T.C.

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİYE ETKİSİ

Yüksek Lisans Tezi

Kaan SARAL

23TMUD00

İSTANBUL – 2024

T.C.

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİYE ETKİSİ

Yüksek Lisans Tezi

Kaan SARAL

23TMUD004

Danışman: Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İSTANBUL – 2024

ETİK BEYAN SAYFASI

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup Yüksek Öğretim Kurulu ve İstanbul Ticaret Üniversitesi Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Kaan SARAL

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİYE ETKİSİ

Günümüzde dünyada çoğu ticari faaliyet tüzel kişiliğe sahip şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir. Şirketlerin yer aldığı ülkelerdeki vergi sistemi ve mevzuatları birbirlerine göre farklılık içerdiğinden finansal tablo kullanıcılarının, mali tabloları anlayıp değerlendirmesi, işletme performansını analiz edebilmesi ve ortak lisan kullanabilmesi amacıyla uluslararası alanda geçerli olan muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu sebepten dolayı Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Söz konusu standartlar Türkiye'de; Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak Türkçeye tercüme edilmiştir.

Bu standartlar arasında yer alan UFRS 15 standardını, Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardı olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete 'de 54 sıra no'lu tebliğ yayımlanarak 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı içerisinde başlıca inşaat, perakende, yazılım vb. sektörün bulunduğu çoğu alanda hasılatın tespiti, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususunda değişiklik meydana getirmiştir.

Hasılatın tespitinde ve muhasebeleştirilmesinde, TVS ve TMS/TFRS'de farklılıklar mevcuttur. Bu durum şirketlerin dönem sonunda açıkladığı kâr ve zarar tutarlarında farklılıklara sebebiyet vermektedir. Bu çalışmasının amacı, TVS ve TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların TMS 12'ye göre hesaplanan ertelenmiş vergiye olan etkisinin uygulamalı ve karşılaştırmalı olarak analiz edilmesidir.

Anahtar Kelimeler: *TFRS 15, TMS 12, Türk Vergi Sistemi, Hasılat, Ertelenmiş Vergiler*

ABSTRACT

THE EFFECT OF DIFFERENCES IN ACCOUNTING REVENUE ACCORDING TO THE TURKISH TAX SYSTEM AND TFRS 15 REVENUE FROM CUSTOMER AGREEMENTS ON DEFERRED TAX

Today, most commercial activities in the world are carried out by companies with legal personality. Since the tax systems and legislations in the countries where the companies are located differ from each other, there is a need for internationally valid accounting standards in order for financial statement users to understand and evaluate financial statements and analyze business performance as using common language. For this reason, International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards have been established. In Turkey, these standards have been translated into Turkish as Turkish Accounting Standards and Turkish Financial Reporting Standards.

In Turkey, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority regulated the IFRS 15 standard as "TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers" standard and communiqué numbered 54 was published in the Official Gazette dated September 9, 2016 and numbered 29826 and entered into force to be implemented as of January 1, 2018. TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers has brought about changes in the determination, recognition and reporting of revenue in many areas including construction, retail, software, etc. sectors.

There are differences in the determination and recognition of revenue in TVS and TMS/TFRS. This situation causes differences in the profit and loss amounts disclosed by companies at the end of the period. The purpose of this study is to analyze the revenue recognition under TVS and TFRS 15.

Keywords: *TFRS 15, TMS 12, Turkish Tax System, Revenue, Deffered Taxes*

İÇİNDEKİLER

Etik Beyan Sayfası ..... **ii**

Özet ..... **iv**

Abstrack ..... **v**

Şekiller Listesi ..... **xii**

Kısaltmalar Listesi ..... **xiii**

GİRİŞ **1**

1.HASILAT, GELİR, KAZANÇ, VERGİ ve KÂR KAVRAMLARI **3**

1.1. Türk Vergi Sistemine Göre 3

1.1.1. Hasılat 3

1.1.2. Gelir 3

1.1.3. Kazanç 4

1.1.4. Vergi 5

1.1.5. Kâr 5

1.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre 6

1.2.1. Hasılat 6

1.2.2. Gelir 7

1.2.3. Kazanç 7

1.2.4. Vergi 8

1.2.5. Kâr 8

2.MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE HASILAT VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ **10**

2.1. Gelir 10

2.1.1. Gelirin Özellikleri 10

2.1.2. Gelirin Unsurları 11

2.2. Tahakkuk ve Dönemsellik İlkesi 13

2.2.1. Tahakkuk 13
2.2.2. Dönemsellik 14
2.3. Mal/Hizmet Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi 14
2.3.1. Vadeli Satışlar 15
2.3.2. İade İşlemleri 15
2.3.3. Malların Deneme ve Değerlendirme Amacıyla Teslimi 15
2.3.4. Konsinye Satışlar 15
2.3.5. Takas İşlemleri 16
2.3.6. Satış Sonrası Hizmet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi 16
3.TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT VE MUHASEBELEŞTİRME İLKELERİ 16
3.1. Standardın Amacı 17
3.2. Standardın Kapsamı 18
3.3. Standardın İşleyişi 19
3.3.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması 20
3.3.1.1. Sözleşme Birleşmeleri 22
3.3.1.2. Sözleşme Değişiklikleri 22
3.3.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması 25
3.3.2.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi 28
3.3.2.1.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri 28
3.3.2.1.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri 29
3.3.2.2. Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi 30
3.3.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi 31
3.3.3.1. Değişken Bedel 31
3.3.3.2. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması ve Yeniden Değerlendirilmesi 34
3.3.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşiminin Varlığı 35

3.3.3.4. Gayri Nakdi Bedel 37
3.3.3.5. Müşteriye Ödenebilir Bedel 38
3.3.4. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması 40
3.3.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması 40
3.3.4.2. İndirimin Dağıtımı 41
3.3.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı 43
3.3.4.4. İşlem Bedelinde Değişimler 43
3.3.5. Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 44
3.4. Sözleşme Kapsamında Maliyetler 45
3.4.1. Ek Maliyetler 45
3.4.2. Tamamlama Maliyetleri 46
3.4.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü 47
3.5. Hasılatın Ölçümü 48
3.5.1. Çıktı Yöntemi 49
3.5.2. Girdi Yöntemi 49
3.6. Özellikli Satışlar 50
3.6.1. İade Hakkıyla Satış 51
3.6.2. Garantiler 51
3.6.3. Lisanslama Ücretleri 53
3.6.4. Geri Alım Taahhütleri 54
3.6.4.1. Forward veya Alım Opsiyonu 54
3.6.4.2. Satım Opsiyonu 55
3.6.5. Konsinye Satışlar 57
3.6.6. Müşteri Kabulü 57
3.6.7. Faturala – Elde Tut Anlaşmaları 58
3.7. TFRS 15'in Sektörel Bazda Etkileri 59

3.7.1. İnşaat Sektörüne Etkileri 59
3.7.2. İmalat Sektörüne Etkileri 61
3.7.3. Perakende Sektörüne Etkileri 61
3.7.3.1. Garanti 62
3.7.3.2. İade 62
3.7.3.3. Kurulum Hizmetleri 62
3.7.3.4. Lisanslama 62
3.7.3.5. Teşvik ve Promosyonlar 63
3.7.4. Yazılım Sektörüne Etkileri 63
3.7.5. Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri 65
4.TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI 67
4.1. Standardın Amacı 67
4.2. Standardın Kapsamı 67
4.3. Ertelenmiş Vergi 68
4.3.1. Ertelenmiş Verginin Amacı 68
4.3.2. Ertelenmiş Vergi Farklılığı Türleri ve Farklılığı Doğuran Durumlar 69
4.3.2.1. Sürekli Farklar 69
4.3.2.1.1. Sürekli Farkları Oluşturan Giderler 70
4.3.2.1.2. Sürekli Farkları Oluşturan Gelirler 71
4.3.2.2. Geçici Farklar 72
4.3.2.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar 73
4.3.2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar 74
4.3.3. Vergi Değeri 75
4.3.3.1. Varlığın Vergi Değeri 75
4.3.3.2. Borcun Vergi Değeri 76
4.3.4. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması 76

4.3.4.1. Erteleme Yöntemi 77
4.3.4.2. Yükümlülük Yöntemi 77
4.3.4.3. Net Vergi Borçları Yöntemi 77
4.4. TMS 12 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi 78
4.4.1. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi 78
4.4.1.1. Kıdem Tazminatından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Varlığı 79
4.4.1.2. Amortisman Uygulamalarından Dolayı Ertelenmiş Vergi Varlığı 79
4.4.1.3. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyelerden Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı 80
4.4.1.4. Araştırma Giderleri Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı 81
4.4.1.5. Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinden Gösterilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Varlığı 81
4.4.1.6. Şüpheli Ticari Alacaklardan Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı 82
4.4.1.7. Stok Değer Düşüklüğü Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı 83
4.4.1.8. Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı 83
4.4.1.9. Ödenmemiş (Ödenecek) Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı 84
4.4.1.10. Geçmiş Yıl Zararları Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı 84
4.4.2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi 85
4.4.2.1. Faiz Gelirleri Bakımından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 86
4.4.2.2. Eksik Amortisman Ayrılması Bakımından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 87
4.4.2.3. Duran Varlıklarda Değer Artışı Bakımından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 87
4.4.2.4. Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 88
5.UYGULAMA: TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TFRS 15'E GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİYE ETKİSİ 89
5.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi 89

5.1.1. Uygulamanın Amaç ve Kapsamı 89
5.1.2. Uygulama Yönteminin Seçimi ve Kullanımı 89
5.2. Firma Hakkında Bilgiler 90
5.2.1. Firmanın Finansal Tabloları 90
5.2.2. Kurumlar Vergisinin Hesaplanması 92
5.3. TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurumlar Vergisinin Yeniden Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergiler 94
SONUÇ VE ÖNERİLER 102
KAYNAKÇA 105

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Kapsamı……. 19
Şekil 2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 5 Aşamalı Modeli.. 19
Şekil 3. TMS 12 Sürekli ve Geçici Farkların İçeriği……..... 68

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş. : Anonim Şirket
ABD : Amerika Birleşik Devletleri
FASB : Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
IASB : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
KDV : Katma Değer Vergisi
KGK : Kamu Gözetim Kurumu
KKEG : Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD. : Limited Şirket
m. : Madde
MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
prg. : Paragraf
SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL : Türk Lirası
TMS : Türkiye Muhasebe Standardı
TTK : Türk Ticaret Kanunu
TVS : Türk Vergi Sistemi
UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
vb. : ve benzeri
VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Özellikle 2. Dünya savaşından sonraki süreçte siyasi, düşünsel ve teknolojik gelişmelerle beraber Dünyada meydana gelen küreselleşme trendi, ticaret hacmini arttırmıştır. Bu durumun sonucunda çok uluslu şirketler ortaya çıkıp, arz ve talep göstergelerinde gözle görülür artışlar yaşanmış ve Dünyada yatırım yapılabilmesi için gerekli olan sermaye ve çeşitliliğinde artış meydana gelmiştir. Yatırımcıların coğrafi olarak yatırım portföylerinin genişlemesi, bankacılık sektörünün küreselleşmesi ve küresel ticaretin artması sonucunda finansal tablo kullanıcılarının şirketlerin finansal tablolarını gerçeklik, şeffaflık, güvenilirlik ve karşılaştırabilirlik kıstasları içerisinde değerlendirebilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir.

Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) yayınlanmıştır. Bu standartlar Türkiye'de Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) adı altında oluşturulup, Türkçeye çevrilmiştir. Oluşturulan standartların içerisinde bu çalışmanın konusu da olan TMS 12 Gelir Vergileri ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat da yer almaktadır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) UFRS 15'i "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete'de 54 sıra no'lu tebliğ yayımlanarak 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. TMS 12 Gelir Vergileri ise 28.03.2006 tarihinde 26122 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Hasılatın, firma performansının tespitinde, rasyolarının hesaplanması ve ölçümünde önemli bir etkiye sahip olduğu bilinmektedir**.** TFRS 15'in ortaya çıkarılmasındaki amaçlardan biri de mevcut standartların sürekli değişen çevresel, teknolojik ve ekonomik şartlara uyum sağlamakta yetersiz kalmasıdır. TFRS 15'den önce yürürlükte olan "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" ve "TMS 18 Hasılat" ile söz

konusu standartlar ile ilgili noksanlıkları gidermek amacıyla "Müşteri Sadakat Programları", "TMS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri" ve "TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter)" gibi yorumlar ve güncellemeler yapılmıştır. Ancak, yayımlanan bu standartlar ve yorumlar birden çok edim yükümlülüğü barındıran mal – hizmet sözleşmelerinde hasılatın hangi şartlarda ve nasıl muhasebeleştirileceği hususunda yetersiz kalması yeni bir standardın gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

TMS 12 ise, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve sunumun nasıl yapılacağının üzerinde durmaktadır. Bununla birlikte TMS 12, devlet teşvikleri ve yatırım istisnaları ile alakalı ortaya çıkan zamanlama farkları ile ilgili de yönlendirmelere sahiptir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Sistemi (TVS) ve TMS/TFRS arasında farklılıklar vardır. Bu çalışmanın amacı, TVS ve TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların TMS 12'ye göre hesaplanan ertelenmiş vergiye olan etkisinin uygulamalı ve karşılaştırmalı olarak analiz edilmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde; TVS ve TFRS 15'de yer alan hasılat, gelir, kazanç, vergi ve kâr kavramları açıklanmıştır.

İkinci bölümde; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve TVS'de hasılatı oluşturan unsurların özellikleri, tanımlamaları ve muhasebeleştirilmeleri aşamalarındaki açıklamalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; TFRS 15'in amacı, kapsamı, işleyişi, ilkeleri ve muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalar ve örnekler yer almaktadır.

Dördüncü bölümde; TMS 12'in amacı, kapsamı, işleyişi, ilkeleri ve muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

Beşinci bölümde; TVS ve TFRS 15'in, hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıklardan doğan ertelenmiş vergilerin örnek bir işletme uygulaması ile karşılaştırılması ve farklılıktan doğan ertelenmiş vergilerin finansal tablolara etkisi açıklanmıştır.

Sonuç bölümünde, çalışma kapsamında yapılan açıklamalar ve uygulama sonucunda ulaşılan neticeler hakkında yorum ve tespitlere değinilmiştir.

1. HASILAT, GELİR, KAZANÇ, VERGİ ve KÂR KAVRAMLARI

TVS ile TMS/TFRS muhasebe çerçeveleri arasında yalnızca uygulama bakımından değil, bu muhasebe çerçevelerinin çeşitli kavramları ele alış şekli ve yorumlamaları bakımından da farklılıklar mevcuttur. Bu bölümde; hasılat, gelir, kazanç, kâr ve vergi kavramları incelenmektedir.

1.1. Türk Vergi Sistemine Göre

Tüzel veya gerçek kişiliğe sahip kurum veya kişilerin, sattıkları mal/hizmet karşılığında hasılat, gelir veya kazanç kavramları meydana gelmektedir. Bu bölümde; hasılat, gelir ve kazancın tanımlamaları ve özellikleri açıklanmış olup, aralarındaki farklar irdelenmiştir.

1.1.1. Hasılat

Vergi Usul Kanununda (VUK) "*hasılat*"ın tanımı:

- "*Teslimi veya satışı gerçekleşen mal ve hizmetlerin karşılığında tahsili yapılan paralar,*
- *Tahsili yapılmayan fakat, tahakkuk eden ve faturalandırılmış alacak,*
- *İşletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen gelirlerdir. Örneğin; mevduat faiz geliri, sabit kıymet satışı vb*" (VUK, 1961).

VUK'a göre hasılat brüt olarak hesaplanır. Vergi kesintileri ve satış iskontoları gibi kesintiler brüt satış bedelinden indirilip hasılat olarak kaydedilememektedir.

1.1.2. Gelir

"*Gelir*", gerçek ya da tüzel kişilerin üretimden tüketime kadar geçen ekonomik süreç içerisinde üretim faktörleri ile ekonomiye katılmaları sonucu elde

edilen ya da üretim faktörleri kullanılmaksızın çeşitli nedenlerle ekonomik gücünde meydana gelen artışların para ile ifade edilen kıymetlerdir (Bayraklı, 2000, s. 1).

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) birinci maddesinde ise gelirin tanımı; gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı şeklindedir (GVK, m.1).

GVK'nın ikinci maddesinde ise geliri oluşturan unsurlar belirtilmiştir (GVK, m.2):

- "*Ticari kazançlar,*
- *Zirai kazançlar,*
- *Ücretler,*
- *Serbest meslek kazançları,*
- *Gayrimenkul sermaye iratları,*
- *Menkul sermaye iratları,*
- *Diğer kazanç ve iratlar*".

Bahsi geçen Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınır (GVK, m.2).

1.1.3. Kazanç

TVS'de kazanç; ticari işletmenin veya basit usulde vergilendirilen mükelleflerin (şahıs) elde ettiği tüm kazanımlardır. Bu kazanımlar, işletmenin ana faaliyetleri veya diğer faaliyetlerinden sağlanabilir. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahı bulunurken işletmenin faaliyetinden kaynaklanan veya faaliyeti dışında elde edilen tüm getiriler kazanç olarak değerlendirilir.

Bazı mükellefler, mükellefiyet durumuna bağlı olmak üzere elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilir veya vergiden muaf tutulur. Bunlar;

- **Tam mükellefiyet**: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

- **Dar mükellefiyet**: KVK'nin birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK, m.1).

Fakat, KVK'de belirtilen belirli istisnalardan elde edinilen kazançlar kurumlar veya gelir vergisi matrahına dâhil edilmez. Bu istisnaların başlıca örnekleri aşağıdaki gibidir (KVK):

- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası,
- Ar-Ge İndirimi,
- Yatırım İndirimi İstisnası,
- KVK'nın Geçici Dördüncü Maddesinde Yer Alan Teşvik Uygulaması.

1.1.4. Vergi

Vergiler; kamu harcamalarını karşılamak üzere, devletlerin doğrudan veya dolaylı bir şekilde yasal cebir esasına dayalı olarak gerçek ve/veya tüzel kişiliklerden aldığı parasal değerdir (Okan, 2021, s. 4). Nitekim vergiler, devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmeleri veya borçlarını çevirebilmeleri/geri ödeyebilmeleri, ayrıca ekonomik büyüme ve kalkınma süreçlerini gerçekleştirebilmeleri/sürdürebilmeleri bakımından başat bir gelir kaynağıdır. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve VUK incelendiğinde verginin tanımı ile ilgili net bir açıklamaya yer verilmediği görülmektedir.

1.1.5. Kâr

TVS'de iki çeşit kâr mevcuttur: (i) Ticari kâr ve (ii) mali kâr. Ticari kâr TTK ile belirlenen şekil ve usullerce saptanan kâr veya zarardır. Ticari kâr işletmelerin belirli dönemde ticari faaliyetlerden gerçekleşen veya tahakkuk eden gelirlerinden, belirli dönemde gerçekleşen veya tahakkuk eden giderlerinden düşülmesi sonucu ortaya çıkan pozitif bakiye olarak dikkate alınmaktadır (Okan, 2021, s. 4). Başka bir tanımda ise ticari kâr; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, tek düzen hesap planı uygulamaları ve sermaye piyasaları mevzuatı ile şirketin gerçeğe uygun kârını gösteren, faaliyet sonuçlarını daha doğru ve güvenilir gösteren bir kâr olarak

açıklanabilir. Bu tanımda geçen kâr vergi kaygıları ön planda tutulmadan hazırlandığından vergi mevzuatına göre hazırlanan mali kârdan farklılık göstermektedir. Mali kâr ise vergi kanunları ve mevzuatı hükmünce hesaplanarak elde edilen kârdır. TVS'de kârın vergilendirilmesi mali kâr üzerinden yapılmaktadır. Genellikle, uygulama bakımından ticari kâr bulunduktan sonra mali kârı bulmak için ticari kâra vergi mevzuatı uyarınca ekleme veya çıkarma yapılarak mali kâr, diğer bir ifadeyle, "vergilendirilebilir kâr" elde edilir. Burada bahsi geçen ekleme veya çıkarma işlemlerine ilişkin hususlar aşağıdaki gibidir (Dinç, 2007, ss.21-48):

Ticari Kazanç (+)

İlave Edilecek Unsurlar (KKEG vb.) (+)

Geçmiş Yıl Zararları (-)

Yatırım İndirimi (-)

İndirim ve İstisnalar (-)

= Beyan Edilecek Kazanç Toplamı (Mali Kazanç).

Böylelikle, beyan edilen toplam mali kazanç ile kurumlar vergisi oranının çarpılmasıyla "*hesaplanan vergi değeri*" elde edilmektedir: Mali Kazanç x Kurumlar Vergisi Oranı.

1.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre

İşletmelerin başat amacı kâr elde etmektir. TMS/TFRS'de kârın oluşmasını sağlayan pozitif yönlü girdiler kavramsal çerçeve kısmında; hasılat, gelir ve kazanç kavramları adı altında açıklanmıştır.

1.2.1. Hasılat

Hasılat kavramı, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve prg. 4/29'a göre; "*... işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır ...*" şeklinde tanımlanmıştır.

TFRS 15'te hasılatın tanımı; "*işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir*" şeklinde yer almaktadır (TFRS 15, prg.6).

TFRS 15'de hasılat iki farklı şekilde oluşmaktadır (Keskin & Dinçer, 2015, s. 223):

i. İşletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin müşteriye teslimi ve
ii. İşletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin müşteriye teslimi karşılığında teslim edilen mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilmesi

1.2.2. Gelir

TFRS 15'e göre gelirin tanımı; "*Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca öz kaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlar*" şeklinde tanımlanmıştır (TFRS 15, Ek A,s.19).

TFRS 15'te gelir aynı zamanda, "*varlıklardaki artış ve borçlardaki azalıştır*". Bu durum, öz kaynaklarda (ortakların katkıları dışında) artışa neden olduğundan iktisadi fayda olarak ele alınır.

1.2.3. Kazanç

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve m. 4/30'a göre kazanç kavramı "*gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir*" şeklinde ifade edilmiştir. Bahsi geçen mevzuat hükmü uyarınca kazancın tanımı büyük ölçüde gelirin tanımı ile aynı olmakla birlikte, kazançta sadece işletmenin olağan gelirleri yalnızca olağan faaliyetlerinden değil, aynı zamanda, olağan dışı gelirlerinden de doğabilmektedir. Bu yaklaşım dâhilinde kazançlar genel anlamda gelirden farksızdır. Nitekim ikisi de iktisadi varlıklardaki artışı ifade eder. Kazanç ile ilgili raporlamalar yapılırken, genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutar dikkate alınır (Ataman & Cavlak, 2017, s. 405).

Kazançlar, finansal tablo kullanıcıları tarafından karar verme sürecinde önemli bilgi kaynakları olduğundan bu kalemlerin gelir tablosunda ayrı bir şekilde gösterilmesi münasip bulunmuştur. Kazançlar genellikle, gerçekleşen giderler

düşüldükten sonraki net değerleri ile raporlanır. Gelir ise gerçekleşmemiş kazançları ihtiva eder. Bunlar; kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden (Örn. tahvil, hisse senedi ve Euro Bond fiyatlarında meydana gelen artışlar gibi) ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan (Örn. gayrimenkul değer artışları) kaynaklanan kazançlar olabilir (Gençoğlu vd., 2013, s.235).

1.2.4. Vergi

TVS'de ve TMS 12'de vergi kavramının tanımlanması büyük ölçüde benzerdir. TMS 12 kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerin elde ettiği kazançların ve bu kazançlardan doğacak olan verginin tespiti için başvurulan düzenlemedir. Kurum kazançları ticari kâr kavramı esas alınarak hesaplanır. Ticari kârdan mali kâra geçebilmek için ise işletme kârına vergisel açıdan kabul edilmeyen gider ve diğer hususlar eklenir: Vergiye tabi olmayan gelir ve diğer hususlar vergi kârı veya zararından düşülerek mali kara ulaşılır (Kocaman Gökdağ, 2019, s. 13).

TMS 12'nin ortaya çıkış amacı ve kapsamı, ticari ve mali kâr arasındaki geçici vergi farklarının hesaplanması ve finansal tablolara yansıtılıp raporlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, TMS 12, TVS'de tahakkuk esasına hizmet eden, devlet otoritesi tarafından uygulanan ve asıl amacı devletin vergi kazancını optimize etmek olan düzenin işletmelerin finansal durumunu ve finansal durumun finansal tablolarda gerçeğe uygunluğunu etkilediği düşünüldüğünden ortaya çıkmıştır. TMS 12'de firmaların gerçeğe uygun vergiyi hesap edebilmesi ve bunların raporlanabilmesi için bazı finansal tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi hususlarında birtakım farklılıklar öngörülmüştür. Bu farklılıklar; amortisman, varlık ve yükümlülüklerin değerlemeleri; ayrılan karşılıklar, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergi kanunlarınca kabul edilmeyen gelirler açısından farklar olarak açıklanabilir.

1.2.5. Kâr

TMS 12'de iki çeşit kâr mevcuttur. Bunlar; (i) "*muhasebe kârı*" ve (ii) "*vergiye tabi kâr*"dır. Bu ayrım, içerik ve kullanım açısından TVS'de yer alan ticari kâr ve mali kâr kavramlarına olan ayrımla benzerlik arz eder. Bununla birlikte, TVS'deki ve TMS 12'deki kâr kavramları ayrı ayrı incelendiğinde biçim ve nitelik anlamında da çeşitli farklılıklar belirmektedir. Örneğin; vergi otoritesi için asli unsurlardan biri işletme

faaliyetleri sonucu ortaya çıkan kârdan veya zarardan doğan vergi matrahının en doğru şekilde hesaplanması ve tespit edilmesidir. Elde edilen vergi gelirlerinin kullanımında sosyal, ekonomik ve siyasi hedefler; uygun bir vergileme politikasının mevcudiyeti ve vergisel denetimler açısından en uygun ortamın sağlanmasıdır. TMS 12'de ise işletme faaliyetlerinin sonucu ortaya çıkan kâr ve/veya zararın, işletmenin finansal durumunun finansal tablolara en doğru (gerçeğe en uygun) şekilde raporlanması ve bu suretle, finansal tablo kullanıcılarının işletmelerin finansal durumlarına ilişkin "*mümkün olan en gerçek durumu*" görmelerinin sağlanması temel hedeftir. Bu sebeple, muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr kavramları, TVS'ye göre hesaplanan ticari ve mali kârdan ayrılan en önemli noktalardan biri olarak değerlendirilir (Tekşen, 2010, s. 298).

TMS 12'de muhasebe kârının tanımı *"... vergi gideri öncesi dönem kârını (zararı)"* şeklinde yapılmıştır. Muhasebe kârı, TTK ve TMS hükümlerince hesaplanan kârdır. Ayrıca, niteliksel olarak ticari kâr ile muhasebe kârı arasındaki farkın temel nedeni her iki kavramın da farklı yaklaşımlara sahip uygulamaların alt unsurları olmasından kaynaklanmaktadır.

"*Vergiye tabi kâr*ın TMS 12'de tanımı şu şekilde yapılmıştır: "*Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kâr (zarar).*"

Vergiye tabi kâr, TVS'de olduğu gibi VUK, KVK ve GVK dikkate alınarak hesaplanır ve tespit edilir. Söz konusu mevzuat uyarınca TMS'de varlığın veya yükümlülüğün değerlenmesinde veya muhasebeleştirilmesinde kullanılan ana terim ise "*vergiye esas değer*" kavramıdır (Sevinç, 2010, s.11).

2. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE HASILAT VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde (MSUGT) ve TVS'de yer alan hasılat ve gelir tanımlamaları ve bunlara ilişkin diğer hususlar incelenmiştir.

2.1. Gelir

"*Gelir*" kavramı özü itibari ile iktisadi bir kavramdır. Ancak, vergileme açısından geçerli olan gelir kavramı daha somut ve daha belirgin sınırlar içerisinde yer alması bakımından "*iktisadi gelir*" kavramından ayrılmaktadır (Yegen, 2019, s. 238). Gelir kavramını MSUGT ve TVS'ye göre açıklamak için, VUK ve GVK'de yer alan gelir tanımlarından faydalanılır. Nitekim TVS'ye göre gelir; Gerçek veya tüzel kişinin üretim faaliyetlerinden tüketim aşamasına kadar olan bütün ekonomik süreçte, üretim araçlarıyla veya üretim araçlara gerek duyulmadan farklı nedenlerden dolayı ekonomik gücünde oluşacak artışın parayla ifade edilebilen değeri olarak tanımlanır (Bayraklı, 2000, s. 1). GVK m.1'e göre ise gelir; "*Gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettiği irat ve kazançların safi tutarı*" olarak tanımlanmıştır.

2.1.1. Gelirin Özellikleri

TVS'de gelir kavramının temel özellikleri kapsamına giren beş temel unsur mevcuttur:

i. **Kişisel Olması**: Gelirin kişisel olması elde edilen gelirin gerçek kişiye ait olması anlamına gelir. Tüzel kişilerin elde ettiği gelir GVK'ye göre kişisel bir gelir değildir. Nitekim tüzel kişiler kurumlar vergisi mükellefidir. Tüzel kişiliğe sahip işletmelerin ortaklarına ise elde ettikleri temettüler açısından ayrıca stopaj kesinti uygulanır ve bu durum gelirin kişiselliğini tasdik eden bir diğer hususdur. Ancak, adi ortaklık ve kolektif şirketler kurumlar vergisi mükellefi olmadığından, bu tip şirketlerin ortaklarının elde ettiği gelir "*şahsi ticari kazanç*" olarak kabul edilir (Bayraklı, 2000, s. 2).

ii. **Yıllık Olması**: Normal hesap dönemlerinde gelir, "*yıllık gelir esası*na tabidir. Normal hesap dönemi 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta sona erer. Gelir vergisinin hesaplanmasında vergilendirme dönemi ise bir önceki yıldır. Bunun

nedeni; yıllık gelir vergisi beyannamelerinin hazırlanma döneminin gelirin elde edildiği yılı takip eden mart ayı olması, diğer bir ifadeyle, bir önceki yıla (geçmiş yıla) ait hesaplanan gelirin cari yıl mart ayında beyan edilmesidir. Normal hesap döneminin dışında bir de özel hesap dönemi bulunur. Özel hesap dönemine tabi işletmeler genellikle özel birtakım faaliyetleri sebebiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan özel hesap dönemi açmasını talep edebilir. Bahsedilen özel faaliyetler; bazı otellerin yalnızca yaz aylarında faaliyet göstermesi ve bazı "*yıllara yaygın inşaat ve onarma faaliyetleri"*nin gerçekleşmiş olmasıdır (Oktar, 2016, s.6).

iii. **Safi Olması**: Gelir safi olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu gelirin elde edilmesi için katlanılan giderler toplam meblağdan düşülerek safi gelire ulaşılmalıdır (Bayraklı, 2000, s. 1).

iv. **Gerçek Olması:** Geliri oluşturan kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarları dikkate alınır. Başka bir deyişle gelirin gerçekliği, mükellef tarafından tutulan ve kayıtlara alınan miktarların, mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defterlere ve gerçek belgelere dayanmasıdır (Yılmaz & Batı, 2021, s. 56).

v. **Genel Olması:** Gelir Vergisi kişinin elde ettiği toplam gelirler üzerinden hesaplanmaktadır. Gerçek kişinin herhangi bir gelir kaleminde zarar etmesi halinde, elde edilen diğer gelir kalemleri üzerinden hesaplanacak vergi matrahını düşürmektedir (Bayraklı, 2000, s. 1).

2.1.2. Gelirin Unsurları

TVS'de gelir; GVK kapsamında aşağıda açıklanmış olan yedi unsurdan oluşur:

i. **Ticari Kazançlar**: Emek ve sermayenin birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyon içerisinde faaliyetini sürdüren işletmeler "*Ticari Kazanç*" elde eden işletmelerdir.

GVK' ya göre aşağıda yazılı kazançlar, ticari kazanç kapsamına girmektedir. Bunlar;

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden doğan kazançlar,
- Coberlik işlerinden elde edilen kazançlar,

- Özel okul ve hastane vb. yerlerin işletilmesinden doğan kazançlar
- Devamlı olarak gayrimenkul inşa edip satanlarla, gayrimenkulleri devamlı alıp-satanların sağladıkları kazançlar,
- Kendi nam ve hesaplarına devamlı olarak menkul kıymet alım-satımı yapanların bu faaliyetlerinden doğan kazançlar,
- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlardır. (GVK, m.37).

Ayrıca, kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandit ortakların, ortaklık kârından aldıkları paylar, şahsi ticari kazançtır (GVK, m. 2).

ii. **Zirai Kazançlar:** Arazi, deniz, göl ve nehirde doğrudan tabiattan yararlanmak üzere elde edilen değerin satışından elde edilen kazanca "Ticari Kazanç" denir. Fakat, zirai faaliyetlerden doğacak zirai kazançlarda belli başlı sınırlamalar vardır. Örneğin; Bir çiftçinin hasat ettiği çilekten reçel yapması ve bunu satıp kazanç elde etmesi zirai bir kazançtır. Fakat, bir diğer çiftçinin elde ettiği vişne reçelini alıp satması ticari kazanç kapsamına girer (Yılmaz & Batı, 2021, s. 56). Aynı zamanda zirai kazançlar kapsamında değerlendiren unsurlarda vardır. Bunlar, Zirai faaliyetler için kullanılan alet ve edevatlarını kullandırma, muhafaza etme ve taşıma işlemlerinden doğan kazançlardır (https://vergidosyasi.com/2017/04/10/zirai-kazanc-zirai-faaliyet-zirai-isletme-ciftci-ve-mahsulun-tarifi/ (Erişim Tarihi: 4.12.2021)).

iii. **Ücretler:** Kişinin üretim ve hizmet faaliyetlerine bedenen veya fikren dâhil olması sonucu elde ettiği gelire ücret denir. Ücret ve Serbest Meslek Kazancı kavramları işlevi gereği birbirlerine benzer olarak gözükse bile benzer değildir. Örneğin; bir mali müşavir başka bir işveren veya işyeri altında faaliyet gösteriyorsa elde ettiği kazanç "ücret" olarak nitelendirilir. Fakat, kendi nam ve hesabına çalışıyor ise elde ettiği kazanç "serbest meslek kazancıdır". Elde edilen ücret, para ile temsil edilen menfaatler kapsamında ödenmelidir (GVK, m.61).

iv. **Serbest Meslek Kazançları**: Herhangi bir işverene tabii olmaksızın, kendi nam ve hesabına çalışan, mesleki faaliyetlerini sürdürürken sermayeden ziyade kendi fikri ve sınai bilgi ve becerisini kullanarak elde edilen kazanca "Serbest Meslek Kazancı" denir (GVK, m.65).

v. **Gayrimenkul Sermaye İratları**: Gayrimenkul, araç ve telif gibi mal ve hakların kiralanmasından doğan kazançlardır. Elde edilen gayrimenkul sermaye irat kazançları gelir vergisine tabi tutulur (GVK m.70, 1961).

vi. **Menkul Sermaye İratları**: Kişinin mesleki faaliyeti dışında, kendi sermayesi veya tasarruflarıyla yatırım yaptığı araçlardan elde ettiği kazançlara "Menkul Sermaye İradı" denilmektedir. Menkul sermaye iradının kapsamına giren kazanç getiren araçların bazıları şunlardır (GVK, m.75):

- Hisse senetleri,
- Kâr payları,
- Tahvil ve bonolar,
- Alacak faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Kuponlar ve yukarıda sayılmamış Sermaye Piyasaları Kurulu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasasından elde edilen gelirler.

vii. **Diğer Kazançlar ve İratlar**: Yedinci Gelir unsuru olan diğer kazançlar ve iratların kapsadığı kazançlar, yukarıda yer alan altı gelir unsurunun kapsamına girmeyen gelirlerdir. Fakat, vergilendirme esasında yürürlükteki gelir vergisinin kapsadığı gelir tanımına göre vergilendirilir. Diğer kazançlar ve iratlar değer artışı kazançları ve arızi kazançlar olmak üzere iki grupta toplanır (GVK, m. 80-82).

2.2. Tahakkuk ve Dönemsellik İlkesi

Türk vergi mevzuatında, işletmelerin finansal tablolarını ve kurumlar vergisi beyannamelerine hazırlarken tahakkuk ve dönemsellik ilkesini dikkate almalıdır. Dönemsellik veya tahakkuk ilkelerine uygun olarak hazırlanmayan finansal tablolar ve bu finansal tablolardan yola çıkılarak hazırlanan kurumlar geçici beyannameleri ve kurumlar beyannamesi Türk vergi mevzuatına uygun olmayacaktır.

2.2.1. Tahakkuk

Tahakkuk esasında kazanç tespit edilirken, ödeme ve tahsilatın yapılması gelir veya giderin oluşması için şart değildir. Tahakkuk ilkesine göre gelir ve giderlerin işletme defterlerine intikali için, mahiyet ve tutar olarak kesinlik kazanması ve ait olduğu

dönem baz alınarak gelir veya gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi yeterlidir (Polat & Güney, 2013, s. 44). Tahakkuk ilkesi, satış gerçekleştiği anda veya alış gerçekleştiğinde hukuki geçerliliği bulunan bir resmi evraka bağlanmasıyla (fatura, tahakkuk fişi vb.) oluşur. Yasal geçerliliği olmayan belgelerden ve herhangi bir belgeye dayandırılmaksızın gerçekleşen gelir ve gider ödemeleri firma kayıtlarına gelir veya gider olarak intikal ettirilemez (Maç, 1999, s. 234).

2.2.2. Dönemsellik

Dönemsellik ilkesi, işletmelerin peşin ödenen fakat gelecek bir hesap dönemine ait olan giderlerini ve cari dönemde ait olan fakat daha tahsili yapılmamış olan gelirler ile peşin tahsilatı yapılan gelirlerin ile henüz cari döneme ait olup ve ödenmemiş giderlerin bir koşula bağlanmış değerleri üzerinden aktifleştirilerek veya pasifleştirerek kayıtlarına alınmasıdır (VUK, m. 283 & m. 287).

Örneğin; A firması, 01/03/2021 tarihinde teknolojik yazılım firması olan B firmasından 1 yıl süreli bir yazılım kullanım hakkı satın almıştır ve B firması 01/03/2021 tarihinde faturayı kesmiştir. A firması ilgili faturayı kayıtlara alırken, ilgili faturayı gün hesabı ile veya ay hesabı yaparak 12 aya bölüp, mart ayına isabet eden tutarı giderleştirirken, 04/2021 – 02/2022 arasında kalan tutarı da aktifleştirir.

Dönemsellik ilkesi gereği gider tahakkuku yapılmış olan tutarlar her ay sonu giderleştirilir. Bu durumdan yola çıkarak, aynı senaryo cari hesap döneminde gerçekleşmiş fakat tahsili gerçekleşmemiş olan hasılat için de geçerlidir. Vergisel bazda dönemsellik ilkesi gereği yapılan tahakkuklar hesap dönemi bazında işletmenin hesaplanan vergisini arttıracağı gibi, azaltabilmektedir.

2.3. Mal/Hizmet Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Ticari hayatta mal ve hizmet satışları biçim ve uygulama olarak farklılık göstermektedir. MSUGUT ve TVS'de yer alan uygulama tebliği ve yasal kanunlar da gerçekleşen satışların uygulanmasına yönelik hükümler mevcuttur. Bu bölümde söz konusu düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

2.3.1. Vadeli Satışlar

TVS'de satış bedeli içerisinde yer alan vade farkı tutarları direk malın satış değeri içinde hasılata kaydedilmektedir. Kısaca, satışın net gerçek değeri ve vade farkı ayrıştırılmaksızın malın satış değerine eklenip hasılat olarak değerlendirilmektedir (Yesiralioğlu, 2019, s. 92). TVS'de vadeli farklarının malın satış bedeline dâhil edilmesi, işletmenin kâr paylarının doğru hesaplanmasına mani olmaktadır. Aynı zamanda, gelir tablosunda brüt satış kârı daha yüksek çıkacağından finansal tablo okuyucuları ve ilgililerine yanlış bilgi vererek verilecek kararları etkileyebilmektedir (Güler, 2012, s. 144).

2.3.2. İade İşlemleri

TVS'de iade karşılığı ya da sözleşmeye bağlanan alış ve satışlardan doğan iade haklarına istinaden iade karşılığı ayrılmamaktadır. TVS'de gelecekte iadenin gerçekleşeceği varsayılsa bile, yapılan tüm satışlar hasılata kaydedilmektedir. (Yesiralioğlu, 2019, s. 92). Olası iade durumlarında ise iade faturası kesilmektedir.

2.3.3. Malların Deneme ve Değerlendirme Amacıyla Teslimi

İşletmeler yeni çıkan bir ürününü tanıtma ve tutundurma amacıyla veya malı teslim alacak olan tarafın ürün hakkında tereddütleri olması durumunda, mal teslimlerinin deneme, değerlendirme ve tanıtma amacıyla malları alıcı firmaya teslim edebilmektedir. Böyle durumlarda TVS hasılatın, deneme ve değerlendirme süreçlerinden sonra malın satılması kesinleştiği zaman hasılata kaydedilmesine izin vermektedir. Başka bir deyişle; böyle durumlarda hasılatın, söz konusu teslim edilen malların satışı gerçekleşene kadar ertelenmelidir (Yıkılmaz vd., 2016, s. 147).

2.3.4. Konsinye Satışlar

Konsinye satışlarda, herhangi bir mal satıcıdan alıcıya devredilse bile, devredilen malın üzerinden sağlanacak getiri ve riskler hala satıcıya aittir. Bu durum TVS'de hasılat olarak dikkate alınmamaktadır. Konsinye satışların hasılat olarak kaydedilebilmesi için; alıcının satıcıya devrettiği mal veya malların üçüncü kişiye satılmasından sonra gerçekleşmesi şarttır (Yıkılmaz vd., 2016, s. 147).

2.3.5. Takas İşlemleri

TVS'de farklı veya ikame mal/hizmet değişimlerinde, değişime konu olan mal/hizmetler rayiç bedelleri üzerinden hasılat olarak dikkate alınmaktadır. Takasın tarafları elde edeceği mal/hizmet için herhangi bir parasal ödeme gerçekleştirmez. (Yesiralioğlu, 2019, s. 93). Bunlara ek olarak, takas işlemleri sırasında veya meydana gelen parayla ölçülebilen getiri ve götürüler işlem günündeki rayiç bedeli ile kayıtlara intikal ettirilir. Bu duruma yönelik en iyi örnekler sektörler ise petrol, mücevherat (altın, gümüş vb.) sektörleri olarak gösterilebilir.

2.3.6. Satış Sonrası Hizmet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi

TVS'de mal veya hizmetin tesliminin yanında montaj, bakım ve nakliye gibi servis hizmetleri de satış bedelinin içerisinde belirtilmişse ilgili hizmet kalemleri de satış gerçekleştiği anda hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilir. Fakat teslimi gerçekleştirilecek mal veya hizmetin, teslim sonrası servis hizmetlerini de içermesi durumunda, mal/hizmet ve servis hizmetinin parasal değerleri ayrılarak mal/hizmet bedeli hasılata intikal ettirilir. Servis hizmeti ücretleri ise hizmet gerçekleştikçe hasılat olarak değerlendirilir (Yıkılmaz vd., 2016, s. 147).

3. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT VE MUHASEBELEŞTİRME İLKELERİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile birlikte yeni bir hasılat standardı hazırlamak amacıyla 2002 yılında başlattıkları çalışmaları tamamlayarak, 28 Mayıs 2014 tarihinde "UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Hasılat" standardı olarak 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayınlanmıştır. Ancak IASB, standardın yürürlük tarihini 1 Ocak 2018 tarihine ertelenmiştir.

Türkiye'de KGK UFRS 15 standardını "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardı olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete 'de 54 sıra no'lu tebliğ yayımlanarak 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ancak tebliğ, dileyen işletmelere standardın erken uygulanmasına dipnotlarda açıklanmak koşulu ile olanak sağlanmıştır.

Bu bölümde TFRS 15 düzenlemelerine yer verilmiştir.

3.1. Standardın Amacı

Hasılat, işletme performansını saptama ve değerlendirme açısından finansal tablo kullanıcıları için en önemli kalemlerden biridir. TFRS 15'in amacına yönelik KGK tarafından yayımlanan dört maddelik bir açıklama mevcuttur. Bu açıklama uyarınca;

i. TFRS 15, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, prg. 1).
ii. Bir üst maddede belirtilen amacın gerçekleştirilmesi açısından bu Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır (TFRS 15, prg. 2).
iii. İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı, kolaylaştırıcı uygulamalar da dâhil olmak üzere, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygular (TFRS 15, prg. 3).
iv. Bu Standart, müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörür. Bununla birlikte, bu Standardın benzer özelliklere sahip sözleşmelerden (ve/veya edim yükümlülüklerinden) oluşan bir portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, portföye dâhil her bir sözleşmeye (ve/veya edim yükümlülüğüne) uygulanmasına nazaran önemli ölçüde farklılaşmayacağına dair makul bir beklentisi varsa işletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, bu Standardı söz konusu portföye uygulayabilir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanır (TFRS 15, prg. 4).

TFRS 15'in ana amaçlarında biri işletmenin müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmet yükümlülüklerinin raporlama dönemlerinde tamamlanma derecelerine veya sözleşmede yer alan hükümler çerçevesinde finansal tablolara yansıtılmasıdır.

Böylece, finansal tabloların gerçeğe uygunluğunu artırılması ve finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerine katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

3.2.Standardın Kapsamı

TFRS 15 yürürlüğe girdikten sonra KGK tarafından yayımlanan aşağıdaki standartlar hariç olmak üzere müşteriyle yapılan tüm sözleşmelere uygulanmaya başlanmıştır. Fakat müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğmayan hasılat unsurları bu standardın dışında bırakılmıştır. Bunlar; Bağış ve Katkılar, Canlı Varlıklar, Temettü Gelirleri, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Faiz Gelirleri ve Brokerler tarafından muhafaza edilen stokların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değer artış veya düşüşlerinden doğacak hasılatlardır (Yıldız vd., 2015, s. 195).

KGK tarafından yayımlanan TFRS 15'in uygulanamayacağı sözleşmeler aşağıda verilmiştir (TFRS 15, prg. 5):

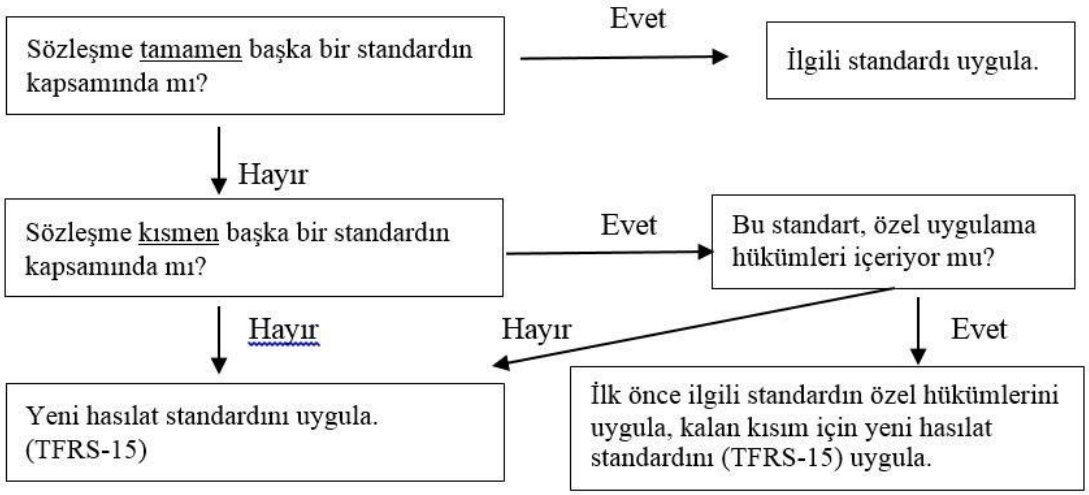
- TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler (Örn. bu Standart, belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz).

İşletme bu Standardı bir sözleşmeye ancak sözleşmenin karşı tarafı bir müşteri ise uygulayabilir. "*Müşteri*" işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal ve/veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır. Sözleşmenin karşı tarafı, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısını elde etmek yerine, örneğin sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçlerinden kaynaklanan risk ve faydaları paylaştığı bir faaliyet veya sürece (Örn. bir iş birliği anlaşmasıyla varlık geliştirilmesi) katılmak amacıyla sözleşme yapmışsa, müşteri olarak değerlendirilmez

(TFRS 15, prg. 6). Müşteri ile yapılan sözleşme kısmen TFRS 15 hükümleriyle değerlendirilebilir. Örneğin; TFRS 15 prg. 7'de yer alan, "diğer standartlarda sözleşmenin bir veya birden çok kısmının nasıl ayrılacağı ve ilk ölçümünün nasıl yapılacağı" hususu sözleşmede açıklanmışsa söz konusu hükümler uygulanır. Diğer Standartlarda ise sözleşmenin bir veya daha çok kısmının nasıl ayrılacağı ve/veya ilk ölçümün nasıl yapılacağı açıklanmamışsa, işletme sözleşmenin ilgili kısmının/kısımlarının ayrılmasında ve/veya ilk ölçümünde bu Standardı uygulamak durumundadır (TFRS 15, prg. 38/a,b).

TFRS 15'in kapsamı ile uygulama alanı bakımından öngörülen şekil ve esaslar aşağıdaki gibidir (Calayoğlu & Yılmaz, 2016, s. 27):

Şekil 1: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Kapsamı

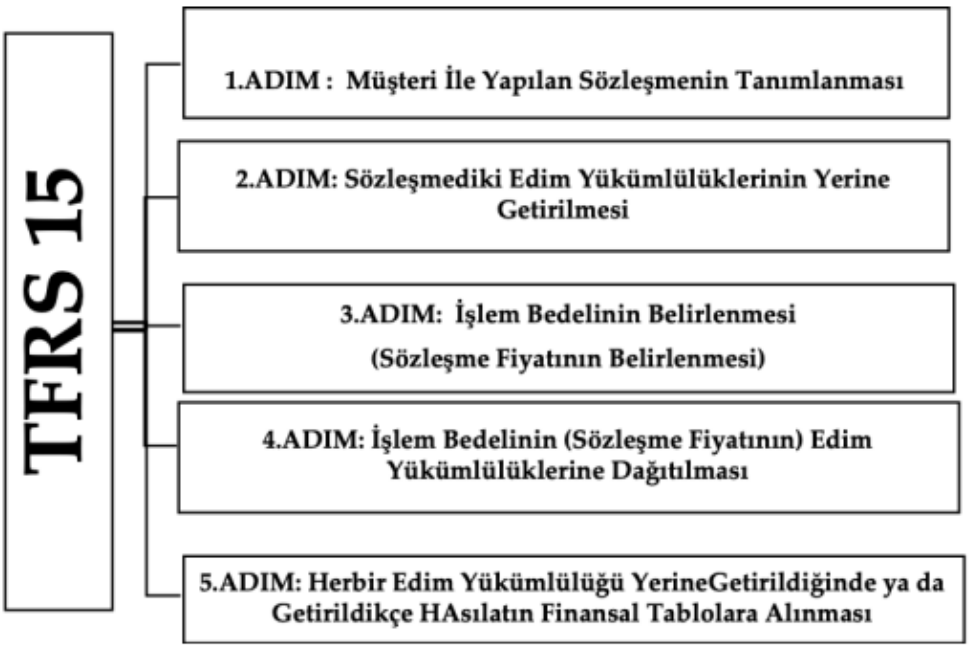


Kaynak: Calayoğlu & Yılmaz, 2016, s.27

3.3. Standardın İşleyişi

TFRS 15'de, hasılatı tanımlama ve hasılatın muhasebeleştirme aşamaları beş adımda ele alınmıştır. Bu adımları Şekil 2'deki gibi sıralamak mümkündür:

Şekil 2: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 5 Aşamalı Modeli



3.3.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması

TFRS 15'de sözleşmenin tanımlanabilmesi için; (i) söz konusu sözleşmenin tarafları iki veya daha fazla sayıda olmalı, (ii) anlaşma; hukuken icra edilebilen, hak ve yükümlülük doğuran bir anlaşma olmalıdır (TFRS 15, prg. 10).

Söz konuşu işletme, yukarıda bahsedilen beş aşamalı modelin sunduğu şartlara tam anlamıyla uyuyor ise sözleşmenin tanımlanabilmesi için ilaveten, aşağıda yer alan gerekliliklerin de haiz olması gerekmektedir (TFRS 15, prg. 9/a,b,c,d,e).

i. Sözleşme tarafları sözleşmeyi yazılı veya sözlü olarak sözleşmede yer alan taahhüt ve yükümlülüklerini ticari teamüllere uygun bir şekilde onaylamışlarsa,
ii. Sözleşmenin taraflarından işletme, taahhüt edilen ve/veya devredilecek olan mal/hizmetler ile ilgili her bir tarafın uygulanabilir haklarını tanımlamışsa,
iii. Sözleşmenin tarafları, taahhüt edilen ve devredilecek olan mal/hizmetler ile ilgili ödeme koşullarını tanımlamışlarsa,
iv. Sözleşmenin niteliği ticari ise, diğer bir ifadeyle, sözleşmeye istinaden nakit akımlarında değişiklikler öngörülüyorsa,
v. Yapılan sözleşmeye istinaden, taahhüdü yerine getiren işletmenin elde edeceği bedelin tahsilinin muhtemelliğinin mevcudiyeti söz konusu ise. Ayrıca,

işletme, sorumluluğu olan taahhüdü yerine getirip malın/hizmetin karşı tarafa devri sonucunda tahsil edebileceği tutarı tespit ederken müşterinin sözleşmede yer alan söz konusu bedeli ödeme kapasitesine ve niyetini göz önünde bulundurur. Bununla birlikte, işletmenin müşterisine fiyat avantajı teklif etmesi durumunda elde edeceği bedel, sözleşmede yer alan bedelden düşük olabilir.

TFRS 15 kapsamında müşteri ile yapılan sözleşme belirli bir süre ile sınırlanmış olmayabilir ve sözleşmeyi sözleşmenin taraflarından biri fesih yahut tadil edebilir. İşletme, ilgili sözleşmeyi tarafların karşılıklı çıkarlarını hukuken icra edebildiği hak ve yükümlülükleri devam ettiği sürece işbu standardı uygulamaya devam eder (TFRS, prg. 11).

Eğer, tamamen ifa edilmemiş sözleşme fesih edilmek istenirse aşağıda yer alan iki durumun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir (TFRS, prg. 12):

i. İşletme, sözleşmede belirtilen taahhütlerini devretmemişse,
ii. Taahhüt ettiği mal ve hizmetin karşılında herhangi bir bedel tahsil etmemişse.

İşletme, sözleşmenin ilk tanımlanmışından sonra önemli bir etken olmadıkça sözleşmeyi yeniden değerlendirmez. Fakat, müşterinin sözleşmede devri düşünülen taahhüdün devri karşılığında ödeyeceği bedeli işletmeye verememesi düşünülüyorsa daha basit bir dille, iflas veya ekonomik olarak zor durumdaysa sözleşme yeniden değerlendirilebilir (TFRS, prg. 13).

Müşteri ile yapılan sözleşme sonrasında TFRS 15 prg. 9'da yer alan şartları karşılamaması durumunda ve işletmenin, sözleşmede yer alan bedeli müşteriden kısmen veya tamamen tahsil etmesi halinde, aşağıda yer alan hususların birisi bile gerçekleşse bile tahsil edilen tutar hasılat olarak finansal tablolara aktarılır,

i. İşletmenin sözleşmede yer alan mal ve hizmet taahhütlerini yerine getirmesi, bunun karşılığında hak ettiği bedeli kısmen veya tamamen tahsil etmesi ve tahsil ettiği tutarın iadesinin mümkün olmadığı durumlarda
ii. Sözleşmenin fesih edilmiş durumda olması ve tahsil edilen bedelin iadesi mümkün olmaması durumunda tahsil edilen tutar finansal tablolara hasılat olarak aktarılır (TFRS 15, prg. 15).

Ancak, yukarıda yer alan hususlar gerçekleşmemiş ise TFRS prg.15'te yer alan hususlar gerçekleşinceye yahut TFRS prg.9'da yer alan şartlar sonradan karşılaşıncaya kadar tahsil edilen tutar iade yükümlüğü olarak finansal tablolara alınır (TFRS 15, prg. 16).

3.3.1.1. Sözleşme Birleşmeleri

İşletme, mevcudiyette sözleşmesi olduğu müşteri ile benzer nitelikte başka sözleşmeler yapması ve bu sözleşmelerin tarihsel olarak birbirlerine yakın/ikame olması durumunda TFRS 15 standardında belirtilen aşağıdaki hususlardan en az bir tanesini karşılanması halinde sözleşme birleştirilebilir (TFRS 15, prg. 17):

- İşletme, müşteri ile yaptığı sözleşmeleri yapılan müzakere neticesinde tek bir paket olarak ele alması için mutabık kalması,
- Sözleşmeler arasında ödenecek olan bedelin, diğer sözleşmelerden birinin edim ve fiyatına bağlanması,
- Sözleşme veya sözleşmelerde taahhüt edilen, mal ve hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması durumunda sözleşmeler birleştirilebilir.

Örnek: Tekstil üzerine perakende satış yapan A firması, aynı şekilde tekstil üzerine üretim yapan B firması ile aynı model 200 adet deri ceket almak için anlaşma yapmıştır. Deri ceketlerin birim fiyatı 1.000,00 TL olarak anlaşılmış ve sözleşmeye eklenmiştir. Fakat, A ve B firmaları söz konusu ceketlerle ilgili A markasının etiket ve ambalajlarının uygulanması ve uygulanan bu işlemlerin ardından ceketlerin doğruca A firmasının satış mağazalarına dağıtılması ile ilgili de sözleşme imzalanmıştır. B firması müşteri memnuniyetini arttırmak amacıyla bu işlemlerden ücret talep etmeyecektir.

Yukarıdaki örnekte A ve B firmaları iki farklı sözleşme yapmıştır. Fakat müzakereler sonrası sözleşmelerin birleştirilmesi hususunda mutabık kalınmış ve tek bir edim yükümlülüğü ortaya çıkmıştır.

3.3.1.2. Sözleşme Değişiklikleri

Tarafların mevcut sözleşme üzerinden teslim edilecek mal veya hizmetin kapsamının, niteliğinin veya fiyatının değiştirilmesi amacıyla mutabık kalınmışsa ve

bu mutabakat sonucunda yapılan değişikliğin tarafların birbirine yazılı veya sözlü, ticari teamüllere uygun olarak onaylama imkânı vardır (TFRS 15, prg. 18).

Taraflar arasında sözleşmede yapılacak değişikliğin kapsamını veya fiyatını (veya her ikisini) revize etme ile ilgili bir anlaşmazlık olması durumunda veya sözleşmenin içeriğinde yapılan değişikliği onaylamaları ancak, fiyatta meydana gelebilecek değişikliği belirlememiş olmaları durumları dâhi sözleşme değişiklinden sayılır (TFRS 51, prg. 19).

Sözleşmede yapılan değişikliklerin ayrı bir sözleşme olarak ele alınabilmesi ve muhasebeleştirilmesi için aşağıda belirtilen her iki koşulun da birlikte oluşması gerekmektedir (TFRS 15, prg. 20):

- Taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi ve
- Sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar arttırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olması koşuludur.

Yukarıdaki şartların her ikisinin de sağlanamadığı durumlarda, sözleşmede yapılan revizeler ayrı bir sözleşme olarak kabul edilemez ve söz konusu değişiklik belirli koşullara da bağlı olarak üç farklı yöntemle finansal tablolara intikal ettirilir (TFRS 15, prg. 21):

i. Sözleşmede yapılan değişikliğin geçerlilik kazandığı güne kadar devri yapılan mal ve hizmetlerin, geriye kalan kalan taahhütlerden ayrıştırılabilir durumdaysa ilk sözleşmenin iptal edildiği kabul edilip bunun yerine kabul edilen sözleşmeye istinaden işlem yapılır. İlk sözleşmede henüz devri yapılmamış taahhütlere isabet eden bedel ile yeni sözleşmede meydana gelen fiyat artışı toplanarak sözleşme bedeli netleştirilir.
ii. Sözleşmede yapılan değişiklik zamanına kadar, ilk sözleşmeye istinaden devri yapılan mal ve hizmetler ayrıştırılabilir durumda değil ise, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi kabul eder ve bu minvalde muhasebeleştirme işlemini gerçekleştirir. Sözleşme değişikliğine

kadar devri yapılan taahhütler de dâhil olmak üzere tüm hesaplama değişikliği de içerecek toplam bedel üzerinden yapılır ve gerekirse daha önce kaydı yapılan hasılat tutarında revizeye gidilebilir.

iii. Eğer, sözleşmede yapılan değişiklik zamanına kadar devri yapılan mal ve hizmetlerin bir kısmı ayrıştırılabilir diğer kısmı ise, ayrıştırılamaz nitelikteyse değişikliğin etkileri TFRS 15 prg. 21 uyarınca açıklanan amaçlara tutarlı bir şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir.

Örnek: Bir inşaat şirketi, 10 adet iş makinesi için bir firma ile tanesi 200.000,00 TL'den anlaşmıştır. İşletme 6 adet iş makinesini müşteriye teslim etmiştir. 6 adet iş makinesinin tesliminden sonra, esas sözleşmeye ek 5 adet iş makinesi için taraflar mutabakata varmıştır. Fakat, iş makinelerinin ilk sözleşmede belirlenen sürede teslim edilebilmesi için teslim işlemi gerçekleşmeyen 9 adet iş makinesinin (ilk sözleşmeden 4 ikinci sözleşmeden 5 adet) sözleşmede yer alan çeşitli eklenti ve modifikasyonların (Hidrolik El Freni ve Operatör Kabin Yalıtımı) yapılmamasına karar verilmiştir. Bu durumda, iş makinelerinin birim fiyatı 170.000,00 TL olarak belirlenmiştir (Karapınar ve Kaval, 2017, s.817).

Yukarıda yer alan örneğe göre, müşteri ile yapılan ikinci sözleşme birinci sözleşmenin devamı niteliğinde olup ayrıca ikinci sözleşmede yer alan bazı yükümlülüklerde değişiklikler meydana gelmiştir. Müşteriye teslim edilemeyen ilk iş makineleri ve ikinci sözleşmede taahhüt edilen iş makineleri donanım olarak birbirinden farklı olduğu bilinmektedir. Bu sebepten ötürü, firma ilk sözleşmeden doğan 6 adet iş makinesinden tesliminden dolayı tahsil ettiği hasılatta değişikliğe gitmeyecektir. Teslim edilecek 9 adet iş makinesi için 1.530.000,00 TL'yi hasılat olarak finansal tablolara intikal ettirmiştir. Böylece işletmenin sözleşmeden elde ettiği toplam hasılat 2.730.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir

Örnek: Sar-Of İnşaat A.Ş. müşterisi ile arsa karşılığı inşaat yapmak üzere anlaşmıştır. Sözleşme şartlarına göre projenin tamamlanma süresi 2 yıl olarak belirlenmiştir ve sözleşme tutarı 25.000.000,00 TL'dir. İnşaat firması bu sözleşmeyi tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımlamış ve hasılatı zamana yayılı girdi yöntemi ile ölçerek muhasebeleştirecektir. Sözleşmede yer alan söz konusu taahhütlerin toplam maliyeti 15.000.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Birinci yılın sonunda girdi yöntemi

kullanarak hesaplanan maliyetler ile işletme, yükümlülüğün %55 lik kısmını yerine getirdiğini saptanmış ve hasılatın 13.750.000,00 TL'lik kısmı hasılat olarak muhasebeleştirilmiştir. 2. yılın 4. ayında yeni yapı yönetmeliğine göre otopark sayısında artışa gidilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu sebepten dolayı, sözleşme revize edilmiştir. Revize edilen sözleşme neticesinde, sözleşme bedelinin 3.000.000,00 TL, sözleşme maliyetlerinin de 2.000.000,00 TL arttığı görülmüştür. Değişiklik tarihinde yerine getirilmesi gereken mal ve hizmet yükümlülükleri, değişiklik tarihinden önceki mal ve hizmet yükümlülüklerinden ayrılabilir durumda olmadığı için tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak dikkate alınmaktadır. Bu sebepten dolayı işletme, projenin ölçümünü güncelleyerek, toplam beklenen 1.700.000,00 TL'lik maliyeti ilk yıl gerçekleşen maliyete oranlayarak tamamlanan edim yükümlülüklerini yeniden hesaplamalı ve tamamlanma yüzdesini %50 olarak belirlemelidir. Tüm bu işlemlerden sonra, değişiklik tarihinde kaydı yapılması gereken hasılat tutarı; (28.000.000,00 x 0,50) – 13.750.000,00 = 250.000,00 TL'dir (Şeker, 2018, s. 26-27).

3.3.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Edim yükümlülükleri; işletmeninin, müşterisine teslimini taahhüt ettiği mal ve hizmetlerdir. TFRS 15'de hasılatın muhasebeleştirilme zamanının saptanmasında edim yükümlülüklerin tanımlanması ve yerine getirilmesi önem arz etmektedir (Saban, Gürkan, & Vargün, 2019).

Sözleşme başlangıcında işletme, müşterisiyle mutabakata vardığı bir sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetleri değerlendirerek aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşterisine verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirlemektedir (TFRS 15, prg. 22):

- Ayrı mal veya hizmetler: Ayrı satılabilen veya kullanabilen ürünler. Örneğin; müşteri destek ve bakim hizmetleri,
- Entegre mal veya hizmet grupları: Sözleşmede yer alan diğer edim yükümlülükleri ile bağımlı veya ilişkili olan teslimler. Örneğin; İnşaat sözleşmeleri ve
- Homojen hizmet ve zaman süresince düzenli olarak hizmet edimi verilmesi. Örneğin; temizlik veya güvenlik hizmetleri.

TFRS 15'te edim yükümlülükleri tanımlanırken, mal ve hizmet grubunun birbirleri arasında bağımsız olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Taahhüt edilen mal ve hizmet yükümlülükleri birbirlerinden bağımsız olmadığı durumlarda edim yükümlülüğü tamamlanana kadar tüm taahhütler birleştirilip tek bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alınmaktadır (Ünlütürk, Deveci, & Dağlı, 2019).

TFRS 15'te işletme, müşterisi ile yaptığı sözleşmede yer alan taahhüt edilen mal/hizmetleri değerlendirmekte ve taahhüt ettiği her bir yükümlülüğü edim yükümlülüğü olarak dikkate almaktadır (KPMG International Cooperative, a.g.e, s.22).

Sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetlerin çeşitleri aşağıdaki gibi olabilmektedir (TFRS 15, prg. 26):

- İşletme tarafından üretilen malların (mamul) satışı,
- İşletme tarafından satın alınmış malların (ticari mal) perakende satışı,
- İşletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı (örneğin; bir acentenin uçak biletlerini kendi adına satışı),
- Sözleşme ile belirlenmiş bir görevin yerine getirilmesi, müşterinin istediği şekilde ve istediği zaman sunmak üzere mal veya hizmet sunumun hazır hale getirilmesi (örneğin; bilgisayar yazılımlarında önceden belirlenmemiş bir takım güncellemelere hazır olmak),
- Başka bir taraf adına müşteriye mal veya hizmet sunumuna ilişkin hizmet verilmesi (örneğin; acente faaliyetleri),
- Gelecekte bir müşterinin kendi müşterilerine satabileceği veya sunabileceği mal ve hizmetlere ilişkin hakların verilmesi,
- Müşteri nam ve hesabına bir varlığın inşaatı, imalatı veya geliştirilmesi,
- Lisans verilmesi ve
- İlave mal veya hizmetlerin temini konusunda alım hakkı verilmesi.

TFRS 15'te hasılat kaydı, işletmenin sözleşmede belirtilen taahhütler tamamlandıkça yapılması öngörülmüştür. Başka bir deyişle, işletme sözleşme kapsamındaki müşteriye teslim etmesi gereken mal ve hizmetleri tamamladıkça hesaplanan tutarları hasılat olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirmesi öngörülmüştür (Şavlı, 2016, s.35).

İşletme, müşteri ile yaptığı sözleşmeye istinaden devredeceği taahhütleri değerlendir ve kapsam olarak aşağıda belirtilen şartların içinde yer alan her bir taahhüttü edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15, prg. 22):

- Farklı bir mal veya hizmet (veya bir mal veya hizmetler paketi)
- Genel hatlarıyla benzer veya aynı olan ve müşteriye benzer teslim şekline sahip olan bir dizi farklı mal veya hizmet

Aşağıda belirtilen şartlar karşılandığı takdirde farklı mal veya hizmetler aynı teslim şekline tabi olacaktır (TFRS 15, prg. 23):

- İşletmenin müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği mal ya da hizmet teslimi yükümlülüklerinin, zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olma kıstaslarını sağlaması,
- Serideki her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine yönelik edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülmesi.

TFRS 15'te sözleşmeye bağlı müşteriye taahhüt edilebilecek mal ve hizmetler aşağıdaki gibidir (TFRS 15, prg. 24-25):

i. Müşteri ile yapılan sözleşmelerde genellikle taahhüt edilen mal ve hizmetler açıkça belirtilmiş olmaktadır. Fakat sözleşmede tanımlanan edim yükümlülükleri sözleşmede açık bir şekilde belirtilen mal ve hizmetlerle sınırlı kalmayabilir. İşletmenin bazı durumlarda ticari teamül olarak ilke edindiği veya müşteri memnuniyeti açısından tutundurma çalışmaları kapsamında bir devir bekleniyorsa ve bu devir sözleşmeye girildiği anda ve müşteride bu hizmet ve malların kendi bünyesine devredileceğine dair bir beklenti içerisine girdiyse yaratılan bu beklenti sözleşme taahhütleri içerisine girmektedir.
ii. İşletme, sözleşmenin ifasına yönelik gerçekleştirmek zorunda olduğu fakat müşteriye sözleşmede yer alan devredilecek mal ve hizmetler ile alakası olmayan faaliyetleri kapsamaz.

Örnek: Z Şirketi blok mermer ihracı yapan X şirketine sözleşmeye bağlı olarak 300 bin ton mermer taahhüdünde bulunmuştur. Fakat Z Şirketinin sözleşmede yer alan

mermeri çıkarmak için farklı bir maden ocağı açma ihtiyacı doğmuştur. Açılacak yeni maden ocağı için Orman ve Tarım Bakanlığı'ndan alınan ruhsat işletmenin müşteriye hizmet veya mal devri sonucunu doğuramaz.

3.3.2.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletme, müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmet yükümlülüğünü yerine getirerek veya yerine getirdikçe teslim ettiğinde hesaplanan hasılatı muhasebeleştirir. Ürün veya hizmet müşterinin kontrolüne geçtiği zaman varlık devredilmiş kabul edilir (TFRS 15, prg. 31).

TFRS 15, prg. 22-30'a istinaden tanımlanan her bir edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak veya belirli bir anda yerine getirilip getirilemeyeceğini sözleşmenin başlangıcında belirlenir. Herhangi bir edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilemediği durumlarda, edim belirli bir anda yerine getirilir (TFRS 15, prg. 32).

TFRS 15'te edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, taahhüt edilen malın veya hizmetin müşterinin kontrolüne geçmesiyle meydana gelir. Devri yapılan mal veya hizmetlerin kontrolünden kasıt ise, başka işletmelerin devri yapılan mal veya hizmetlerin kullanım ve faydalanmalarını engelleyebilme gücüdür (TFRS 15, prg. 33).

Eğer TFRS 15 'te varlığın geri alımına ilişkin bir anlaşma var ise, TFRS 15 B64 ve B76 uyarınca varlığın kontrolü tespit edilir (TFRS 15, prg. 34).

3.3.2.1.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

Aşağıda belirtilen şartlardan yalnızca biri yerine getirildiğinde işletme, taahhüt ettiği mal ve hizmeti zamana yayılı olarak devreder ve hasılatı finansal tablolara zamana yayılı olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. 35):

i. Devri yapılan edim yükümlülüğünün müşteri tarafından aynı anda kabul edilip bundan faydalanılması,
ii. İşletme ediminin, üretildikçe ve geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçebilen bir varlık oluşturması,

iii. İşletme tarafından yerine getirilen edimin, işletme açısından alternatif kullanım sağlayabilecek bir varlık oluşturmaması ve yerine getirilen edim karşılığında hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

İşletme, yerine getirdiği edim yükümlülüklerine karşılık hukuken icra edilebilir tahsil hakkının mevcudiyetini değerlendirirken, sözleşmeye uygulanan kanunlarla birlikte sözleşme şartlarını da değerlendirmelidir. Ancak, işletme sözleşmede alan edimi taahhüt ettiği şekliyle yerine getiremediği durumlar hariç olmak üzere sözleşmenin başka sebeplerden ötürü müşteri veya başka taraflarca fesih edilmesi durumunda, işletme o güne kadar yerine getirdiği edim tutarı kadar tahsil hakkına hak kazanmalıdır (TFRS 15, prg. 37). Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt projeleri, TFRS 15 kapsamında zamana yayılı edim yükümlülüklerine uygun en iyi örneklerden biridir.

3.3.2.1.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirilemiyorsa, işletme TFRS 15 prg. 31 – 34 uyarınca edim yükümlülüğünün yerine getirildiği anı tespit eder ve edim yükümlülüğünü belirli bir anda yerine getirip finansal tablolara aktarır. Bununla birlikte işletme, kontrolün devrine yönelik aşağıda yer alan (sadece bunlarla sınırlı olmayan) göstergeleri dikkate alır (TFRS 15, prg. 38):

i. Müşteriye devredilen varlığın faydasını yönetebilme ve onu büyük ölçüde elde edebilme gücüne sahip olmasından kaynaklı olarak işletmenin, devredilen varlık karşılığında tahsil hakkına sahip olması,
ii. Müşterinin devir olunan varlık üzerinde yasal mülkiyete sahip olması,
iii. İşletmenin, varlığın zilyetliğini müşteriye devretmesi ve müşterinin, varlığın başka işletmeler tarafından faydalanmasını kısıtlayabilmesi (Ancak, bu husus, bazı durumlarda zilyetlik varlığın kontrolünün ele alındığını göstermez; örneğin, konsinye ve geri alım anlaşmalarında),
iv. Müşterinin, varlığı teslim alması sonucunda ortaya çıkabilecek tüm risk ve getirileri üstlenmesi,
v. İşletme tarafından devrolunan varlığın müşteri tarafından kabul edilmesi, kabul edilen varlığın büyük ölçüde kullanılabilir ve kontrol edilebilir olduğunun bir göstergesi olarak değerlendirilmesi.

Yazılım sektörünün sözleşmelerinin, birden fazla edim yükümlülüğünün olduğu ve bu edim yükümlülüklerinin hepsi için ayrıca hasılat hesaplandığı bilinmektedir. Buna göre, hasılatın edim yükümlülükleri yerine getirildikçe zamana yaygın olarak mı yoksa belirli bir anda hasılat olarak mı muhasebeleştirileceğine yönelik bir örnek aşağıdaki gibidir (İlker & Yılmaz, 2016, s. 29):

Örnek: Nerons yazılım firması, müşterisi ile yazılım lisansı, yazılımın kurulumu, aynı zamanda da detayları belirli olmayan periyodik zamanlarda yazılım güncellemelerini sağlamak ve telefon veya uzaktan erişim sağlayarak teknik destek vermek üzerine iki yıllık çok unsurlu bir sözleşme imzalamıştır. İşletme bu hizmetleri ayrı ayrı satmaktadır. Kurulum hizmeti başka işletmeler tarafından sağlanamamaktadır.

Bu örneğe göre işletme TFRS 15 prg. 27 uyarınca değerlendirme yaptığında sözleşmede üç edim yükümlülüğü tanımlar:

i. Yazılımın lisansının devri (kurulum hizmeti dâhil),
ii. Yazılımın güncellenmesi,
iii. Teknik destek.

Eğer kurulum hizmeti başka işletmeler tarafından da ifa edilebilir olsaydı, kurulum hizmeti farklı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanabilecekti. İşletme ayrıca, bu edim yükümlülüklerinin hasılat olarak finansal tablolarına aktarılmasını zamana yayılı olarak mı veya belirli bir anda mı gerçekleştireceğini TFRS prg. 31-38 esaslarınca dikkate alacaktır.

3.3.2.2. Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

İşletme, TFRS prg. 35-37'deki hususlara istinaden zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçer. Ölçüm sonrası hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara aktarır. Bu durum, işletmenin yerine getirdiği edim yükümlülüklerini gösterir (TFRS 15, prg. 39).

İşletme, zamana yayılı edim yükümlülüğü için tek bir ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine belirtilen şartlarda uygular.

Söz konusu ölçüm yöntemleri TFRS 15'de çıktı ve girdi yöntemleri olarak sınıflandırılmaktadır. İşletme ölçüm yöntemlerini değerlendirirken taahhüt ettiği mal ve hizmet paketlerinin özelliklerini dikkate alır (TFRS 15, prg. 39-41). Bununla birlikte, işletme, seçtiği ilerleme ölçüm yöntemini uygularken, devri yapılmayan mal ve hizmetleri ilerleme ölçümü dışında bırakırken, devri yapılan mal ve hizmetleri ise ilerleme ölçümüne dâhil eder (TFRS 15, prg. 42).

3.3.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi

İşlem fiyatı, işletmenin müşterisine verdiği taahhütlerin yerine getirilmesinden sonra tahsil hakkı kazandığı bedeldir. İşlem fiyatına üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar dâhil edilmez. Satış bedeli üstüne konulan "Hesaplanan KDV" bu duruma verilebilecek en iyi örneklerden biridir. Müşteri ile yapılan sözleşmede taahhüt edilen işlem bedeli; sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini de içerebilir (TFRS 15, prg. 47).

İşletme işlem bedelini belirlerken aşağıda belirtilen unsurların etkilerini ölçmelidir (TFRS 15, prg. 48):

- Değişken Bedel
- Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması
- Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşiminin Varlığı
- Gayri Nakdi Bedel
- Müşteriye Ödenebilir Bedel

İşletme, işlem bedelini tespit ederken mevcut sözleşme uyarınca taahhüt ettiği malları teslim edeceğini, sözleşmede tadil veya terk durumu olmayacağını varsayarak işlem bedelini belirler (TFRS 15, prg. 49).

3.3.3.1. Değişken Bedel

İşletme, müşterisi ile yaptığı sözleşmenin içeriğinde satılan malın ve bedelin iade edilemeyeceği gibi bir husus var ise sözleşmede işlem bedeli sabit bedel olarak dikkate alınır ve iletme tarafından taahhütler yerine getirilince veya getirdikçe finansal tablolara hasılat olarak kaydedilir (Özerhan vd., 2015, s. 208).

Sözleşmede taahhüt edilen şartlara bağlı olarak; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri ve cezalar gibi işlem bedelini değişime uğratacak şartlar var ise işlem bedeli değişken olduğu varsayılacaktır (TFRS 15, prg. 50-51).

Örnek: Peron Perde A.Ş. müşterisi, Wish Mimarlık LTD. ŞTİ. ile otel projesinde kullanılmak üzere 100 adet store perde için birim fiyatı 1.000,00 TL den anlaşma sağlamıştır. Sözleşme koşullarında müşteri firma olan Wish Mimarlık teslim edilen ürünlerde hata veya noksanlık fark ettiği durumda, ilgili ürünleri 30 gün içerisinde iade etme hakkına sahiptir. Buna göre, İşletme olan Peron Perde önceki satış verilerini baz alarak ilgili ürünlerin sadece % 3'ünün iade olacağı kanısına varmıştır.(Kılıç, 2019, s. 246)

Bu durumda işletme firma olan Peron Perde A.Ş.'nin gerçekleştireceği kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

Sözleşme Bedeli: 100 x 1.000,00 = 100.000,00 TL

Beklenen İade: 100 x 0,03 = 3

Muhtemel İade Edilecek Tutar: 3 x 1.000,00 = 3.000,00 TL

120- MÜŞTERİDEN ALACAKLAR	100.000,00		
600- YURT İÇİ SATIŞLAR			97.000,00
327- GERİ İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ			3.000,00

İşletme, müşteriden tahsil ettiği bedelin bir kısmını veya tamamını geri ödemeyi bekliyorsa, finansal tablolara iade yükümlülüğünü yansıtır (TFRS 15, prg. 55).

Örnek: X İnşaat firması müşteri olan Y Gayrimenkul ile birçok performans primi ve cezai yükümlülükler barındıran bir sözleşmede mutabık kalmıştır. Sözleşme detayları aşağıdaki gibidir:

- Sözleşme Tarihi: 01.01.2022
- Sözleşme Bedeli: 5.000.000,00

- Sözleşme Süresi: 180 gün
- Eğer proje 180 günden erken bitirilirse işletmenin her gün için alacağı performans primi: 20.000,00 TL
- Eğer proje 180 günden geç bitirilirse işletmenin her gün için ödeyeceği cezai yükümlülük: 30.000,00 TL

X İnşaat Firması geçmiş dönemlerde gerçekleştirdiği projeleri referans alarak, taahhüt edilen proje süresinde %10'lık bir aleyhte bir sapma olacağını düşünmektedir. Bu değerlendirme sonucunda firma işlem bedelini aşağıdaki gibi hesaplamıştır:

180 x 0,10 = 18 gün

18 gün x 30.000,00 TL = 540.000,00 TL

Firmanın değerlendirmesi sonucunda sözleşmede belirtilen devir tarihinin 18 gün gecikeceği ve bu gecikmenin cezai yükümlüğünün de 540.000,00 TL olacağı saptanmıştır.

Sözleşmenin işlem fiyatı 5.000.000,00 TL – 540.000,00 TL = 446.000.000,00 TL'dir.

İşletme değişken bedel içeren sözleşmeye istinaden hak edeceği iki çeşit tahmin türüne göre hesaplar. Bunlar, (i) "*Beklenen Değer*" ile (ii) "*En Muhtemel Tutar*"dır.

Beklenen Değer: Gerçekleşmesi beklenen değerlerin ağırlıklı ortalamalarının toplamıdır. Eğer işletme benzer özellikte birçok sözleşmeye sahipse, bu yöntemin, değişken bedelin saptanmasına yönelik uygun bir tercih olacağı düşünülür.

En Muhtemel Tutar: Sözleşmede gerçekleşeceği düşünülen en muhtemel tutardır. Durumda yalnızca iki olası sonuç görülmekteyse, diğer bir ifadeyle, örneğin; işletme, performans primi alacak veya alamayacak gibi yalnızca iki sonuç mevcutsa, bu duruma göre işletme gerçekleşmesi en olası olan seçeneği tercih eder ve değişken bedel tutarını hasılata kaydeder (TFRS 15, prg. 53). Ayrıca, işletme işlem bedelindeki belirsizliğin değişken bedele etkisini tahmin ederken seçtiği yöntemi yükümlülüklerin devrine kadar tutarlı bir şekilde uygular (TFRS 15, prg. 54). Bununla birlikte, eğer

işletme sözleşmede yer alan şartlara bağlı olarak devir ettiği taahhütlerin bir kısmının iade edileceğini bekliyorsa, tahsil ettiği tutarın karşılığında tahmin ettiği iade yükümlülüğünü de hesaplayıp tahmin edilen bedeli hasılata kaydeder (TFRS 15, prg. 55).

Örnek: PRL Yazılım A.Ş. müşterisi olan ERH Teknoloji A.Ş. ile müşterinin muhasebe yazılım programının geliştirilmesi hususunda anlaşmaya varmışlardır. Sözleşmede işin teslim süresi 18 aydır. Ayrıca, sözleşmede programın 12 ay içerisinde bitirilmesi durumunda PRL Yazılım A.Ş. performans primine hak kazanacaktır.

- Sözleşme Bedeli: 2.500.000,00 TL
- Performans: 500.000,00 TL

PRL Yazılım A.Ş. geçmiş tecrübelerine dayanarak ve mevcut beşeri ve maddi gücünün muhasebe programını 12 ayda geliştiremeyeceğini değerlendirmektedir.

Bu değerlendirme sonucunda PRL Yazılım A.Ş.'nin sözleşme işlem fiyatını 2.500.000,00 TL olarak raporlamıştır.

3.3.3.2. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması ve Yeniden Değerlendirilmesi

İşletmenin daha önce TFRS prg. 53 uyarınca tahmin ettiği değişken bedelin tamamını veya bir kısmını işlem bedeline dahil edebilmesi için işlem bedelinin belirsizlikleri ortadan kalktığında finansal tablolara aktarılan kümülatif hasılat tutarının önemli ölçüde iptal olmaması gerekir (TFRS 15, prg. 56).

Örnek: K lüks perakende şirketi, gelişmekte olan fakat ekonomik istikrarı ve kişi başına düşen milli geliri diğer pazarlara nazaran düşük olan VYZ ülkesinden S distribütörü ile 2000 adet lüks çanta için 4.000.000,00 ABD Doları tutarında anlaşma sağlamıştır. K işletmesinin beklentisi, VYZ ülkesindeki var olan ekonomik çalkantının uzun sürmeyeceği ve ekonomik çalkantı sonrası artan refah seviyesi ile yüksek pazar payına sahip olacağı yönündedir. K işletmesi ayrıca, ekonomik çalkantı süresi boyunca S distribütörünün yüksek taleple karşılaşamayacağını ve bu sebeple ürünlerini satamayacağını, böylece sözleşmede yer alan tutarı tahsil edemeyeceğini de tahmin

eder. Bu durum, K işletmesinin finansal tablolarına 4.000,000,00 ABD Doları tutarını hasılat kaydetmesi yerine, 3.000,000,00 ABD doları tutarını kaydetmesiyle sonuçlanır.

3.3.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşiminin Varlığı

TFRS 15'te işlem bedeli belirlenirken eğer sözleşmede kritik bir finansman bileşimi belirtilmişse işlem fiyatının tahmininde paranın zaman değeri de hesap edilmelidir (TFRS 15, prg. 60).

Sözleşmede var olan önemli finansman bileşimine istinaden hesaplanan ve muhasebeleştirilen tutarın amacı, müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetler devredildikçe satış fiyatı ile satış fiyatının üstüne eklenen finansman giderlerinin ayrıştırılıp farklı kalemlerde raporlamaya olanak sağlayabilmesi ve firmanın üçüncü kişilere gerçeğe uygun finansal tabloları sunabilmesini sağlamaktadır.

Sözleşmede önem arz eden bir finansman bileşiminin tespitinin değerlendirilmesi aşamasında, aşağıda yer alan iki durumun irdelenmesi gerekmektedir (TFRS 15, prg. 61):

i. İşletme tarafından taahhüt edilen bedellerin ile mal ve hizmetlerin nakit satış fiyatları arasında fark bulunması,
ii. İşletmenin, müşteriye devrettiği mal ve hizmetlerin teslim tarihinin süresi ve ilgili piyasada hüküm süren faiz oranları üzerinden değerlendirme yapılması.

Ancak, aşağıdaki hususlardan birinin mevcut olması halinde sözleşmede herhangi bir değerlendirme yapılmadan finansman bileşiminin olmadığı varsayılır (TFRS 15, prg. 61).

i. Taahhüt edilen mal ve hizmet bedellerinin devirden önce nakit olarak ödenmesi ve işletme tarafından taahhüt edilen mal/hizmet devrinin tarihinin müşterinin tercihine bırakılması,
ii. İşlem bedelinin belirlenmesi aşamasında önemli bir bölümün değişkenlik göstermesi ve gelecekte tahmin edilemeyecek olan ve de müşteri ve işletmenin kontrolünde olmayan bir olayın meydana gelebileceği düşüncesi,
iii. Taahhüt edilen mal ve hizmet bedeli ile nakit satış fiyatı arasındaki farkın finansman bileşiminden kaynaklanmıyor olması.

Ayrıca, işletmenin mal ve hizmet devrini yaptıktan sonra, ödemenin bir yıl içerisinde yapılması durumunda vade farkı için önemli bir finansman bileşimi hesabının yapılması zorunluluk arz etmez (TFRS 15, prg. 63). Ancak, vadesi 1 yılı geçen ve sözleşmede var olan önemli finansman bileşimlerini hasılattan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunar (TFRS 15, prg. 65).

İşletme, sözleşme kapsamında belirlenen bedeli paranın zaman değerine göre düzenlerken, sözleşmenin başlangıcında müşteri ve işletme arasında ayrı bir finansman bileşiminde kullanılabilecek iskonto oranını kullanabilir. Eğer işletme, tedarikçiye avans vermişse veya müşteri ödemesini ertelemiş ise işletme; kredi riskini, varsa teminatları ve güvence bedellerini de işlem bedeline yansıtabilmektedir (TFRS 15, prg. 64).

Örnek: Formset Kalıp uzun süren AR-GE çalışmaları neticesinde özel bir kalıp imalat etmeyi başarmış, ilgili kalıbın satışı ile Eco Endüstriyel Ürün Tasarımı şirketiyle 01.02.2020 tarihinde anlaşma sağlamış ve sözleşme imzalanmıştır. Ürünler aynı tarihte teslim edilmiştir. Müşteri, söz konusu ürünü 2 yıl vadeli temin etmiştir. Taraflar, ürünün teslim tarihindeki fiyatını 10.000,00 TL, vade sonundaki fiyatı ise 11.000,00 TL olarak belirlemiştir. Bununla birlikte, Formset Kalıp müşterinin kredi notuna istinaden %6'lık bir finansman oranını uygun görmüştür. (İlker & Recep, 2016, s. 32-33).

Bedelin vade tarihinde tahsil edilmesi durumu:

Sözleşme Tarihinde Alınacak Olan Kayıt:

1.Yıl için Formül = 11.000/(1+0,06) = 10.377,36

2.Yıl için Formül = $11.000/(1+0,06)^2$ = 9.789,97

Vade	Gelecek Değer	Yıllık Faiz	Kazanılmamış Faiz
1.Yıl	10.377,36	622,64	622,64
2.Yıl	9.789,97	587,39	1.210,03
	Toplam	1.210,03	

	01 / 02 / 2020		
	120- ALICILAR	11.000,00	
	600- YURTİÇİ SATIŞLAR		9.789,97
	380- ERTELENMİŞ GELİRLER		1.210,03
	Sözleşme bedelinin teslim tarihinde tahsil edilmesi		

	01 / 02 / 2021		
	380- ERTELENMİŞ GELİRLER	622,64	
	642- FAİZ GELİRİ		622,64
	1.Yılın faiz geliri		

	01 / 02 / 2022		
	380- ERTELENMİŞ GELİRLER	587,39	
	642-FAİZ GELİRİ		587,39
	2.Yılın faiz geliri		

	01 / 02 / 2022		
	102- BANKALAR	11.000,00	
	120- ALICILAR		11.000,00
	Sözleşme sonu hasılat kaydı.		

3.3.3.4. Gayri Nakdi Bedel

İşletme ile müşteri arasında yapılan sözleşmede ödemenin bir kısmı veya tamamının gayri nakdi bedel ile ödeneceği müzakere edilmişse, ilgili gayri nakdi bedeller gerçeğe uygun değeri (rayiç bedeli) esas alınarak değerlenir. Gayri nakdi bedellere; hisse, senet, hammadde ve işçilik olarak örnek verilebilir (TFRS 15, prg. 66). Aynı zamanda, müşteri, işletmenin taahhütlerini yerine getirebilmesi ve teslimini beklediği malların kalite ve niteliğine katkı sağlamak amacıyla işletmeye gayri nakdi olan işçilik, malzeme ve teçhizat desteği de sağlayabilir. Bu durumda, işletme gayri nakdi bedelin değerlendirilme aşamasında ilgili desteklerin kendi kontrolüne geçtiği anda gayri nakdi bedelleri ölçüp ortaya çıkan parasal değeri muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. 69).

Eğer taahhüt edilen bedelin tahsiline neden olacak olan gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa işletme, müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını referans alarak gayri maddi bedeli dolaylı olarak ölçer (TFRS 15, prg. 67).

Örnek: Mermerci olan A firması, müşterisi olan B firmasına üzerinde işlem yapılmamış 2 ton blok mermer teslimi yapmıştır. Bunun karşılığında ise B firması A firmasına 1 adet ekskavatör iş makinesi teslim etmiştir.

Yapılan bu anlaşma neticesinde, taraflar arasında borç alacak ilişkisi kalmamıştır.

A firmasının 2 ton blok mermer için belirlediği satış fiyatı 200.000,00 TL'dir.

B firmasının gayri nakdi olarak teslim ettiği 1 adet ekskavatörün gerçeğe uygun değeri ise 202.000,00 TL'dir.

A firmasının hasılat olarak muhasebeleştireceği tutar ekskavatörün gerçeğe uygun değeri olan 202.000,00 TL'dir.

3.3.3.5. Müşteriye Ödenebilir Bedel

TFRS 15'de müşteriye ödenebilir tutar, işletme tarafından müşterisine ödediği veya ödeyeceği nakdi tutarları kapsar. TFRS 15'de, müşteriye ödenebilir bedelin kapsamına kupon ve hediye çeki gibi işletme borçlarına karşılık yapılan ödemeleri de dâhildir. Müşteriye yapılan ödeme hasılatta azalma olarak finansal tablolara intikal ettirilir (TFRS 15, prg. 70). Fakat müşteriden alınan mal ve hizmetler, sözleşmede yer aldığı şeklinden farklı bir ifa hükmündeyse, işletme mal veya hizmet alımını normal usulde muhasebeleştirir. Eğer müşteriye ödenebilir tutar alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşıyorsa, aşan kısım işlem bedelinden mahsup edilir. Ayrıca, işletme, müşterisinden aldığı mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerini ölçemiyorsa, müşteriye ödenebilir tutarın tamamı işlem bedelinden mahsup edilir (TFRS 15, prg. 71).

TFRS 15 prg. 71'e istinaden, işlem bedelinde azalışa sebep olacak unsurlardan (aşağıda yer alan olaylardan) hangisi daha sonra gerçekleşmiş ise o tarihte muhasebeleştirme işlemi yapılır (TFRS 15, prg. 72):

i. İşletmenin yapılan sözleşmeye istinaden, taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin teslim edilmesi ve hasılatın muhasebeleştirilmesi,
ii. İşletmenin müşteriye ödenebilir bedel olarak bahsi geçen ödemeyi gerçekleştirmesi veya ödemenin yapılacağına ilişkin kesinliğin oluşması.

Örnek: Gıda üretimi yapan Jenerasyon A.Ş. ile zincir market faaliyetinde bulunan Perakende A.Ş. 20.000.000,00 TL bedelinde konserve salça satışı hususunda anlaşmışlardır. Ayrıca, Jenerasyon A.Ş. salçaların bulunduğu raflara özel tasarım ve düzenlemelerin yapılması amacıyla Perakende A.Ş.'ye 1.000.000,00 TL ödemeyi kabul etmiştir. Taraflar arasında yapılan anlaşma gereği raf tasarım ve düzenlemesi için ödenmesi gereken tutar salçaların geldiği parti tutarında %5 (20.000.000,00 x %5 = 1.000.000,00) tutarında indirim yapılarak hasılat muhasebeleştirilecektir (Şavlı, 2019, s. 53-55).

Jenerasyon A.Ş.'nin 1. parti mal sevkiyatının toplam değeri: 2.000.000,00 TL'dir.

1. Parti mal sevkiyatı tutarı: 2.000.000,00 TL

Sözleşme gereği yapılacak iskonto: 2.000.000,00 x %5 = 100.000,00 TL

Hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar: 2.000.000,00 – 100.000,00 = 1.900.000,00 TL

Jenerasyon A.Ş.'nin yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

	XX / XX /XXXX		
	180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER (Müşteriye Yapılan Ön Ödeme)	1.000.000,00	
	102- BANKALAR		1.000.000,00
	Müşteriye yapılan ön ödeme		

	XX / XX /XXXX		
	120- TİCARİ ALACAKLAR	2.000.000,00	
	600- YURTİÇİ SATIŞLAR		1.900.000,00
	180-GELECEK AYLARA AİT GİD. (Müşteriye Yapılan Ön Ödeme)		100.000,00
	Sevk edilen mallara ilişkin hasılat kaydı		

3.3.4. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

TFRS 15'e göre işletme, verdiği taahhütlerine karşılık işlem bedelini her bir edim yükümlülüğüne tanımlamalıdır (TFRS 15, prg. 73). Böylece, işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması, sözleşme şartlarından yola çıkılarak dört farklı şekilde dağıtılır:

i. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması,
ii. İndirimin Dağıtımı,
iii. Değişken Bedelin Dağıtımı,
iv. İşlem Bedelinde Değişimler.

3.3.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması

İşletme, sözleşme başlangıcında tek başına satış fiyatı olarak tespit ettiği tutarı, her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki mal ve hizmetlere tek başına nispi fiyata göre orantılı olarak dağıtır. Bununla birlikte, ikame müşteriler ve benzer durumlarda işletme tarafından ödenmiş, gözlenebilen ve karşılaştırılabilen bir satış fiyatıdır (TFRS 15, prg. 76-77). Bağımsız satış fiyatının belirsiz olması durumunda ise işletme, satış fiyatını tahmin eder. İşletme satış fiyatını tahmin ederken, elde edebildiği veya edebileceği tüm verileri temin eder ve bu minvalde bağımsız satış fiyatında bir tahminde bulunur.

Satış fiyatının tahmininde aşağıdaki iç yöntem de kullanılmaktadır (TFRS 15, prg. 78-79):

- **Düzeltilmiş Piyasa Değerlendirme Yaklaşımı:** İşletmenin, taahhüt ettiği mal ve hizmetin piyasa fiyatını araştırması ve bu minvalde satış fiyatını tahmin etmesi.
- **Beklenen Maliyet Artı Kâr Yaklaşımı:** İşletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetin maliyetinin ve bu mal/hizmetin üstüne kâr marjının eklenip satış fiyatının tahmin edilmesi.
- **Bakiye Yaklaşımı:** İşletmenin tahmin edilemeyen satış fiyatını tahmin edebilmek için sözleşmede taahhüt edilen ve tek başına satış fiyatı tahmin edilebilen tutarları referans alıp bir satış fiyatı tahmininde bulunması. Fakat bu

yaklaşımın uygulanabilmesi için aşağıda yer alan iki koşuldan en az birinin uygulanabiliyor olması gerekmektedir (TFRS 15, prg. 79):

i. İşletme geçmiş ticari göstergelerinden ve gözlemlenebilir göstergelerden satış fiyatını hala tahmin edemiyorsa,
ii. İlgili mal veya hizmet için daha önce taahhüt verilmemiş ve teslimi yapılmamışsa, bir başka deyişle, işletmenin, tahmini satış fiyatını tahmin edebilecek bir veri ve tecrübe avantajı yoksa.

Örnek: Telekomünikasyon yazılım servisi sağlayıcısı olan Simtel, müşterisine internet ağları ve baz istasyonlarının verimini optimize edebilmesi için CAP ve PAC adı altında 2 adet yazılım kullanma hakkı sağlamıştır. Bununla birlikte, ilgili yazılımın teknik destek süreçleri hususunda da müşteriye destek verilecektir. Sözleşme Bedeli 1.000.000,00 TL'dir. Satıcı Simtel, müşterisine CAP yazılım kullanma hakkı, PAC yazılım kullanma hakkı ve CAP/PAC yazılımlarının teknik destek hizmetlerini verdiğinden dolayı, 4 adet edim yükümlülüğü tanımlamıştır. Ayrı olarak satılan her bir teknik desteğin gözlemlenebilir fiyatı 50.000,00 TL'dir. Bununla birlikte, CAP ve PAC yazılımlarının müşteriler arasında farklı konfigüre özellikleri ve müşterilere uygulanan farklı indirim yaklaşımı sebebiyle de yazılımların fiyatında net bir gözlemlenebilir fiyat yer almamaktadır (KPMG International Cooperative, a.g.e., s.57.).

Yukarıda yer alan açıklamalara göre edim yükümlülüklerin tek başına satış fiyatı aşağıdaki gibi tahmin edilmiştir:

Ürün	**Tek Başına Satış Fiyatı**
CAP ve PAC Lisansları	1.000.000,00 - 50.000,00-50.000,00 = **900.000,00 TL**
CAP Lisansı için Teknik Destek	50.000,00 TL
PAC Lisansı için Teknik Destek	50.000,00 TL
TOPLAM	**1.000.000,00 TL**

3.3.4.2. İndirimin Dağıtımı

Taahhüt edilen mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının toplamı sözleşmede yer alan toplam bedelden yüksek ise aradaki fark satışlardan indirim olarak uygulanır (TFRS 15, prg. 81).

Aşağıdaki koşulların tamamının karşılanması durumunda işletme, işletme indirimini sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerin tamamına değil sadece bir veya daha fazlasına dağıtır (TFRS 15, prg. 82):

- Sözleşmede yer alan mal ve hizmetlerin, ayrıca işletme tarafından tek başına da satılması,
- Söz konusu mal ve hizmetin toplu olarak paket anlayışında satılmasından dolayı söz konusu paketin toplam satış değerinin tek başına satış fiyatlarının altında kalması,
- İndirim uygulanan mal hizmet paketi ile sözleşmenin tümünde uygulanan mal hizmet paketlerinin birbiri ile tutarlı olması. (Çünkü her bir paket içerisindeki indirim dağıtımlarının yeterli bir şekilde kontrol edilebilmesi ve gözlemlenebilmesi gerekmektedir.)

Örnek: Bir teknoloji firması olan Sartech A.Ş. bilgisayar kasa ve monitör satışı için müşterisi ile 10.000,00 TL satış bedelinden anlaşmaya varmıştır. Ürünlerin tek başına satış fiyatı bilmekte olup aşağıdaki gibidir:

Ürün	**Fiyat**
Kasa	9.000,00
Monitör	3.000,00
Toplam	**12.000,00**

Ürünlerin müşteriye teslim edilmesi durumunda, İşletme firma olan Sartech A.Ş. 2.000,00 TL tutarında indirim sağlamış olduğu saptanmıştır. İndirimin dağıtımı aşağıdaki gibidir:

Ürün	**Tek Başına Satış Fiyatı**	**Satış Fiyatı Oranı**	**Dağıtım**	**İndirim Sonrası Tek Başına Satış Fiyatı**
Kasa	9.000,00	9.000,00 / 12.000,00 = 0,75	2.000,00 x 0,75 = 1.500,00	9.000,00 - 1.500,00 = 7.500,00
Monitör	3.000,00	3.000,00 / 12.000,00 = 0,25	2.000,00 x 0,25 = 500,00	3.000,00 - 500,00 = 2.500,00
Toplam	**12.000,00**	**1**	**2.000,00**	**10.000,00**

3.3.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı

İşletme sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine dağıtılmayacak şekilde veya gerekli şartlar sağlanırsa sözleşmenin tamamına, değişken bedeli edim yükümlülüklerine dağıtabilir. İşletmenin, sözleşmede performansa yönelik taahhüt maddesine istinaden prime veya ek ödemeye hak kazanması yahut benzer şekilde, sözleşmede belirtilmesi halinde enflasyon endeksine göre işlem fiyatının revize edilmesi bu durumun örneklerindendir (TFRS 15, prg. 84).

İşletme, aşağıda yer alan iki koşulu da sağlaması halinde değişken bedelin tümünü bir edim yükümlülüğüne ya da değişken bedel içeren tek bir edimin bir kısmını oluşturan farklı mal veya hizmete dağıtabilir (TFRS 15, prg. 85):

i. Eğer değişken ödemenin şartları hususi olarak işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesine yahut edim yükümlüğünün farklı mal veya hizmet devrinin bir sonucuna bağlanmışsa,
ii. Söz konusu değişken bedelim tüm edim yükümlülüğüne yahut farklı mal veya hizmetlere dağıtılması isteniyorsa.

Bahsi geçen şartlar vuku bulduğunda, eğer aynı zamanda, sözleşmedeki edim yükümlülükleri ve ödeme şartları da TFRS 15 prg. 73 ile uyumluysa işletme değişken bedeli dağıtabilir.

3.3.4.4. İşlem Bedelinde Değişimler

Sözleşmenin başlangıcından sonra da birden fazla etkenin sözleşmenin koşullarını, şartlarını ve de talep edilebilecek işlem bedelini değiştirebilmesi mümkündür (TFRS 15, prg. 87).

İşletme, değişen işlem bedelinden doğan farkları, sözleşme başında uyguladığı esasları baz alarak dağıtır. Eğer, değişen işlem bedeli yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğüne aitse, aradaki fark değişikliğin gerçekleştiği dönemde hasılat veya hasılattan indirimler olarak finansal tablolara intikal ettirilir (TFRS 15, prg. 88).

Eğer işletme işlem bedelindeki değişiklikleri, TFRS 15 prg. 85'e göre dağıtmak isterse, diğer bir ifadeyle, işlem bedelindeki değişikliği edim yükümlülüğünün bir veya

birden fazla kısmına (tamamına değil) dağıtmak isterse, işletme ancak, TFRS prg. 85'te açıklanan şartlar yerine geldiği takdirde bu işlemi yapabilir (TFRS 15, prg. 89).

İşlem bedelinden doğan değişim muhasebeleştirirken işletme, aşağıda belirtilen iki yöntemden kendisine uygun olanı seçer (TFRS 15, prg. 90):

i. İşlem bedelindeki değişikliğin sözleşmedeki değişiklikten önce taahhüt edilen bir değişken bedele dayandırılması ve sözleşme değişikliğinin standardın prg. 21/a hükmüne göre muhasebeleştirilmesi durumda, işlem bedelindeki değişiklik sözleşme başında belirlenen edim yükümlülüklerine dağıtılır.
ii. İşlem bedelinin; standardın prg. 20 hükmü uyarınca ayrı bir sözleşme olarak dikkate alınmadığı durumlarda ise işlem bedelindeki değişikliğinden doğan farklar sözleşmedeki değişen edim yükümlülüklerine dağıtır.

Örnek: İşlem fiyatı 1.000,00 TL olan ve tek başına satış fiyatları sırasıyla 450 TL, 350 TL ve 200 TL olan X, Y, Z mallarını kapsayan bir satış sözleşmesi imzalanmıştır. İşlem fiyatı X, Y, Z mallarına sırasıyla %45, %35 ve %20 oranında dağıtılır. Bununla birlikte, sözleşme yapıldıktan sonra işlem fiyatında meydana gelen değişiklikler de aynı oranlar baz alınarak dağıtılır. Z malına ait edim yükümlülüğü yerine getirilmişse 200 TL hasılat olarak raporlanır. Z malı devredildikten sonra işlem bedelinin 1.500,00 TL olması durumunda, 100 TL ayrıca hasılat olarak raporlanır. Aynı durum işlem fiyatının 700 TL tutarında olması durumuna göre dikkate alınırsa; Z malının işlem bedelindeki azalıştan payına düşen tutar olan (1000 – 700 = 300) (300 x 0,20 = 60 TL) 60 TL hasılat tutarından indirilir (Aktaş, 2019, s. 30).

3.3.5. Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İşletme, taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin kontrolünü müşteriye transfer ettikçe veya tamamen transfer ettiğinde hasılatı tanımlar.

Müşteri kendisine teslimi gerçekleşen mal ve hizmetlerden büyük ölçüde veya tamamen faydalanıyorsa, teslimi gerçekleşen mal ve hizmetten diğer firmaların nemalanmasını engelleyebiliyorsa ve kendisine teslim edilen mal ve hizmetler nakit akımı yaratıyorsa kontrol müşteriye geçmiş sayılır.

İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye transfer ederken taahhüt edilen mal ve hizmetin cinsine göre aşağıda yer alan iki yöntemden birini kullanır:

i. Edim Yükümlülüklerinin Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi,
ii. Edim Yükümlülüklerinin Belirli Bir Anda Yerine Getirilmesi.

Yukarıda yer alan yöntemler çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıca açıklandığı için mükerrerliğe sebep olmamak adına bu bölümde tekrar açıklanmamıştır.

3.4. Sözleşme Kapsamında Maliyetler

Yapılan sözleşmeye istinaden işletme, taahhüt ettiği mal ve hizmetleri müşterisine teslim etmek için doğrudan veya dolaylı birçok maliyete maruz kalabilmektedir. Bazı maliyet kalemleri doğrudan doğruya taahhüt edilen mal ve hizmetle ilgili olabileceği gibi bazı maliyetler ise işletmenin taahhüt ettiği işleri uygulayabilmesi açısından doğmaktadır. TFRS 15 standardı bu durumdan ötürü maliyetleri; (i) "sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler" ve (ii) "sözleşmeyi yerine getirme (tamamlama) maliyetleri" olarak iki başlık altında açıklamıştır (Calayoğlu & Yılmaz, 2016, s. 39).

3.4.1. Ek Maliyetler

Standarda göre ek maliyetler, işletmenin sözleşmeyi yaptığı için katlandığı fakat sözleşmeyi yapmasaydı katlanmayacağı maliyetlerdir. Sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, sözleşme yapılması için katlanılan maliyetler finansal tablolara gider olarak alınır. Ancak, işletme, karşılaştığı ek maliyetleri yansıtma faturası ile karşı tarafa açıkça maliyet devrine konu edemez. İşletme katlandığı bu ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, ilgili maliyetleri giderleştiremez, finansal tablolarına varlık olarak kaydeder (TFRS 15, prg. 91-93). Aşağıda ek maliyetlere ilişkin örnekler yer almaktadır:

Örnek: Tekstil ihracatı yapan Orjin Tekstil. A.Ş., İtalyan müşterisi olan Acne Wear firması ile yeni kreasyonu için anlaşma zemini aramak amacıyla bir pazarlamacısını ve tasarım müdürünü İtalya'ya göndermiştir. Daha sonra, yapılan

görüşmeye istinaden genel hatlarıyla sözlü ve yazılı olarak anlaşma sağlanmıştır. İşletme yönetimi görüşme neticesinde tasarım müdürü ve pazarlamacısına toplamda 20.000,00 TL komisyon vermiştir.

Bu seyahat neticesinde oluşan ek maliyetler aşağıdaki gibidir:

Seyahat Masrafları	35.000,00 TL
Personel Performans Satış Komisyonu	20.000,00 TL
Toplam Giderler	**55.000,00 TL**

Orjin Tekstil A.Ş. yukarıda yer alan giderleri muhasebeleştirirken, seyahat masraflarını doğrudan giderleştirir, personeline verdiği satış komisyonunu ise varlıklarda muhasebeleştirmelidir. (Şeker, 2018, s. 65-66).

3.4.2. Tamamlama Maliyetleri

Maliyetler başka bir standardın kapsamına girmiyor ise veya başka bir standart ile ilişkilendirilmiyorsa aşağıdaki şartların karşılanması halinde işletme, TFRS 15 kapsamında maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir ve finansal tablolarına intikal ettirir (TFRS 15, prg. 95):

- Katlanılan maliyetlerin doğrudan sözleşme ile veya oluşabilecek muhtemel sözleşme ile ilgili olması,
- İşletmenin, katlanılan maliyetlere ilişkin edim yükümlülüklerini doğrudan yerine getirebilme yeteneğine sahip olması,
- Katlanılan maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

Standart, sözleşme ile ilişkilendirebilecek gider kalemlerini aşağıdaki gibi açıklamıştır (TFRS 15, prg. 97):

- Sözleşmede taahhüt edilen işlerin ifasına doğrudan katkı sağlayan işçilerin direkt işçilik ücretleri,
- Sözleşmede taahhüt edilen işlerin ifasına doğrudan katkı sağlayan malzemelerin direkt malzeme maliyetleri,
- Sözleşme ve sözleşme faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirebilecek maliyetler (itfa payları, sigorta giderler vb.),
- Sözleşmede, eğer açıkça belirtilmişse müşteriye fatura edilecek maliyetler ve

- İşletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler (örneğin; taşeronlara yapılan ödemeler).

Aşağıda yer alan maliyetler ise direkt sözleşme kapsamında giderleştirilen maliyetlerdir (TFRS 15, prg. 98):

- Genel yönetim giderleri,
- Malzeme, işçilik ve diğer giderler,
- Sözleşmede yerine getirilmiş taahhütler ile ilgili maliyetler,
- Yerine getirilip getirilmediği tespit edilemeyen edim yükümlülüklerine ait maliyetler.

Örnek: Sec Güvenlik A.Ş., Zen Bank A.Ş. ile genel müdürlük binasının tüm güvenlik işlemlerini üstlenmek üzere 2 yıl için anlaşmaya varmıştır. Ödemeler aylık olarak yapılacaktır. Sec Güvenlik A.Ş., genel müdürlük binasına operasyonel işlerini yönetmek için portatif ve taşınabilir kamera izleme ve güvenlik serverlarının olduğu bir oda kurmuştur. Bu odanın içindeki tüm makine ve teçhizatlar farklı bir edim yükümlülüğüdür, Zen Bank A.Ş.'ye devredilmeyecektir. Sec Güvenlik A.Ş.'nin kurduğu server odası Zen Bank A.Ş.'ye taahhüt verdiği işlerin ifa edilmesi ile ilgilidir fakat server odasının tüm hakları Sec Güvenlik A.Ş.'ye aittir. Sec Güvenlik A.Ş. söz konusu oda için katlandığı maliyetleri aktifleştirecektir (KPMG International Cooperative, a.g.e., s.100.).

3.4.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

TFRS 15 prg. 91–95 hükümleri temel alınarak aktifleştirilen varlıklar sistematik olarak yükümlülükler müşteriye devir olundukça itfa edilir (TFRS 15, prg. 99). İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetin teslim süresinde ciddi bir değişiklik yaşanmışsa işletme, teslim süresinde yaşanan bu değişikten doğacak farkı itfa payına yansıtır. Yapılan bu değişiklik TMS 8 (Muhasebe Tahmininde Değişiklik) ilkeleri uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 100).

Örnek: A işletmesi 100.000,00 TL tutarındaki maliyet kalemini aktif hesaplarda varlık olarak finansal tablolarına almıştır. İşletme bilgisayar satımı ve kurulumu hizmeti karşılığında B şirketi ile anlaşmaya varmıştır. A şirketinin iki adet edim

yükümlülüğü vardır: (i) Teslim ve (ii) kurulum. Dağıtım oranları sırasıyla %70 ve %30'dur. Bununla birlikte, işletme, taahhütlerin devri gerçekleştikçe hesaplanan tutarları hasılat olarak kaydetmektedir (Aktaş, 2019, s. 33).

Bu bilgilere göre, A işletmesi müşterisi olan B'ye bilgisayarları teslim ettiğinde 70.000,00 TL tutarındaki rakam teslimat yapıldığında itfa edilir. Geriye kalan 30.000,00 TL tutarındaki kısım ise kurulum tamamlandıktan sonra itfa edilir.

TFRS 15 kapsamında aktifleştirilen bir varlığın defter değeri, aşağıda belirtilen hesap yönteminin sonucunda ortaya çıkan tutarından fazla olduğu durumlarda kâr/zarara değer düşüklüğü zararı yansıtılır (TFRS 15, prg. 101).

i. İşletmenin varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı, eksi
ii. Doğrudan bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler.

İşletme ortaya çıkan değer düşüklüğü tutarını TMS 36 (Varlıklarda Değer Düşüklüğü) standardı uyarınca finansal tablolara intikal ettirir. Ayrıca, değer düşüklüğünün ortadan kalkması ve azalması durumunda işletme değer düşüklüğü iptalini kâr/zararda raporlar (TFRS 15, prg. 102 & 103).

3.5. Hasılatın Ölçümü

İşletme, hasılatın ölçümünü belirli bir anda yani kontrol devrinin müşteriye geçtiği anda sözleşmede yazan hasılatı muhasebeleştirir veya zamana yayılı olarak edim yükümlülükleri tamamlandıkça hasılatı muhasebeleştirir (Özbay & Adıgüzel, 2021, s. 83).

İşletme, sözleşmeye bağlı taahhütlerini zamana yaygın olarak yerine getiriyorsa, zamana yaygın olarak yerine getirilen taahhütlere istinaden hasılat hesaplanması gerekir. Zamana yaygın olarak hesaplanan hasılatın ölçülmesinde uygulanan iki tür yöntem vardır (Calayoğlu & Yılmaz, 2016, s. 37):

(i) "Çıktı yöntemi",

(ii) “Girdi yöntemi”.

İşletme, seçeceği ölçüm yöntemini benzer tüm yükümlülüklerine tutarlı bir şekilde uygulamalıdır.

3.5.1. Çıktı Yöntemi

Çıktı yöntemi, işletme tarafından devri gerçekleşen mal ve hizmetlerin müşteri açısından oluşturduğu maddi tutarlarının sözleşmede belirtilen diğer devredilmesi gereken tüm taahhütlerine oranlanarak hesaplanan tutarın hasılat olarak finansal tablolara aktarılmasıdır. Çıktı yönteminde, seçilen çıktının edim yükümlülüğünün ifasına yönelik edimin, diğer bir deyişle, taahhütlerin tamamlanma durumunun doğru gösterilip gösterilmediğinin test edilmesi gerekir. Nitekim seçilen çıktı yöntemi, taahhüdün tamamlanma durumunu reel olarak göstermiyorsa doğru bir hasılat raporlamasından söz edilemez. TFRS standartlarının asıl amacı finansal tabloların gerçeğe uygun olarak raporlanması olduğundan, işletme farklı bir çıktı yöntemi kullanmalıdır (TFRS 15, prg. B15).

Örnek: İşletme, inşaat konularında teknik danışmanlık hizmeti için müşterisi ile yıllık toplamda 150 adet görüşme hakkı üzerinde mutabakata varmıştır. Sözleşmenin bedeli 300.000,00 TL’dir. Yapılan anlaşmaya göre faturalandırma aylık olarak yapılacaktır. İşletme ilk ay, müşterisine danışmanlık hizmeti vermiş olduğu toplamda 32 görüşme yapmıştır. Bu durumda, işletmenin ilk ayda hasılat olarak muhasebeleştireceği tutar aşağıdaki gibidir:

300.000,00 x 32 / 150 = 64.000,00 TL

3.5.2. Girdi Yöntemi

Girdi yöntemini seçen bir işletme, hasılatı finansal tablolara alırken işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu emek veya girdiler üzerinden hasılatı hesaplar. Söz konusu girdiler; tüketilen kaynak, işçilik saati, makine saati ve geçen zaman olarak seçilebileceği gibi, edim yükümlülüğünün ifası gerçekleşirken ihtiyaç duyulan emek veya kaynak girdilerinin eşit miktarda kullanılması durumunda, hasılatta eşit hesap edilerek finansal tablolara intikal edilebilir (TFRS 15, prg. B18).

Girdi yönteminin dezavantajı bazı durumlarda edim yükümlülüğünün ifası gerçekleşirken işletme girdileri ile mal hizmet devirlerinin arasında ilişki sağlanamamasıdır. Bu sebeple, işletme bu tip durumlarda girdi yöntemini tercih etmez. Bununla birlikte, maliyet tabanlı girdi yöntemi kullanan işletmede işe aşağıda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde düzeltmeye ihtiyaç duyulabilir (TFRS 15, prg. B19):

- Katlanılan maliyet verilen taahhütlerin ifası ile alakası olmaması ve girdi yöntemi kapsamında hasılat hesaplanmasında kapsam dışı bırakılması. (Örneğin; verimsizlik veya hata kaynaklı olan telefler.)
- Katlanılan maliyetlerin, verilen taahhütlerin yerine getirilmesi ile orantılı ölçülmemesi durumda standardın bu durumun düzeltimi hakkında görüşü şu şekildedir: "*İşletme sadece katlanılan maliyetleri ölçünde hasılatı finansal tablolara aktarmalıdır*."

Örnek: İşletme müşteri için zamana yayılı bir yenileme projesi üstlenmiştir. Proje süresi 5 yıl, öngörülen maliyet bedeli 10.000.000,00 TL ve işletmenin proje sonunda hak edeceği tutar 13.000.000,00 TL'dir.

Buna göre işletme 1. yılın sonunda projenin ifası için 2.100.000,00 TL maliyete katlanmıştır. İşletme ilerlemenin ölçülmesi için girdi yöntemini tercih etmiştir.

Proje Bedeli 13.000.000,00 TL

İlerleme Oranı: 2.100.000,00 / 10.000.000,00 TL = 0,21

Girdi Yöntemine Göre Hesaplanan Hasılat: 13.000.000,00 x 0,21 = 2.730.000,00 TL

İlk Yıl Maliyeti: 2.100.000,000 TL

İlk Yıl Kârı: 2.730.000,00 TL – 2.100.000,00 TL = 630.000,00 TL

3.6. Özellikli Satışlar

Standardın uygulama rehberinde, hasılatın oluşmasına ilişkin olarak incelenen özellikli konular; iade hakkı tanınan satışlar, garantiler, asıl-vekil değerlendirmesi (aracı vasıtasıyla satış), ilave mal veya hizmetler için müşteriye sağlanan opsiyonlar,

müşterilerin kullanılmamış hakları, iadesiz peşin ödenen ücretler, lisanslama, geri alım anlaşmaları, konsinye mal anlaşmaları, faturala-elde tut anlaşmaları ve müşterinin kabulüdür (müşteri kabul şartı). Özellikli satışların birçoğunun "kontrol" kavramı ile yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Bu bölümde özellikli konular kontrol kavramı ilişkisi içinde kısaca açıklanmaktadır (Özerhan & Sultanoğlu, 2021, s. 25).

3.6.1. İade Hakkıyla Satış

İade hakkıyla yapılan satışlar, müşterinin mal veya hizmetin kalitesi, satış sonrası hizmet memnuniyetsizliği ve ilk defa piyasaya çıkmış ve sağlayacağı fayda bilinmeyen mal ve hizmetlerin işletme tarafından geri alma garantisi verildiği satışlardır. (Özerhan & Sultanoğlu, 2021, s. 25).

Standartta işletme, müşterisi tarafında iade edilen ürün için müşterisine; ödenen bedelin hepsini veya bir kısmını iade etmesi, iade tutarı kadar işletmeye olan borcun düşülmesi veya gelecekte alınacak alımlarda kredi açılması ve iade edilen ürün yerine başka bir ürün teslim eder (TFRS 15, prg. B15).

Sözleşmede müşteriye iade hakkı tanınmışsa, işletme teslim bedellerinin hepsini hasılat olarak kaydetmez, geçmişte gerçekleşen iade tutarları baz alınarak iade karşılığı ayırır ve bunu yükümlülük olarak finansal tablolara yansıtır. İade karşılığından arda kalan tutarlar ise hasılat olarak finansal tablolara intikal ettirilir. İşletme, her raporlama dönemimde iade tahminini yeniden değerlendirir ve buna göre hasılatta tekrar düzeltme yapabilir (TFRS 15, prg. B21-B24).

Eğer bir ürün, aynı cins, renk nitelik ve fiyata sahip başka bir ürünle değiştirilirse, bu değişim standart kapsamında iade olarak değerlendirilmez (TFRS 15, prg. B26).

3.6.2. Garantiler

Bir malın veya hizmetin satışıyla bağlantılı olarak garanti verilmesi günümüzün ticari teamülleri ve tüketicinin kanuni hakları uyarınca gayet olağan olduğu bir durum olduğu aşikârdır (TFRS 15, prg. B28).

İşletmenin garanti karşılığı satış yapmasının iki yolu vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir (TFRS 15, prg. B29-B30):

i. İşletmenin şirket politikası ve bulunduğu ülkenin kanuni düzenlemeleri uyarınca satış bedeli içerisinde sunduğu garanti hizmetidir. Bu hizmetler uyarınca şirket farklı bir edim yükümlülüğü tanımlamaz. Sadece garanti süresi kapsamında, sözleşme bedelinin hepsini hasılat olarak tanımlamaz ve finansal tablolara intikal ettirmez. İşletme, garanti yükümlülüğünü, TMS 37 Karşılılar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca garanti yükümlülüğünü muhasebeleştirmektedir.

Örnek: Beyaz eşya üreticisi olan Coşsar Tüketim Malları A.Ş., otel işleten müşterisi Cityhost Turizm A.Ş.'ye 1.000.000,00 TL bedelle mini buzdolabı satmıştır. Coşsar Tüketim Malları A.Ş. mini buzdolaplarına satışın bir parçası olarak 1 yıl garanti vermektedir. Coşsar Tüketim Malları A.Ş. geçmiş tecrübelerine dayanarak yapmış olduğu satışların 1 yıl içerisinde %80'inde bir sorun gerçekleşmeyeceğini, %15 oranında büyük hataların ortaya çıkacağını ve bu hataların 150.000,00 TL garanti maliyetini beraberinde getireceğini, %5 oranında küçük hataların ortaya çıkacağını ve garanti maliyetinin ise 50.000,00 TL olacağını tahmin etmektedir.

Bu durumda işletmenin,

[(1.000.000,00 x %15) x (150.000,00 / 1.000.000,00)] + [(1.000.000,00 x %5) x (50.000,00 / 1.000.000,00)] = 22.500,00 + 2.500,00 = 25.000,00 TL garanti karşılığı ayırması gerekecektir (Aktaş, 2019, s. 41-42).

ii. İşletme garanti hizmetini ayrı bir paket halinde ve ücrete tabi olarak müşterisine satıyorsa bu durum farklı bir edim yükümlülüğün doğurur ve satış gerçekleştiği anda, işlem bedelinin bir kısmını standardın 73-86 paragrafı uyarınca (ertelenmiş gelir olarak) bu edim yükümlülüğüne dağıtımını gerçekleştirir.

Örnek: Beyaz eşya üreticisi BLN Dayanıklı Ev Aletleri A.Ş. sattığı buzdolaplarına 2 yıl garanti taahhüdü vermektedir. Fakat müşteri istediği takdirde bu garanti süresini belli bir bedel karşılığında uzatabilme seçeneğini de sahiptir. Bir

müşteri 2 garantiye ek bir bedel karşılığında garanti süresini 3 yıla çıkartması durumunda, uzatılan 1 yılı karşılık olarak değil, edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmektedir (Şavlı, 2016, s.70).

3.6.3. Lisanslama Ücretleri

İşletmenin kendi bünyesinde geliştirdiği ve oluşturduğu fikri mülkiyetlerin, müşterinin bir ölçüde kullanma hakkına sahip olduğu kullanım haklarına lisanslama denir. Fikri mülkiyetten doğan lisanslama türleri aşağıdakilerle sınırlı olmamak üzere aşağıdaki gibidir (TFRS 15, prg. B52):

- Sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,
- Yazılım ve teknoloji,
- "*Franchise*"lar ve
- Patent, marka ve telif hakları.

Lisans devirleri taahhüt edilen mal ve hizmet paketini ifasını tamamlayabilme özelliğine sahip olabilir. Örneğin; müşterisi için ERP programı geliştiren bir firma, programı müşterisi için oluşturup teslim ettikten sonra, program kurulum esnasında programın kurulabilmesi için lisans şifrelerini vermesidir. Müşteriye devredilen bir mal var ise ve buna ilave olarak bir lisans devri gerçekleşiyor ise ve bu lisans devri teslim edilen malın ifası için gerekliyse, her ikisi de aynı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanabilir (TFRS 15, prg. B53-B54).

Eğer lisans devirleri, sözleşmede bahsi geçen mal ve hizmet devirleri ile ilişkilendirilmiyorsa, İşletme, lisans devrini ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlar ve bu minvalde muhasebeleştirme işlemini, lisansın niteliğine göre zamana yayılı olarak veya belirli bir anda muhasebeleştirir. Lisans verme niteliği saptanırken, işletme, lisansın müşteriye sağladığı faydaları değerlendirir. Bu faydalar aşağıdaki gibidir (TFRS 15, prg. B56):

- Lisans dönemi boyunca var olan, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı veya
- Lisansın verildiği tarihte var olan, işletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkı.

İşletme tarafından, lisans devirleri dışında yapılan mal ve hizmet devirleri eğer, lisans devri yapılmamasından dolayı performansta büyük bir etkiye sebep veriyorsa veya bu lisansın işletme tarafından müşteriye tahsis edilmesi hususunda beklenti varsa ve lisans ile sağlanan hakların müşterinin iş performansına doğrudan etkisi var ise işletme her ne kadar mal ve hizmet edimlerini tamamlayıp müşterisine devri gerçekleştirse de bu durum, müşteriye mal hizmet devri sonucu doğurmaz (TFRS 15, prg. B58).

İşletme yukarıdaki şartların karşılandığı hususunda bir yargıya vardığında, taahhüt ettiği lisans edimini zamana yayılı olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. B60). B58 paragrafında yer alan şartların karşılanmaması durumunda ise, işletmenin taahhüdü olan lisans kullandırma veya devir işlemini belirli bir zamanda gerçekleşen edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. B61).

3.6.4. Geri Alım Taahhütleri

İşletmenin müşterisine sattığı varlığı, sözleşmede belirtilen taahhüdü uyarınca tekrar geri alma yükümlülüğüne geri alım taahhüdü denir. Geri alınan varlık, başlangıçta müşteriye satılan varlık veya satılan varlığın bir bileşimi olabilir.

Geri alım anlaşmaları genel olarak 3 farklı çeşit ile ortaya çıkmaktadır (TFRS 15, prg. B64-B65):

Bunlar;

i. İşletmenin varlığı geri alma yükümlülüğü (forward),
ii. İşletmenin varlığı geri alma hakkı (alım opsiyonu) ve
iii. İşletmenin müşteri talebi üzerine varlığı geri alma yükümlülüğü (satım opsiyonu).

3.6.4.1. Forward veya Alım Opsiyonu

İşletme ve müşteri arasında gerçekleşen sözleşme içeriğinde işletmenin, devrini gerçekleştiği varlığı geri alma hakkı veya yükümlülüğü varsa, müşteri varlığın kontrolünü ele geçiremez. Buna göre; sözleşmeye göre işletme tarafından devri yapılan varlığın, işletme tarafından satış fiyatından daha düşük bir tutar ile geri alması

halinde, işletme bu işlemi TFRS 16 Kiralamalar standardı uyarınca muhasebeleştirme işlemini gerçekleştirir. Eğer sözleşme satış ve geri kiralama işlemini içeriyorsa işletme, müşteriden tahsil ettiği tutarları TFRS 9 uyarınca yükümlülük olarak muhasebeleştirir.

Söz konusu geri alım bedeli eğer, satış bedeline eşit veya satış bedelinden yüksek ise işletme, varlığın teslimini yapsa bile varlığı aktifinde raporlamaya devam eder ve müşterisinden tahsil ettiği tutarı bir yükümlülük olarak finansal tablolarına intikal ettirir. İşletme varlığı geri alırken, ödediği tutar satış bedelinden yüksekse aradaki fark, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B66-B68). Bununla birlikte, geri alım bedelinin değerlendirilmesi yapılırken, paranın zaman değerinin mukayesesi hususu da dikkate alınmalıdır (TFRS 15, prg. B67).

Sözleşmede geri alım opsiyon hakkının kullanılmadan sona ermesi durumunda, işletme daha önce yükümlülük olarak tahsil ettiği tutarları iptal edip, tahsil edilen tutarları hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. 69).

Örneğin; bazı lüks tüketim firmaları, sattıkları ürünlerini başlangıçtaki satış fiyatına eşdeğer bir tutardan geri alma hakkına sahiptirler. Bu alım opsiyonu, markanın değerinin korunması amaç edinmiştir. Buna rağmen standart, alım opsiyonu içeren bu işlemin bir finansman anlaşması gibi muhasebeleştirilmesini gerektirecektir (Ernst&Young, A closer look at the new revenue recognition standard, 2014, s.116).

3.6.4.2. Satım Opsiyonu

İşletme başta satışını yaptığı varlığı, müşterisinin talebi üzerine satış fiyatından daha düşük tutarda geri almakla yükümlülüğü olması durumuna satım opsiyonu denilmektedir. Müşterinin bu haktan faydalanmak için, sözleşme başlangıcında kritik bir öneme sahip iktisadi bir teşvik olup olmadığını irdeler. Müşterinin bu hakkı kullanması sonucunda, bir süreliğine varlığın kullanılması ve karşılığında bir bedel ödemesi gerçekleşir. Buda genel tanımıyla kiralama işlemi olarak dikkate alınır ve TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilir. Fakat, sözleşme bileşenleri, işletme açısından satış ve geri kiralama hususlarını içeriyorsa, bu işlem TFRS 9 kapsamında finansal bir gider olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B70).

Müşterinin hakkını kullanmada ödemli bir iktisadi teşvik olup olmadığını tespit etmek amacıyla, varlığın geri alım fiyatı ile, varlığın geri alınacağı tarihteki piyasa (rayiç) değeri arasındaki ilişkili birçok yönüyle irdelemelidir. Çünkü, gelecekte, varlığın geri alım fiyatı, varlığın piyasa fiyatının geçeceği beklentisi var ise, bu durum müşterinin satım opsiyonunu kullanmasına sebebiyet verecek önemli bir iktisadi teşvik olarak tanımlanır (TFRS 15, prg. B71).

İşletme, varlığı geri alırken ki ödeyeceği bedel eğer başlangıçtaki atış fiyatına eşit veya hem piyasa değerinde hem de satış bedelinden daha yüksek ise sözleşmeyi finansman anlaşması olarak dikkate alır (TFRS 15, prg. B73).

Geri alım bedeli beklenen piyasa değerinden fazla olmaması ve müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli bir menfaati yok ise gerçekleşen geri alım işlemi, iade hakkı tanınan bir ürün satışı gibi değerlendirilir (TFRS 15, prg. B74).

Bununla birlikte, geri alım bedelinin değerlendirilmesi yapılırken, paranın zaman değerinin mukayesesi hususu da dikkate alınmalıdır (TFRS 15, prg. B75).

Sözleşmede geri alım opsiyon hakkının kullanılmadan sona ermesi durumunda, işletme daha önce yükümlülük olarak tahsil ettiği tutarları iptal edip, tahsil edilen tutarları hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. B76).

Örnek: Maliyeti 1.000,00 TL, satış fiyatı 2.000,00 TL olan ürünlerin %40'ının geri alınması öngörülüyorsa işletme, 1.200,00 TL'yi hasılat ve 800,00 TL'yi ise geri alım yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. İlgili ürün geri alındığı zaman, ürün maliyeti 400,00 TL azaltılarak net 600,00 TL olarak raporlanır (Aktaş, 2019, s. 37).

120- ALICILAR		2.000,00	
	327- GERİ ALIM YÜKÜMLÜLÜKL.		800,00
	600- YURTİÇİ SATIŞLAR		1.200,00
Ürünün Teslimi			
621- SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ		1.000,00	
	153- TİCARİ MALLAR		1.000,00
Ürünün Maliyet Kaydı			

153- TİCARİ MALLAR		400,00	
	621- SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ		400,00
Ürünün Geri Alınması Sonucu Düzeltme Kaydı			
327- GERİ ALIM YÜKÜMLÜLÜKLERİ		800,00	
	120- ALICILAR		800,00
Ürünün Geri Alınması Sonucu Düzeltme Kaydı			

3.6.5. Konsinye Satışlar

İşletme, ürünlerini nihai müşterilere satışı, tanıtımı ve satış ağını geliştirmek amacıyla bayii, dağıtıcı veya perakendecilere teslim edebilir. Bu teslimler yapıldığında işletme hasılat kaydı yapmaz. İşletmenin hasılat kaydı yapabilmesi için konsinye olarak verilen ürünlerin aracı kanallar üzerinden ürünleri, nihai tüketiciye satmasından sonra gerçekleşir. Bununla birlikte, aracıların, konsinye satış amacıyla teslim edilen ürünler üzerinde kontrol sağlayamadığı için de işletme hasılat kaydı yapmaz (TFRS 15, prg. 77).

Standartta bir sözleşmenin konsinye satış anlaşması içerdiğine yönelik göstergeler aşağıda belirtilmiştir (TFRS 15, prg. B78):

i. Bayiye teslim edilen ürünün, satışı gerçekleşene kadar veya taraflarca belirlenmiş süreye kadar teslim edilen ürünlere işletmenin kontrolünde olması ve haliyle de hasılat kaydı yapılmaması,
ii. İşletme ürünün iadesini talep edebilir veya ürünü başka bir tarafa (bayii, perakendeci vb.) devredebilmesi durumu,
iii. Ürünlerin teslim edildiği bayii, ürünün karşılığını ödemek için koşulsuz bir yükümlülüğe sahip olmaması.

3.6.6. Müşteri Kabulü

Standardın 38/e paragrafında belirtilen müşterinin varlığı kabul etmesi, müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiği anlamına gelebilir. Fakat, müşterinin kabul ettiği ürünün sözleşmede yazan şartlara uymaması halinde standart, müşteriye sözleşmeyi iptal etme veya ürünün tadili konusunda talep etme hakkı vermektedir. Bununla birlikte, işletme, müşterisinin ürünü teslim alırken ve teslim edilen ürünün

kontrolüne eline alırken, taraflar arasında hazırlanın sözleşmenin maddelerini göz önüne alır (TFRS 15, prg. B83).

İşletme, müşterisine kontrol devrini yapacağı ürünün sözleşmede yazan tüm şartlara uyduğunu objektif bir şekilde tespit ederse, ürünün müşteri tarafından kabulünün beklenmesi sadece formaliteden ibaret olarak dikkate alınır. Örneğin; müşterinin kabulüne ilişkin sözleşme maddeleri ürünün belirli bir boyutta ve ağırlıkta olması özelliklerini şart koşmuş ise, işletme müşteri kabulüne gerek duymadan şartların karşılanıp karşılanmadığı hususunda bir sonuca varabilir. Buna göre, işletme hasılatı müşteri kabulünden önce finansal tablolarına intikal ettiriyorsa, işletme yine de müşterisine kalan edim yükümlülüklerini değerlendirmelidir. Çünkü; taahhüt edilen edim yükümlülükleri arasında kurulum gibi taahhütler de olabilir (TFRS 15, prg. B84). Ancak, işletme ürünün sözleşmede yazan şartlara uygun olup olamadığını objektif bir şekilde karar verememesi durumunda, müşterinin kabulünü alana kadar ürünün kontrol devrini gerçekleştirmeyebilir (TFRS 15, prg. B85).

Bununla birlikte, işletme müşterisine, ürünü denemesi ve kontrol etmesi amacıyla ürünü teslim etmesi ve müşterinin deneme süresi dolana kadar deneme amacıyla teslim edilen ürünler için ödeme yapmayacak olması durumunda, ürün müşteri tarafından kabul edilinceye kadar veya deneme süresi bitene kadar ürünün kontrolü müşteriye devredilmez (TFRS 15, prg. B86).

3.6.7. Faturala – Elde Tut Anlaşmaları

Ürünlerin teslimi hazır olduğu halde, sözleşmeye bahis olan ürünlerin hala fiziki olarak işletmenin fiziki zilyetliğinde olduğu sözleşmeler faturala – elde tut sözleşmeleridir. Bu anlaşma genellikle, müşterinin ürünü muhafaza edecek yeteri kadar alanı olmadığından ve ürünün tesliminin hızlı olması amacıyla gerçekleştirilmektedir (PWC, Revenue from contracts with customers, 2017, s. 88-15).

Faturala – elde tut sözleşmelerinde, ürün işletmenin fiziki zilyetliğinde olsa dâhi müşteri ürünün kontrolünü ele geçirebilir. Bu durumda, müşteri, ürünün fiziki zilyetliğini alma hakkını kullanmamış olsa bile ürünün kullanımını yönetebilir ve ürünün kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilir. Dolayısıyla işletme

ürünü kontrol etmez. Buna karşılık işletme müşteriye varlığı üzerinde emanet hizmetleri sağlar (TRFS 15, prg. B80).

Bir sözleşmenin faturala – elde tut kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıda yer alan tüm şartların karşılanmış olması gerekmektedir (TFRS 15, prg. B81):

- Faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır (örneğin müşteri söz konusu anlaşmayı talep etmiştir),
- Ürünün müşteriye ait olduğu ayrı olarak tanımlanmalıdır,
- Ürün mevcut durumda müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır ve
- İşletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir.

3.7. TFRS 15'in Sektörel Bazda Etkileri

TFRS 15'in 1 Ocak 2018'den itibaren uygulanmaya başlamasıyla birlikte, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmalarını, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri standart ve yorumlarının yürürlükten kalkmasından dolayı özellikle inşaat, yazılım ve telekomünikasyon sektörleri başta olmak üzere, imalat ve perakende sektörlerinin de etkilendiği görülmüştür.

3.7.1. İnşaat Sektörüne Etkileri

İnşaat sektörü TFRS 15 yürürlüğe girmeden önce hasılat işlemlerini TMS 11 ve TMS 18 uyarınca gerçekleştiriyordu. TFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle beraber önceki standartlara yenilik olarak;

- Yıllara yaygın inşaat işlerinde hasılatın belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı muhasebeleştirileceği,
- Hizmet gelirleri ve parasal olmayan varlıkların takasına ilişkin detaylı açıklama yapılması,
- Hizmet paketlerinin ayrı bir edim yükümlülüğü doğurmasından dolayı, hasılatı nasıl kaydedileceğini,

- Taahhütlerin değişmesinden kaynaklı sözleşme değişiklikleri veya sözleşme birleştirme işlemlerinin usul ve esaslarını ve
- Hasılatın olarak kaydedilecek tutarın, gerçeğe uygunluğunu arttırmak amacıyla ilerlemenin ölçümü için, girdi ve çıktı hesaplama yöntemlerini uygulaması

gibi birçok yenilik getirmiş ve finansal tabloların gerçeğe uygunluğunu arttırılması amaçlanmıştır (Gündüz & Yanık, 2020, s. 5-11).

Örnek: 01.01.2021 yılında Sar-Yap İnşaat A.Ş. müşterisi Dgn Avm Yönetimi A.Ş. ile toplam 2 yıl sürecek 10.000 araç kapasiteli AVM inşaatı için anlaşmışlardır. Proje bedeli 100.000.000,00 USD olup, tahmini maliyetler ise 80.000.000,00 USD olacaktır. Dgn Avm Yönetimi A.Ş. 30.08.2021 tarihinde ilk sözleşmede mutabık kalınan 10.000 araç kapasiteli kapalı otoparkın yeterli olmayacağını ve buna ek olarak 3.000 araç kapasiteli açık otopark inşa edilmesi talebini Sar-Yap İnşaat A.Ş.'ye bildirmiş ve talep kabul etmiştir. Normalde tek başına satış fiyatı tutarı 100.000,00 USD olan hizmeti, müşterisi ile olan yakın ilişkilerinden dolayı 75.000,00 USD olarak belirlemiştir. Söz konusu otoparkın kapasite artırma projesinin Sar-Yap İnşaat A.Ş.'ye maliyeti 74.000,00 USD olarak hesaplanmıştır.

Buna göre, işletme ortaya çıkan bu yeni edimi standardın 18-21 paragrafları uyarınca ayrı bir sözleşme olarak kabul etmeyecektir. Çünkü söz konusu yeni edimin proje bedeli, tek başına satış fiyatından daha az tutarda olduğundan ve talep edilen ilave işin esas sözleşmede bulunan taahhütlerden tasarım, teknoloji ve fonksiyon olarak farkı olmaması sebebiyle var olan sözleşmeyi fesih edip, TFRS 15 prg. 21/a maddesinde belirtildiği üzere yeni bir sözleşmeymiş gibi dikkate alır.

31.12.2021'de söz konusu projenin %50'sinin tamamlandığı firma tarafından saptanmıştır. Buna göre 31.12.2021'de yapılacak adımlar aşağıdaki gibidir:

Edim Yükümlülüğü	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı	Hasılat
AVM Projesi	50.000.000,00	50.000.000,00	50.000.000x(50.075.000/50.100.000) = 49.975.049,90
Ek Otopark Projesi	75.000,00	100.000,00	100.000x(50.075.000/50.100.000) = 99.950,10
Toplam	50.075.000,00	50.100.000,00	50.075.000,00

Buna göre AVM inşaatından 2021 yılı için elde edilecek gelir 50.000.000,00 USD yerine, 49.975.049,90 USD olarak gerçekleşecektir.

3.7.2. İmalat Sektörüne Etkileri

TMS 18'e göre hasılat, malın sahipliğine ilişkin risk ve getiriler müşteriye geçtikten sonra hasılat kaydı yapılıyordu. Fakat, TFRS 15 yürürlüğe girdikten sonra sözleşme bedelinin hasılat kaydedilebilmesi için ürünün üzerindeki kontrol gücünün müşteriye geçmesinin yeterli olacağı belirtilmiştir. Bu durum, hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak esas tarihi değiştireceği aşikârdır.

İşletme, müşterisine ek garanti ve satış sonrası teknik destek paketi de sunuyorsa, öncelikle verilen hizmetin tek başına satış fiyatını saptamalı ve eğer yapılan sözleşme bedelleri tek başına satış fiyatından düşük ise, sözleşmeler birleştirilmelidir. Eğer, verilecek garanti ve teknik destek paketlerinin sözleşme tutarı tek başına satış tutarına eşit veya fazla olması durumunda yeni bir edim yükümlülüğü doğacak ve ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilecektir.

Bununla birlikte, ürünün kontrolü işletmede olduğu sırada, müşteri firmanın ürünün imali sırasında işletme firmaya iş gücü ve teçhizat desteğinde bulunması durumunda, işletme bu desteğin maliyette azalma olarak mı yoksa nakit olmayan bir ödeme olarak muhasebeleştireceği konusu irdelenmelidir (Şavlı, 2016, s. 73).

3.7.3. Perakende Sektörüne Etkileri

TFRS 15'te perakende sektörünü doğrudan ilgilendiren; teşvik, garanti, iade ve lisans anlaşmaları ile ilgili birçok hususa değinilmiştir. Bu sebepten dolayı, perakende

ekosisteminde yer alan tüm firmaların hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunda değerlendirmeleri değişmiştir. Bu durumdan ötürü mevcut standarttaki farklılıkların finansal tablolara yansıyacağı düşünülmektedir (KPMG, 2022). TFRS 15 kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin beklenen değişiklikler aşağıda açıklanmıştır.

3.7.3.1. Garanti

TFRS 15'te işletmelerin garanti edimleri iki husus altında değerlendirilmektedir. Birincisi; garanti karşılığı eğer ürün tesliminde farklı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmiyorsa (ürünün güvenilirliğini arttırmak için teminat için verilmişse) ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanmaz ve hasılat kaydı yapılırken, ürünün geçmiş performansına bakılarak garanti karşılığı muhasebeleştirilir. İkincisi; İşletme garanti hizmetini ürünün yanında ayrıca satıyor ise bu işlem ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanır, tahsil edilen bedel garanti süresi boyunca zamana yayılı olarak hasılata kaydedilir.

3.7.3.2. İade

Son yıllarda tüketiciyi koruyan kanunların artması ve şirketlerin tüketici memnuniyetini sağlamak amacıyla perakende ürünlerinde iade hakkının çok geniş olduğu bilinmektedir. İşletme, ürünün kontrolünü müşterisine geçirdiği anda, sözleşmede belirtilen almaya hak kazandığı hasılatı direkt muhasebeleştirmez. Ürünün geçmiş performansına ve işletmenin kendi değerlendirmeleri sonucu bir garanti karşılığı hesap edilir ve bu hesap edilen tutar, iade yükümlüğü devam ettiği sürece her raporlama döneminde tekrar değerlendirilir.

3.7.3.3. Kurulum Hizmetleri

Satılan ürünün kurulumu 3. kişiler tarafından yapılamayacak durumdaysa veya tek başına satış fiyatının altındaysa ilgili kurulum hizmeti ürün satışı ile birlikte değerlendirilir.

3.7.3.4. Lisanslama

İşletme taahhüt ettiği ürünün bir bileşimi olarak lisans veriyorsa veya sadece ilişkili bir hizmetle işletme tarafında verilen lisans erişim hakkı müşteriye tanınıyorsa,

işletme bu lisans devirlerini tek bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alır. İşletmeye, lisans devirlerine erişim hakkı tanınınca, erişim süresi boyunca zamana yayılı olarak, lisansın devri halinde ise lisansın kullanım hakkı kazanıldığı zaman belirli bir anda hasılat kaydını yapması gerektiği standartta açıklanmıştır.

3.7.3.5. Teşvik ve Promosyonlar

Müşteriye sağlanan teşvik ve opsiyonların, türüne göre ya pazarlama faaliyeti kapsamında gider olarak dikkate alınır ya da hasılattan düşülerek muhasebeleştirilir.

3.7.4. Yazılım Sektörüne Etkileri

Yazılım sektöründeki hizmet çeşitliliği ve sözleşmesin ifası için tamamlanması gereken projelerin genellikle uzun süreli olmasından dolayı, taahhüt edilen hizmetlerin farklı bir edim yükümlülüğü doğurup, doğurmayacağı ve hasılatın zamana yayılı mı yoksa belirli bir anda mı gerçekleşeceği sorularına TFRS 15'in önceki standartlara nazaran daha yeterli bir görüş sunduğu aşikârdır.

Yukarıda bahsedildiği üzere, yazılım sektörünün sunduğu hizmet yelpazesi çok uzundur. Aşağıda, yazılım sektörünün gelir kalemleri belirtilmiştir (Calayoğlu & Yılmaz, 2016, s. 21-25):

- Lisans Satışları,
- Özel Yazılım Geliştirme,
- Yazılım Desteği,
- Yazılım Bakım Hizmeti,
- Yazılım Kurulum Hizmeti,
- Eğitim Hizmeti,
- Bilişim Danışmanlığı,
- Sunucu Kiralama Hizmeti,
- Yazılım, Platform ve Altyapı Servisleri.

Yazılım sektöründe genellikle sözleşmeler birçok hizmet ve bileşim barındırdığından, sözleşme yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sözleşmenin belirlenmesi, değişmesi ve birleştirilmesi hususu ile beraber, hasılatın tanınması süreci

hususunda hasılatın nasıl kaydedileceği işletmeler açısından çok dikkat edilmesi gereken bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

Yazılım sektöründe hizmetler; ifa yolları, süreleri, ücretler ve ödeme yöntemleri sözleşmede mutabakata varılarak sözleşme oluşturulur. Fakat, sözleşme kapsamında veya fiyatında yapılan revizeler neticesinde ortaya çıkan değişiklikler TFRS 15 uyarınca ya ayrı bir sözleşme olarak tanımlanır ya da sözleşmeler birleştirilir.

Yazılım sektöründe, sözleşme yükümlülüklerinin belirlenmesinde ise, işletme farklı hizmetler karşısında verdiği hizmetin değişime uğrama durumunu sorgulamalıdır. Örneğin, işletme olan yazılımcı firma, müşterisine yazılım lisansını ve kurulum hizmeti karşılığında anlaşmaya varmıştır. Fakat, yazılım kuruluş işlemi başka işletmeler tarafından da yapılabilir özelliğe sahiptir. Bu durumdan dolayı kurulum hizmeti ayrı bir edim olarak tanımlanır (Calayoğlu & Yılmaz, 2016, s. 29).

Hasılatın tanımlanması ise ya belirli bir zamanda ya da zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir. İşletme bunun kararını verirken, verilen hizmetin niteliğini ve sözleşmede bahsi geçen ürünlerin faydasıyla kontrolünün müşteriye geçmesini irdeler. Genellikle lisans kullanım hakkı devri içeren sözleşmeler belirli bir anda muhasebeleştirilir. Erişim hakkı sağlayan lisanslar ise genellikle zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmektedir.

Örnek: Seysar Bilişim A.Ş. müşterisi ile SGK teşvik programının kullanım hakkı için anlaşmaya varmıştır. Bu programın tesliminin dışında, Seysar Bilişim A.Ş. müşterisinin ilgili bölümde çalışan personellerine SGK teşviki eğitimi verecektir. Sözleşme 01.01.2020 tarihinde imzalanmıştır. Sözleşme bedeli de 1.000.000,00 TL'dir. Sözleşmede belirtilen teslim tarihi de 01.02.2020 olarak belirtilmiştir. Sözleşmede yer alan her bir edimin yükümlülüğünün tek başına satış fiyatı ise, yazılım için; 950.000,00 TL ve eğitim için; 50.000,00 TL'dir.

Buna göre; müşteri SGK eğitimini 3. kişilerden alabileceği gibi, ilgili eğitim yazılımın ifası içinse gerekli değildir. Bu yüzden işletme verilen 2 hizmeti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlamalıdır.

İşletme, müşterisine yazılım kullanım hakkının teslim tarihi olan 01.02.2021 1.000.000,00 TL'yi belirli bir anda gerçekleşen hasılat olarak tanımlar ve eğitim süreci tamamlandıktan sonra onu da belirli bir anda hasılat olarak finansal tablolarına intikal ettirir.

3.7.5. Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri

TFRS 15'in getirdiği yeniliklerden en çok etkilenen sektörlerden biri de telekomünikasyon sektörüdür. Telekomünikasyon şirketleri, müşterileri ile çoğunlukla uzun vadeli (bir yıl veya daha fazla) sözleşmeler yapar, sözleşme paketinin içinde konuşma, mesajlaşma, internet ve cihaz teslimi olacak şekilde birden çok hizmet barındırır. Bununla beraber satışlarda garanti, iade ve komisyon gibi birçok hususu da içinde barındırır. Bu durum hasılatın muhasebeleştirilmesini daha da karmaşık hale getirmektedir. TFRS 15'de bu durumun giderilmesi ve hasılatın gerçeğe uygun olarak raporlanabilmesi amacıyla bazı açıklıklar getirmiştir (Yaman, 2020, s. 54).

TFRS 15'e göre işletme, sözleşmenin başlangıcında belirlenen her bir edimin tek başına satış fiyatını, sözleşmede belirlenen işlem bedeli üzerinden edim yükümlülüklerine dağıtır. İşletmenin bunu yaparken aynı zamanda paranın zaman değerini de göz önünde bulundurur. Bununla birlikte, ilgili sektörde müşteri beklentileri ve davranışları değişken olduğundan, mevcut sözleşmenin değişmesi veya kapsamının artması olasıdır. İşletme sözleşme değişikliği esnasında yeni sözleşmenin farklı bir edim yükümlülüğü içerip içermediğine dikkat etmesi gereklidir (Bacak, 2020, s. 77).

İşletme sözleşmenin ifası için katlandığı maliyetlerin sözleşme ile doğrudan ilişkili olması, geri kazanılacağının beklenmesi ve katlanılan bu maliyetlerin ileriki dönemlerde edim yükümlülüklerini yerine getirmek amacı ile kullanacaksa, yapılan bu maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: Uzman Net Telekom A.Ş. müşterisi ile 01.01.2022 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Sözleşme içeriği, 24 ay taahhütlü modem + internet ve TV paketidir. Modem sözleşme kapsamında müşteriye ücretsiz teslim edilmiştir. Paket ücreti 12 ay boyunca 200 TL olarak belirlenmiştir. Sözleşme kapsamında verilen hizmetlerin tek başına satış fiyatları; internet 150 TL/ay, TV paketi 75 TL/ay ve modemin tek başına

satış fiyatı 500 TL olarak saptanmıştır. Modem maliyeti ise 300 TL'dir (Bacak, 2020, s. 88).

Yukarıda verilen bilgilere göre, işletmenin hasılatı hesaplaması ve muhasebeleştirmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

12 Aylık Sözleşme Bedeli: 200x12 = 2.400 TL

12 Aylık Tek Başına Satış Bedeli: (150+75)x12+(500) = 3.200 TL

Edim Yükümlülükleri	Modem	İnternet Hizmeti	TV Hizmeti	Toplam
İşlem Fiyatı	0	200 x 12 = 2.400		**2.400**
Bağımsız Satış Fiyatı	500	150 x 12 = 1.800	75 x 12 = 900	**3.200**
Ağırlık Oranı	16%	56%	28%	**100%**
Hasılat	384	1.344	672	**2.400**
Muhasebeleştirme	**Sözleşme Başında**	**Zamana Yayılı Olarak**		

İşletme müşterisine 800,00 TL tutarında indirim sağlamıştır.

İşletme, sözleşme başlangıcında taahhüdünü yerine getirerek modemi müşterisine vermiştir. Hasılatın sözleşme başında zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:

	01 / 01 / 2022		
	181- GELİR TAHAKKUKLARI	384,00	
	600- YURT İÇİ SATIŞLAR		384,00
	01 / 01 / 2022		
	621- SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	300,00	
	153- TİCARİ MALLAR		300,00

Sözleşmede verilen taahhütlerin satış fiyatı ve ilgili taahhütlerin tek başına satış fiyatına oranı ile dağıtılmış bedeller üzerinden aşağıdaki hasılat kaydı yapılır:

1 Aya isabet eden modem ücreti = 384 / 12 = 32 TL

1 Ay isabet eden İnternet + TV Hizmetleri = (2.400 – 384 = 2.016) /12 = 168 TL

	31 / 01 / 2022		
	120- ALICILAR	200,00	
	600- YURT İÇİ SATIŞLAR		168,00
	181- GELİR TAHAKKUKLARI		32,00

4. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

TMS 12, gelir vergilerini ve ertelenmiş vergi varlıklarına/yükümlülüklerine ilişkin açıklamaları barındırmaktadır. TMS 12, işletme finansal tablolarında ticari ve mali kârın ortaya çıkış nedeni olan, defter değeri ile vergi değerleri arasındaki olumlu ve olumsuz farkların etkilerini gerçeğe uygun bir şekilde raporlanabilmesi konusunu irdelemektedir (Utku & Bekir, 2021, s. 312).

4.1. Standardın Amacı

Türkiye'deki şahıs ve tüzel nitelikteki mükelleflere uygulanan vergi yasalarına göre, mükellefler her gideri veya geliri kurum kazancının tespitinde kullanarak vergi hesabı yapamamaktadır. TMS/TFRS'de ise böyle bir kısıtlama söz konusu değildir. Buna göre, işletmenin dönem sonlarında ortaya çıkan ticari kârına, kanunen kabul edilmeyen giderlerin (KKEG) eklenmesi ve varsa istisnaların düşülmesinden sonra, mali kâra ulaşılır. Genellikle mali kâr ticari kârdan büyük çıkmaktadır ve bundan kaynaklı ödenecek gelir/kurumlar vergileri daha fazla tahakkuk ettirilmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2015, s. 22-23).

TMS 12'ye göre, ticari kârdan, mali kâra geçişlerde muhasebe ve vergi değerleri arasında ortaya çıkan geçici farkları; işletmenin finansal tablolarına yansıtılır. Buradaki asıl amaç, işletmenin dönem sonu net kâr/zarar durumunun gerçeğe uygun bir şekilde raporlanmasını sağlamaktır. Bununla birlikte, TMS 12 beş yıldan fazla ertelenemeyecek olan geçmiş yıl zararlarını veya başka kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve sunumu hakkında da kamuoyuna bilgi vermektedir.

4.2. Standardın Kapsamı

TMS 12'nin kapsamına, vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan tüm yurt içi ve yurt dışı vergileri girmektedir. Bununla birlikte, bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmaların bulunması halinde, raporlama yapan işletmenin kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapılması suretiyle ödenen vergileri de kapsamaktadır (TMS 12, prg. 2).

TMS 12 aynı zamanda devlet teşviklerinden ve yatırımlarından doğan vergi avantajlarının zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesini de kapsamaktadır. Fakat, zamanlama farkı olmadığı durumlarda işletme muhasebeleştirme işlemini TMS 20 uyarınca gerçekleştirir (TMS 12, prg. 3).

4.3. Ertelenmiş Vergi

İşletmenin, finansal durum tablosunda yer alan varlık ve yükümlülüklerin, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü ortaya çıkar. Ertelenmiş vergi varlığı; indirilebilir geçici zararlar, 5 yılı aşmamış geçmiş yıl zararları ve diğer çeşitli vergiden indirilebilen çeşitli istisnalar gibi gelecek döneme taşınabilen ve vergisel olarak geri kazanılabilen varlıktır. Ertelenen vergi yükümlülüğü; vergilendirebilecek geçici farklar üzerinden, tahakkuk eden ya da tahakkuk etmesi muhtemel olan gelir vergisi tutarlarıdır (Bilginoğlu, 1994, s. 10).

4.3.1. Ertelenmiş Verginin Amacı

Kurumlar vergisini esas alan finansal tablolarda yer alan borç ve alacak kalemlerinin, cari ve gelecek dönem olmak üzere vergisel sonuçların saptanması ve muhasebeleştirilmesi sonucunda finansal tabloların gerçeğe uygun hazırlanması amaçlanmıştır (Dinç, 2007, s. 28).

Başka bir deyişle amaç, kurumlar vergisi matrahının oluşmasını sağlayan borç ve alacak kalemlerinin, muhasebe ve vergi değerleri arasındaki farklardan doğan geçici farkların muhasebeleştirilmesi ve gerçeğe uygun biçimde finansal tablolar oluşturulmasıdır. Türkiye'de mevcut yasal düzenlemeye göre ticari kârdan mali kâra geçiş sürecinde yapılan düzeltmelerin, finansal tablolarda ayrıca belirtilmesine gerek duyulmamakta, kanunen kabul edilmeyen giderlerin ve istisna tutarlarının beyannamede gösterilmesi yeterlidir. Fakat muhasebe kârı üzerindeki farklar, geçici fark niteliği taşıyorsa örneğin; şüpheli ticari alacak, izin, kıdem ve ihbar karşılıkları vb. bunlar TMS 12 uyarınca ertelenmiş vergi hesaplaması yapılıp raporlanması gerekmektedir (Çakmakoğlu, 2018, s. 47).

4.3.2. Ertelenmiş Vergi Farklılığı Türleri ve Farklılığı Doğuran Durumlar

Ticari kâr (muhasebe kârı) ve mali kâr (vergisel kâr) arasındaki farklılıkların ortaya çıkış nedeni sürekli ve geçici farkların bulunmasından kaynaklıdır.

Her ülkenin kendine has vergisel ve hukuksal olarak farklılıkları mevcuttur. TFRS'ye göre gelir veya gider olarak kârın hesaplanmasına etki edebilecek kalemler, yerel hukuksal kanunların hükümlerine göre gelir veya gider olarak muhasebeleştirilemeyebilir. Bu gibi durumlarda, vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı arasında fark oluşmaktadır.

Ertelenmiş vergi farklılığını hesaplamak isteyen işletme, söz konusu farkın süreklimi veya geçicimi bir fark olduğunu ayırt etmesi gerekmektedir. Farklara ilişkin tablo aşağıdaki gibidir:

Geçici Fark		**Sürekli Fark**	
Cari Dönemde İndirilemeyen Gider ve Zararlardan	Gelecek Dönemde İndirilebilecek Farklar	Cari Dönemde İndirilemeyen Gider ve Zararlardan	Gelecek Dönemde İndirilemeyecek Farklar
Cari Dönemde Vergilendirilmeyen Gelir ve Karlardan	İzleyen Dönemlerde Vergilendirilecek Farklar	Cari Dönemde Vergilendirilmeyen Gelir ve Karlardan	İzleyen Dönemlerde Vergilendirilemeyen Farklar

Şekil 3: TMS 12 Sürekli ve Geçici Farkların İçeriği (Özerhan, Yanık (2010); Akt: Özdemir, 2015, s. 505).

4.3.2.1. Sürekli Farklar

Sürekli farklar, hesap dönemi boyunca ticari kâr ve mali kâr arasında bir dönem için ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde kesinlikle ortadan kalkmayacak farkları kapsar. Bu sebeple, ilgili hesap döneminde ortaya çıkan bu sürekli farklar net ve nihai bir özellik taşımaktadır. Bu farklar, vergisel kanunlarca belirlenen uygulamalar ile vergi matrahına ulaşmak ve hesaplanan vergi tutarını kanuni olarak uygun bir şekilde denkleştirmek amacıyla ortaya çıkmaktadır.

4.3.2.1.1. Sürekli Farkları Oluşturan Giderler

Türkiye'de, indirim konusu yapılmasına kesinlikle izin verilmeyen KKEG, KVK'nın 11. maddesinde belirtilmiştir. Bununla birlikte, KKEG'lere ait olan indirilebilecek Katma Değer Vergisi (KDV) tutarları da KKEG kapsamında değerlendirilmelidir.

KVK m. 11'e göre kanunen kabul edilmeyen giderler aşağıdaki gibidir:

- Özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına,(700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dâhil),
- Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,

- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanı(*) bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir,
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanınca(**) kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya (700 Sayılı KHK'nın 173'üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanı (*), bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir,
- 04.05.2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek dördüncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri (KVK, m.11).

4.3.2.1.2. Sürekli Farkları Oluşturan Gelirler

Türkiye'de, işletmelerin yeterli uygunluğu sağlaması koşuluyla elde ettikleri bazı kazançları vergiden istisna edebilmektedir. Bu istisnalar, KVK m. 5'te belirtilmiştir. KVK m. 5'e göre yeterli uygunluğa sahip işletmelerin faydalanacağı başlıca istisnalar aşağıdaki gibidir (KVK, m.5):

- İştiraklerden temettü gelirleri,
- Uluslararası inşaat onarımı, montajı ve teknik hizmetler karşılığı,
- Uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan kurumlar vergilerine ait istisna,
- Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar,

- Teknoloji geliştirme bölgelerindeki AR-GE ve yazılım faaliyetleri giderleri,
- Risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fonları" ve ortaklıklarından sağlanan kazançlardır.
- Risturn kazançları istisnası,
- Sınai ve mülkiyet haklarından doğan istisna.
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.
- Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

Ayrıca, güncel uygulama olarak KVK geçici 14. maddesinde yer alan Kur Korumalı Mevduata (KKM) geçiş yapan işletmelerin elde edeceği kur farkı ve faiz kazançları Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

22 Ocak 2022 tarihli ve 31727 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7351 sayılı Kanun ile ihracat yapan kurumların ihracattan elde ettiği kazançlarına ve sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim yapan kurumların üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlara bir puanlık kurumlar vergisi indirimi uygulanmaktadır.

4.3.2.2. Geçici Farklar

Geçici farklar, hesap dönemi boyunca ticari kâr ve mali kâr arasında bir dönem için ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde ortadan kalkacak farkları kapsar. Bu farklar, vergisel kanunlarca belirlenen uygulamalar ile vergi matrahına ulaşmak ve hesaplanan vergi tutarını kanuni olarak uygun bir şekilde denkleştirmek amacıyla ortaya çıkmaktadır. Geçici farkların bir kısmı zamansal boyutlu olduğundan dolayı sonraki dönemde vergi matrahından indirilecek gider veya vergi matrahına dâhil edilecek gider olarak ortaya çıkacaktır (Özkan, 2009, s. 98).

Ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü geçici farklardan oluşmaktadır. TMS 12, geçici farklardan doğan vergisel borçların veya varlıkların kayıt dışılığını önlemek ve finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanabilmesi için, var olan farkın ortadan kalkacağı döneme kadar finansal tablolarda takip edilmesini öngörmüştür (Yıldıztekin, 2013, s. 299).

Geçici farklar standartta iki şekilde ele alınmıştır. Birincisi vergilendirilebilir geçici farklar, diğeri ise indirilebilir geçici farklardır.

4.3.2.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Vergilendirilebilir geçici farklar, ticari kâr ve mali kâr arasında vergilendirmeye esas geçici farklar ticari kârın mali kârdan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin gelecek yıllarda mali kâr kapsamında dâhil edilmesi sonucunda vergilendirilecek olması halinde meydana gelmektedir (Beskisiz, 2015, s. 112).

TFRS'ye göre hazırlanmış finansal durum tablosunda vergilendirebilir geçici farklar muhasebe değerinin, vergi değerine göre aktif değerini arttırır veya pasif değerini azaltır. Bu uygulama sonucunda muhasebe karının, vergi karından yüksek olması sebebiyle ertelenmiş vergi borcu oluşur (Karataş, 2019, s. 41).

Aktif Kalemler İçin;

Vergilendirilebilir Geçici Farklar = Muhasebe Değeri (MD) > Vergi Değeri (VD)

Pasif Kalemler İçin;

Vergilendirilebilir Geçici Farklar = Muhasebe Değeri (MD) < Vergi Değeri (VD)

Vergilendirilebilir geçici farklara sebep olan uygulamalardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- Faiz Gelirleri,
- Eksik Amortisman Ayrımı,
- Vergisel Açıdan Uygulanan Hızlandırılmış Amortismanlar,
- Duran Varlıklarda Meydana Gelen Değer Artışı,

- Vadeli Satışlar,
- Yenileme Fonu,
- Aktifleştirilmeyen Geliştirme Giderleri,
- Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları,
- Gereğinden Fazla Ayrılan Provizyonlar,
- İştirakler Üzerinden Dağıtılmamış Kazançlar.

Örnek: Bir varlığın maliyeti 15.000,00 TL, TMS'ye göre defter değeri 10.000,00 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış birikmiş amortismanı 9.000,00 TL ve vergi oranı da %23'tür.

Varlığın vergiye esas değeri 6.000,00 TL (maliyet değeri 15.000,00 TL – birikmiş amortisman 9.000,00 TL)'dir. Defter değeri olan 10.000,00 TL'nin geri kazanabilmesi için, işletme 10.000,00 TL vergiye tabi gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı 6.000,00 TL'dir. Sonuç olarak, işletmenin bu varlığın defter değerini geri kazandığında ödeyeceği vergi tutarı 920,00 TL'dir (4.000,00 TL'nin %23'ü). Defter değeri 10.000,00 TL ve vergiye esas değeri 6.000,00 TL arasındaki fark 4.000,00 TL vergiye tabi geçici bir farktır. 4.000,00 TL'nin %23'ü olan 920,00 TL ise ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilir (TMS 12 prg.16).

4.3.2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

Muhasebe standartları ve TFRS baz alınarak gider olarak kayıtlara alınan fakat TVS'de gelecek dönemlerde vergi matrahı belirlenirken kayıtlara alınabilecek giderlere, indirilebilir geçici farklar denilmektedir.

Aktif Kalemler İçin;

İndirilebilir Geçi Farklar = Muhasebe Değeri (MD) < Vergi Değeri (VD)

Pasif Kalemler İçin;

İndirilebilir Geçi Farklar = Muhasebe Değeri (MD) > Vergi Değeri (VD)

İndirilebilir geçici farklara sebep olan uygulamalardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- Şüpheli Ticari Alacaklar,
- Stok Değer Düşüklüğü,
- Kıdem Tazminatları,
- Geçmiş Yıl Zararları (5 yılı geçmemiş olması şartıyla),
- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri,
- Koşullu Borçlar,
- Kira Gideri.

Örnek: Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti giderleri için 10.000,00 TL tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan ürün garantisi giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı %23'tür.

Borcun vergiye esas değer 0'dır. Fakat gelecek dönemlerde garanti karşılığı olarak 10.000,00 TL ödenmesi durumunda gider olarak kayıtlara alınabilecektir. Bu sebepten dolayı, işletme borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas karını 10.000,00 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 2.300,00 TL azalacaktır. Defter değeri 10.000,00 TL ile vergi değeri 0 olan vergiye esas değer arasındaki fark olan 10.000,00 TL indirilebilir geçici farktır. 2.300,00 TL ise ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir. (TMS 12 prg. 25).

4.3.3. Vergi Değeri

Vergi değeri, işletmenin borç ve varlıklarının vergisel açıdan taşıdığı değeri ifade etmektedir. Bu borç ve varlıkların barındırdıkları vergi yükleri, vergi kanunlarınca matrahın hesaplanmasında dikkate alınan bir değerdir.

4.3.3.1. Varlığın Vergi Değeri

Varlığın defter değeri geri kazanıldığında işletmenin sağlayacağı vergiye tabi iktisadi menfaat, vergisel açıdan indirim konusu olabilecek tutarı ifade etmektedir. Eğer varlığın gelecekte sağlayacağı iktisadi menfaatler vergiye tabi olmayacaksa, söz konusu varlığın vergiye esas değeri defter değeri ile aynıdır (Ataman & Gökçen, 2017, s. 298).

Örnek: Bir makinenin maliyeti 10.000,00 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 3.000,00 TL'dir.

Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararla sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Hâlihazırda makinenin vergiye esas değeri 7.000,00 TL'dir (TMS 12, prg. 7).

4.3.3.2. Borcun Vergi Değeri

Bir borcun vergiye esas değeri, borcun defter değerinden bu borç ile ilgili ilerideki dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Hasılatın avans olarak alındığı durumlarda, ilgili avansın vergiye esas değeri, alınan avansın tutarından ilerideki dönemlerde vergiye tabi olmayacak gelirler düşüldükten sonra kalan değerdir (Ataman & Gökçen, 2017, s. 298).

Örnek: Kısa vadeli borçlar; defter değeri 1.000,00 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır (TMS 12, prg. 8).

4.3.4. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması

Ertelenmiş verginin hesaplanması hususunda yapılması gereken ilk adım işletmenin aktif ve pasifinde yer alan geçici farkların belirlenmesi ve bu farkların indirilebilir ya da vergilendirilebilir nitelikte olup olmadığına yönelik listeleme yapılmasıdır. Listeleme yapıldıktan sonra, sınıflanan geçici farklar bilançonun aktifi ve pasifi içinde netleştirilir. Netleştirmenin sonucuna göre, bilançoda raporlanmak üzere ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcu hesaplaması için esas teşkil edecek geçici farklar saptanır. Yapılan bu netleştirme daha sonra, cari dönemin vergi oranı ile çarpılarak ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağına ulaşılır (Sümer Göğüş, 2013, s. 23).

Ayrıca, gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller ile yeniden değerleme yöntemi ile kullanılarak ölçülen amortismana tabi olmayan maddi duran varlıklarda, ertelenmiş vergi hesabı bu varlıkların satışında kullanılan vergi oranı ile raporlanmaktadır. Ancak, sınırlı faydalı ömre sahip ve ekonomik faydalarının tamamını veya büyük çoğunluğu tüketilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin satışında

kullanılacak vergi oranı ertelenen verginin ölçümünde kullanılmamaktadır (Karapınar & Eflatun, 2017, s. 393-394).

Ertelenmiş verginin hesaplama yöntemleri aşağıdaki gibidir:

4.3.4.1. Erteleme Yöntemi

Ticari kar ve mali kar arasında yer alan geçici farkların, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmesidir. Bu uygulama, cari döneme devreden ve geçmiş dönemlerden devralınan ertelenmiş vergi farklarının etkilerini kapsamaktadır. Cari dönemde ortaya çıkan vergi farkları cari dönem vergi oranı ile hesaplanırken, geçmiş dönemden devralınan ertelenmiş vergi farkları geçmiş dönemin vergi oranı ile birlikte hesaplanmaktadır. Uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla benzer zamanlama farkları gruplaştırılabilmektedir (Yeni, 1984, s. 66-74).

Erteleme yöntemi, vergi oranlarındaki değişimi yansıtmaması sebebiyle yeterli bulunmamaktadır. Erteleme esnasında oluşan varlık ve yükümlülükleri geçici farkların ortadan kalkacağı döneme aktarılmasından dolayı, muhasebenin en kritik ilkelerinden biri olan tahakkuk ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Daha sonra bu durum yükümlülük yöntemi ile giderilmeye çalışılmıştır. (Ergin, 2016, s. 137).

4.3.4.2. Yükümlülük Yöntemi

Yükümlülük yöntemi, vergi dağıtımına, vergi öncesi muhasebe kârının bir fonksiyonu olan vergi giderinin tahakkuku gözüyle bakmaktadır. Vergi gideri ile ödenecek vergi arasındaki fark ya ödenmesi gereken borçtur ya da nakit ödenen vergi varlığıdır. İzleyen dönemlere ertelenen vergi borcu ve alacakları, vergi zamanlama farklılıklarının ortadan kalkacağı dönemde uygulanması beklenen vergi oranlarıyla hesaplanır (Sevinç F. , 2003, s. 45-85).

Bu yöntem, erteleme yönteminin eksik kaldığı noktaları tamamlamaktadır (Kocaman Gökdağ, 2019, s. 50).

4.3.4.3. Net Vergi Borçları Yöntemi

Bu yöntemde, geçici farklar bilançonun hangi varlık veya kaynağından çıkmışsa, direkt olarak farka sebebiyet veren hesap kalemi veya kalemlerinin içerisinde defter

değerini düzeltici işlemler yapılmaktadır. Başka bir deyişle, geçici fark yaratan bilanço kalemlerinin vergi etkisi diğer yöntemlerde olduğu gibi bilançoda "ertelenmiş vergi borcu ya da alacağı" gibi harici bir hesapta izlenmek yerine, direkt olarak ilgili kalemin kayıtlı değerinde ayarlama yapılarak finansal tablolara aktarılmaktadır (Yıldırım, 2007, s. 24).

4.4. TMS 12 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

TMS 12 işletmenin; işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesini öngörmüştür.

4.4.1. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Vergisel olarak indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar, gelecek dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşulu ile ertelenmiş vergi alacağı olarak muhasebeleştirilir. (TMS 12, prg. 24).

Bu başlık kapsamında ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirme aşamalarında örnek ve açıklamalara yer verilecek alt başlıklar aşağıdaki gibidir:

- Kıdem Tazminatından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Amortisman Uygulamalarından Dolayı Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyelerden Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Araştırma Giderleri Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinden Gösterilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Şüpheli Ticari Alacaklardan Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Stok Değer Düşüklüğü Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Ödenmemiş (Ödenecek) Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- Geçmiş Yıl Zararları Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı.

4.4.1.1. Kıdem Tazminatından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Varlığı

1475 Sayılı İş Kanunu'na göre kıdem tazminatı; bir yıllık çalışma süresini dolduran işçinin iş sözleşmesinin kanunda sayılan nedenlerden biriyle sona ermesi durumunda, işverence işçiye ya da mirasçılarına yapılacak bir ödeme olarak tanımlanmaktadır.

TVS, mükelleflerin kıdem tazminatı karşılığı ayrılması hususunda herhangi bir zorunluluk dikte etmemektedir. Fakat, mükellefin kıdem tazminatı ayırması sonucunda ilgi kalemlerin KKEG olarak kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılamayacağını belirtmiştir. Türk vergi kanunlarınca kıdem tazminatının gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için iş akdinin kıdem tazminatına neden olacak şekilde sona ermesi gerekir. İş akdinin sona erdiği tarih itibariyle hesaplanan ve kesinleşen kıdem tazminatı tutarı bu tarih itibariyle gider yazılabilir ve matrahtan indirilebilir. Ancak TMS/TFRS'ye göre kıdem tazminatı karşılıkları matraha dâhil edilip giderleştirilmektedir.

Örnek: 31.12.2021 tarihinde Koral A.Ş.'nin kıdem tazminatı yükü 2.000.000,00 TL'dir. Bu tutarın 400.000,00 TL'si bu yıla ait olup, geri kalan kısmı geçmiş yıllara aittir. İşletme karşılığın tamamını kayda almaya karar vermiştir. Geçmiş yıllara ait olan kıdem tazminatlarının karşılanacağı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır (Vergi oranı %23'tür.) (Tekşen, 2010, s. 303-304).

Yukarıdaki örneğe göre Koral A.Ş.; toplamda 2.000.000,00 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. Ancak ayırdığı kıdem tazminatı karşılığı henüz gerçekleşmediğinden TVS'ye göre KKEG hükmündedir. Ayrılan karşılık tutarı, gelecek dönem/dönemlerde ödeninceye kadar ertelenmiş vergi varlığı olacaktır. Söz konusu ertelenmiş vergi varlığının dönem vergisine etkisi ise; (400.000,00 x 0,23) = 92.000,00 TL olacaktır.

4.4.1.2. Amortisman Uygulamalarından Dolayı Ertelenmiş Vergi Varlığı

İşletmenin bir yıldan uzun süreli kullanıma tabi varlıklarına amortisman ayırılmaktadır. TVS ve TFRS/TMS'lerde amortisman süreleri ve amortismana tabi

varlıkların değerlendirilmesinde farklılıklar mevcuttur. Bu sebepten dolayı, ticari ve mali karlarda fark bulunmakta ve geçici farklar oluşmaktadır.

Örnek: VYZ Kalıp A.Ş. 30.12.2021 tarihinde 1.000.000,00 TL değerinde makine almış, makinenin faydalı ömrünü 5 yıl olarak belirlemiş ve normal amortisman yöntemini seçmiştir. Vergi oranı %23'tür.

TVS'de ilgili makinenin amortisman süresi 10 yıl olarak belirtilmiştir.

İşletmenin vergi öncesi karı 5.000.000,00 TL'dir.

VYZ Kalıp'ın 31.12.2021'de yaptığı işlemler aşağıdaki gibidir:

Ticari Kâr açısından amortisman: 1.000.000,00 x 0.20 = 200.000,00 TL

Mali Kâr açısından amortisman: 1.000.000,00 x 0.10 = 100.000,00 TL

İndirilebilir Geçici Fark: 200.000,00 – 100.000,00 = 100.000,00 TL

Ertelenmiş Vergi Varlığı: 100.000,00 x 0.23 = 23.000,00 TL

	Muhasebe Standartları Açısından Kar	**Vergi Kanunları Açısından Kar**
Vergi Öncesi Kar	5.000.000,00 - 200.000,00 = 4.800.000,00 TL	5.000.000,00 - 100.000,00 = 4.900.000,00 TL
Vergi %23	1.104.000,00 TL	1.127.000,00 TL
Vergi Sonrası Kar	3.696.000,00 TL	3.773.000,00 TL

4.4.1.3. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyelerden Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı

İşletme birleşmesi sonucu, devralınan saptanabilir varlık ve borçların, sınırlı istisnai durumlar dışında devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirme işlemi yapılmaktadır. Elde etme tarihinde üstlenilen bir borçla ilgili maliyet, eğer vergi mevzuatı açısından bir sonraki döneme kadar indirilemiyorsa, ertelenmiş vergi varlığı yaratan bir geçici fark ortaya çıkmış olur. Elde edilen bir

varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas değerinden daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır. Her iki durumda da oluşan ertelenmiş vergi varlığı, şerefiyenin tutarını etkilemektedir (TMS 12, prg. 26/c).

4.4.1.4. Araştırma Giderleri Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak vergiye esas kârın (mali zararın) tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirilmeleri söz konusu olabilmektedir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olan bir indirilebilir geçici farktır (TMS 12, prg.26/b).

4.4.1.5. Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinden Gösterilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerleme yapılabilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar (TMS 12, prg. 26/d).

TMS/TFRS'de bir varlığın gerçeğe uygun değeriyle raporlanabilmesi için defter değerinde artış veya azalışa gidilebilmektedir. Fakat TVS'de yapılan bu yeniden değerlemelerin bir karşılığı olmayabilir. Bu sebepten dolayı, ertelenmiş vergi varlığına sebebiyet verecek geçici farklar ortaya çıkabilmektedir.

Örnek: Exen Makine A.Ş. fabrikasında bulunan bir makinesini yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Makinenin vergi değeri 500.000,00 TL, gerçeğe uygun değeri ise 750.000,00 TL'den 650.000,00 TL'ye düşmüştür. Yapılan yeniden değerleme sonucunda makinenin değerinde 100.000,00 TL azalış olmuştur. Söz konusu azalış tutarı 100.000,00 TL indirilebilir bir geçici fark oluşturduğundan, ertelenmiş vergi varlığı olarak kayda alınır. Kurumlar vergisi oranı %23'tür, amortisman ihmal edilmiştir (Çakmakçı, 2009, s. 83).

Yukarıdaki örneğe göre işletme, TMS/TFRS'ye göre makinenin değerini bilançonun aktifinde gerçeğe uygun değerine indirgemiştir. 100.000,00 TL tutarındaki düşüş ise, geçen yılki ertelenmiş vergi yükümlülüğünden düşülecektir. Geçen yılki Vergi yükümlülüğünden düşülecek ertelenmiş vergi varlığı da aşağıdaki gibidir:

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 100.000.00 × 0,23 = 23.000.00 TL.

4.4.1.6. Şüpheli Ticari Alacaklardan Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı

VUK'un 323. maddesine göre; bazı hallerde bir alacağın, alacaklı yönünden tahsil kabiliyeti şüpheli durumda olabilir. Bununla birlikte, TVS'de şüpheli ticari alacak kaydının yapılabilmesi için bazı şart ve işlemlerin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bunlar; dava ve icra safhasına ulaşmış alacaklar ve yapılan protesto ve ihtarnameye rağmen istenilen borcun, borçlu tarafında ödenmemiş olması ve tahsil edilecek borcun dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olmasıdır.

Fakat bu durum TMS ve TFRS'de geçerli değildir. Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramı gereği işletme herhangi bir alacağını dava ve icra safhasına gelmeden karşılık ayırılabilir.

Şüpheli ticari alacaklar bakımından, TVS ve TMS/TFRS hükümlerinde meydana gelen bu uygulama farklılıkları ertelenmiş vergi alacağını doğuran geçici farkların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Örnek: XYZ İşletmesinin 01.10.2020 tarihinde 100.000,00 TL'lik senetsiz alacağı şüpheli duruma düşmüştür. Alacağın tahsili ile ilgili olarak 01.12.2021 tarihinde dava açılmış, ancak alacak 01.04.2022 tarihinde 80.000,00 TL olarak tahsil edilebilmiştir (işlemlerde ve muhasebeleştirmede dava giderleri dikkate alınmamıştır). Vergi oranı %23'tür (Kocaman Gökdağ, 2019, s. 58).

İşletme, 01.10.2020 tarihinde 100.000,00 TL tutarındaki alacağına karşılık ayırmıştır. TMS/TFRS hükümlerine göre ayrılan şüpheli ticari alacak karşılığının sonucu olarak 23.000,00 TL ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmiştir.

01.01.2021 tarihinde söz konusu alacağın tahsili yargıya taşındığından, ilgili tutar TVS bakımından da karşılık ayrılabilir niteliğe kavuşmuştur. 2020 hesap döneminde ortaya çıkan 23.000,00 TL tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı da ortadan kalkmıştır.

İşletme, 01.04.2022 tarihinde alacağın 80.000,00 TL'sini tahsil etmiştir. Bu sebepten dolayı daha önce muhasebeleştirdiği 100.000,00 TL tutarındaki karşılığı 20.000,00 TL olarak revize etmiştir. Revize edilen bu tutar sonrasında XYZ İşletmesinin mevcut ertelenmiş vergi varlığını da 4.600,00 TL olarak muhasebeleştirecektir.

4.4.1.7. Stok Değer Düşüklüğü Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TVS'de stokların değer düşüklüğü uygulaması ile alakalı aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

VUK m. 274 uyarınca "*Stoktaki mallar maliyet değeri ile değerlenir*". Malın satış tarihinde saptanan değer düşüklüğü, malın maliyetinin %10'undan fazlaysa değer düşüklüğü kayda alınabilmektedir. Fakat bu durum, TMS/TFRS'de farklılık göstermektedir. TMS 2 hükümlerine göre stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür. Stokların net gerçekleşebilir değerinin maliyet değerinin altına düştüğüne dair değerlendirme yapılması durumunda stok değer düşüklüğünü kayda alınmalıdır.

Örnek: 31.12.2021 tarihi itibariyle işletmenin bulunan stoklarının maliyet değeri 1.600.000,00 TL, net gerçekleşebilir değeri ise 1.450.000,00 TL'dir. Vergi mevzuatına göre gider kabul edilmeyen 150.000,00 TL değer düşüklüğü için ertelenmiş vergi varlığı hesaplanacaktır. Vergi oranı %23 alınacaktır (Çakmakçı, 2009, s. 83).

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 150.000,00 × %23 = 34.500,00 TL olarak muhasebeleştirilecektir.

4.4.1.8. Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TVS'de, hisse senetlerinin değerlemesinden ortaya çıkacak değerleme zararları KKEG hükmündedir. Hisse senedi kâr zarar hesabı ancak, portföydeki hisse senedinin satışı esnasında kayıtlara alınabilmektedir. Bu durum, TMS/TFRS için geçerli

değildir. İşletme raporlama dönemlerinde, portföyünde bulunan hisse senetlerini gerçeğe uygun değeriyle değerlemelidir. Hisse senedinin, raporlama tarihinde fiyatının düştüğünü varsayılırsa, ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

4.4.1.9. Ödenmemiş (Ödenecek) Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TVS'ye göre tahakkuk ettirilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde tahakkuku çıkarılan sosyal güvenlik kesintileri ödenmediği takdirde KKEG hükmündedir.

TMS/TFRS'de, muhasebenin dönemsellik, ihtiyatlılık ve tahakkuk esaslarını baz alınarak sosyal güvenlik kesintileri ödenmemiş olsa bile gider olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumdan dolayı, ticari ve mali kar arasında geçici bir ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır.

Örnek: Profit Metal A.Ş. 2021 Aralık ayı sosyal güvenlik tahakkukunu 31.12.2021 tarihinde muhasebeleştirmiştir. Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri 600.000,00 TL'dir. İşletme borcun vadesi 01.02.2022 olduğu halde, ödemeyi 10.05.2022'de gerçekleştirmiştir. Vergi Oranı %23'tür.

TVS'de kurumlar vergisi beyannamesinin GİB'e son bildirim tarihi olan 30.04.2022 tarihine kadar ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri KKEG olarak değerlendirilmektedir. İşletme, söz konusu tahakkuku 10.05.2022 tarihinde ödemesinden dolayı, 2021 Aralık döneminde tahakkuk ettirdiği 600.000,00 TL'yi kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterememektedir. Bu sebepten dolayı, 138.000,00 TL tutarında ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

4.4.1.10. Geçmiş Yıl Zararları Bakımından Ertelenmiş Vergi Varlığı

KVK m. 9'da belirtilen; kurumlar vergisi beyannamesinde beş yıldan fazla nakledilmemiş zararları kurumlar vergisi matrahından indirilebileceğini belirtmiştir. Geçmiş yıl zararları ile ilgili TMS 12'de yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

"*Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları, ileriki dönemlerde bu zararların mahsup edilebileceği bir kar oluşması bekleniyorsa ertelenmiş vergi varlığı olarak*

muhasebeleştirilir. Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez." (TMS 12, prg. 34).

Örnek: Bahçesan Orman Ürünleri A.Ş. 2020 yılında 8.000.000,00 TL mali zarar etmiştir. 2021 yılı mali karı ise; 15.000.000,00 TL'dir. Vergi oranı %23'tür.

Bu durumda, geçici fark: 15.000.000,00 – 8.000.000,00 = 7.000.000,00 TL, ertelenmiş vergi varlığı ise; 7.000.000,00 x 0,23 = 1.610.000,00 TL'dir.

4.4.2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, vergilendirilecek geçici farkların olması halinde ortaya çıkmaktadır. Vergilendirilecek geçici farklar, bir varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya borcun vadesinde ödendiği dönemlerde mali kar veya zararın tespitinde vergi matrahına eklenecek tutarları içermektedir.

Bilanço hesaplarında ertelenmiş vergi varlığının tespitinde aşağıdaki formül kullanılır (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 506);

- **Aktif Hesaplarda;** vergi değeri, muhasebe değerinden düşük olduğu durumlarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır.
- **Pasif Hesaplarda;** muhasebe değeri, vergi değerinden düşük olduğu durumlarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

Gelir tablosu hesaplarında ise, ertelenmiş verginin varlığının tespiti aşaması aşağıdaki gibidir (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 506);

- **Gider Hesaplarında;** muhasebe değeri, vergi değerinden düşük olduğu durumlarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

- **Gelir Hesaplarında;** vergi değeri, muhasebe değerinden düşük olduğu durumlarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

Muhasebe değeri ve vergi değeri arasındaki fark vergiye tabi geçici bir farktır. Ancak aşağıdaki durumlardan meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmamaktadır (TMS 12, prg.15-16):

i. Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmamaktadır.
ii. İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve oluşan geçici farkların ticari ve mali karı etkilemediği işlemler ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmemektedir.

4.4.2.1. Faiz Gelirleri Bakımından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

TMS 12 prg. 17 (a)'ya göre faiz gelirleri; "*Faiz gelirleri muhasebe kârının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlenebilirken, vergi mevzuatına göre nakit tahsil edilen faiz tutarları gelir yazılabilir. Finansal durum tablosuna(bilançoya) yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez.*"

Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği şirketler elde edeceği faiz gelirlerine tahakkuk kaydı yapmaktadır. Fakat TVS'de, faizin gelir olarak kayıtlara alınabilmesi hususu ancak tahsil gerçekleşince ortaya çıkmaktadır. Bu durumdan ötürü ertelenmiş vergi yükümlülüğü meydana gelmektedir.

Örnek : X A.Ş., SRL Bank A.Ş. vadesiz banka hesabında bulunan 500.000,00 TL'yi 01.11.2022 tarihinde %20 faiz oranı ile 3 ay vadeli hesabına virmanını gerçekleştirilmiştir. Vade sonu tarihi 31.01.2022'dir. Vade sonunda faiz artı anapara olarak 620.000,00 TL şirketin vadesiz hesabına banka tarafında transfer işlemi gerçekleşecektir. Şirketin, 31.12.2022 tarihinde muhasebe kârı 1.000.000,00 TL, vergiye tabi kârı 920.000,00 TL'dir. Geçici farka sebebiyet veren 80.000,00 TL tutarındaki fark vadeli mevduat hesabı için tahakkuk edilen 2 aylık faiz gelirinden oluşmaktadır. Vergi oranı %23'tür.

Yukarıdaki açıklamalar neticesinde X A.Ş.;

620.000,00 TL - 500.000,00 TL = 120.000,00 TL 3 aylık faiz geliri,

120.000,00 TL / 3 ay = 40.000,00 TL aylık faiz tahakkuku,

40.000,00 TL x 2 = 80.000,00 TL 2022'ye isabet eden faiz geliri (vergilendirilebilir geçici fark),

80.000,00 TL x 0,23 = 18.400,00 TL'yi ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirecektir.

4.4.2.2. Eksik Amortisman Ayrılması Bakımından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Bir varlığın amortisman süreleri ve yöntemlerinde uygulama farklılıklarından dolayı ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır.

Örnek: Taylıeli Zeytin A.Ş.'nin "amortisman ve vergi öncesi karı" 1.000.000,00 TL'dir. İşletmenin 400.000,00 TL değerinde amortismana tabi sabit kıymeti vardır. Sabit kıymetlerin amortisman süreleri 5 yıl, ticari kar kapsamında amortisman oranı da %20'dir. Amortisman yöntemi olarak "normal amortisman" yöntemi seçilmiştir.

Taylıeli Zeytin A.Ş. vergi avantajı sağlamak amacıyla, mali kar hesaplamasına esas teşkil edecek olan amortisman yöntemini, azalan bakiye yöntemi (hızlandırılmış amortisman) olarak uygulamıştır. Bu uygulama sebebiyle, uygulanacak amortisman oranı %40 olmuştur.

	TMS %20	**Vergi Mevzuatı %40**
Amortisman ve Vergi Öncesi Kar	1.000.000,00	1.000.000,00
Amortisman Gideri	200.000,00	400.000,00
Ticari Kar / Mali Kar	800.000,00	600.000,00
Hesaplanan Vergi %23	184.000,00	138.000,00
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	184.000,00 - 138.000,00 = 46.000,00	

4.4.2.3. Duran Varlıklarda Değer Artışı Bakımından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre işletme, duran varlıkları bilançonun aktif kalemlerine aldıktan sonraki dönemlerde yeniden değerleyebilmektedir. Bilançonun aktifinde yer

alan duran varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğu durumlarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.

Örnek: Karma Tekstil A.Ş. muhasebe politikalarında değişikliğe gitmiş ve maddi duran varlıklarını yeniden değerlemiştir. Yeniden değerleme işleminin ardından, duran varlıkların bilanço değeri 1.500.000,00 TL arttığı gözlemlenmiştir. Vergi oranı %23'tür.

Yukarıdaki örnek temel alınırsa;

Vergilendirilebilir geçici fark: 1.500.000,00 TL

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü: 1.500.000,00 TL x 0,23 = 345.000,00 TL'dir.

4.4.2.4. Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

TVS'de, hisse senetleri değerlemesinden ortaya çıkacak değer artış kazançları kurumlar vergisi matrahına dâhil edilmeyebilir. Hisse senedi kar zarar hesabı ancak, portföydeki hisse senedinin satışı esnasında kayıtlara alınabilmektedir. Bu durum, TMS/TFRS için geçerli değildir. İşletme raporlama dönemlerinde, portföyünde bulunan hisse senetlerini gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlemelidir. Hisse senedinin, raporlama tarihinde fiyatının arttığı varsayılırsa ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır.

Örnek: Avrupa Savunma Sanayi A.Ş. 04.04.2022 yılında alım satım amacıyla 100.000,00 TL tutarında hisse senedi almıştır. İşletme, 2. dönem raporlama ve kurumlar geçici vergi beyannamesinden önce 30.06.2022 tarihinde hisse senedinin piyasa değerinin 120.000,00 TL olduğunu saptamış ve değer artış kazancı kaydını gerçekleştirmiştir. Kurumlar vergisi oranı %23'tür. Bu durumda;

Hisse senedinin vergiye esas değeri: 100.000,00 TL,

Hisse senedinin muhasebe değeri: 120.000,00 TL,

Vergilendirilebilir geçici fark: 20.000,00 TL,

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü: 20.000,00 x 0,23 = 4.600,00 TL olarak hesaplanacaktır.

5. UYGULAMA: TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TFRS 15'E GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİYE ETKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde, bu bölüme kadar detaylı olarak incelenen TVS ve TFRS 15'de hasılatın muhasebeleştirme aşamalarında var olan farklılıkların, ertelenmiş vergi üzerinde nasıl bir etkiye sebebiyet verdiği incelenecektir.

5.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

5.1.1 Uygulamanın Amaç ve Kapsamı

Bu uygulamanın amacı, TVS ve TFRS 15'de yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesi koşullarındaki farklılıkların, TMS 12'ye göre hesaplanan ertelenmiş vergiye olan etkisinin ortaya konmasıdır.

Uygulamanın kapsamı ise, TFRS 15'in beraberinde getirdiği yeniliklerin aynı konudaki TVS hükümleri ile karşılaştırılması, aralarındaki farklılıkların belirlenerek bu farklılıklar sonucunda ortaya çıkan ertelenmiş verginin firmanın dönem sonu net kâr veya zararına etkisinin karşılaştırmalı olarak analiz edilmesidir.

5.1.2 Uygulama Yönteminin Seçimi ve Kullanımı

Sosyal bilimlerde bilimsel araştırma amacıyla birden fazla yöntem yer almaktadır. Bu yöntemlerden en çok tercih edilenler; deney yöntemi, anket yöntemi ve olay (vaka) çalışması yöntemidir. Bu yöntemlere ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir (Aslan, 2006, s. 131-133):

a) Deney Yöntemi: Araştırmalarda hipotez kurularak neden-sonuç ilişkisini göstermek amacıyla kullanılmaktadır.

b) Anket Yöntemi: Araştırma konusuna esas teşkil eden veri ve bilgilerin başka kaynaklardan temini mümkün olmadığı durumlarda uygulanmaktadır. Bu yönteme kısa sürede veri seti oluşturması sebebiyle sıkça başvurulmaktadır.

c) Olay (Vaka) Yöntemi: Vaka yönteminde uygulamayı yapan kişi, nasıl ve niçin sorularının cevabını aramaktadır. Bu yöntemde, araştırmacının davranışsal olaylar

üzerinde kontrolüne ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu yöntem aynı zamanda, belirli bir vakayı analiz eden bir araştırma belgesinin tasarlanması ve düzenlenmesidir.

Yukarıda açıklanan yöntemler neticesinde, uygulamada seçilen yöntem olay (vaka) çalışması yöntemidir. Vaka çalışması yönteminde araştırmayı/uygulamayı gerçekleştiren kişi temelde "*nasıl*" ve "*neden*" sorularının cevabını aramaktadır. Bu yöntem aynı zamanda, belirli bir vakayı analiz eden bir araştırma belgesinin tasarlanması ve düzenlenmesidir. Bu çalışmada, TVS ve TFRS 15'teki hasılatın muhasebeleştirilmesinden kaynaklı ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin şirketlerin finansal tablolarına etkisi hususu örnek bir firma özelinde araştırılmıştır.

5.2. Firma Hakkında Bilgiler

Uygulama kapsamında incelenecek olan Uzman A.Ş., Türkiye sınırları içerinde yer alan TVS hükümlerince defter tutan ve vergi uygulamalarına tabii bir firmadır. Uzman A.Ş. aynı zamanda, gerekli koşulları sağlamadığı halde finansal tablolarının gerçeğe uygun olarak oluşması amacıyla 2022 hesap döneminde TMS/TFRS uygulamaya karar vermiştir. Uzman A.Ş. birden fazla iş kolunda faaliyet göstermektedir. Bunlar;

- İnşaat,
- Perakende ve
- Telekomünikasyon'dur.

5.2.1. Firmanın Finansal Tabloları

Uzman A.Ş.'nin TVS'ye göre hazırlanan 31.12.2022 tarihli kesinleşmiş bilançosu ve cari döneme ait gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Uzman A.Ş.'nin 31.12.2022 Tarihli Bilançosu

Uzman A.Ş.	2022		2022
AKTİF (VARLIKLAR)	**Cari Dönem**	**PASİF(KAYNAKLAR)**	**Cari Dönem**
I- DÖNEN VARLIKLAR	**55.966.975,00**	**I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**29.959.225,00**
A-Hazır Değerler	10.236.975,00	A-Mali Borçlar	100.000,00
1-Kasa	20.000,00	1-Banka Kredileri	100.000,00
2-Alınan Çekler	100.000,00	B-Ticari Borçlar	5.250.000,00
3-Bankalar	10.116.975,00	1-Satıcılar	5.000.000,00
C-Ticari Alacaklar	10.050.000,00	5-Diğer Ticari Borçlar	250.000,00
1-Alıcılar	10.000.000,00	C-Diğer Borçlar	500.000,00
5-Verilen Depozito Ve Teminatlar	50.000,00	4-Personele Borçlar	500.000,00
E-Stoklar	25.180.000,00	D-Alınan Avanslar	0,00
1-İlk Madde Ve Malzeme	0,00	1-Alınan Sipariş Avansları	0,00
2-Yarı Mamuller - Üretim	0,00	E-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bed.	23.000.000,00
3-Mamüller	0,00	1-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bed.	23.000.000,00
4-Ticari Mallar	20.000.000,00	F-Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler	325.000,00
5-Diğer Stoklar	180.000,00	1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	150.000,00
6-Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)	0,00	2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	175.000,00
7-Verilen Sipariş Avansları	5.000.000,00	G-Borç Ve Gider Karşılıkları	784.225,00
F-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri	10.500.000,00	1-Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yük. Kar.	576.725,00
1-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri	10.500.000,00	2-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Diğ. Yük. (-)	0,00
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Thk.	0,00	3- Borç Ve Gider Karşılıkları	207.500,00
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	0,00	**III- ÖZ KAYNAKLAR**	**28.212.750,00**
2-Gelir Tahakkukları	0,00	A-Ödenmiş Sermaye	26.689.475,00
II- DURAN VARLIKLAR	**2.205.000,00**	1-Sermaye	26.689.475,00
A-Ticari Alacaklar	2.205.000,00	F-Dönem Net Karı (Zararı)	1.523.275,00
1-Alıcılar	2.205.000,00	1-Dönem Net Karı	1.523.275,00
AKTİF TOPLAM	**58.171.975,00**	**PASİF TOPLAM**	**58.171.975,00**

Uzman A.Ş.'nin 01.01.2022 - 31.12.2022 Dönemi Gelir Tablosu

UZMAN A.Ş.	
01.01.2022 – 31.12.2022 DÖNEMİ GELİR TABLOSU	
GELİR TABLOSU	CARİ DÖNEM
A- Brüt Satışlar	11.500.000,00
B- Satış İndirimleri (-)	400.000,00
C- Net Satışlar	11.100.000,00
D- Satışların Maliyeti (-)	5.000.000,00
Brüt Satış Karı Veya Zararı	**6.100.000,00**
E- Faaliyet Giderleri (-)	4.000.000,00
Faaliyet Karı Veya Zararı	**2.100.000,00**
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar	400.000,00
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-)	350.000,00
H- Finansman Giderleri (-)	20.000,00
Olağan Kar Veya Zarar	**2.130.000,00**
I- Olağandışı Gelir Ve Karlar	170.000,00
J- Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)	200.000,00
Dönem Karı Veya Zararı	**2.100.000,00**
K- Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	576.725,00
Dönem Net Karı Veya Zararı	**1.523.275,00**

5.2.2. Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Uygulamada kurumlar vergisi, mali kâr üzerinden hesaplanmalıdır. Mali kâr, "*ticari kâr esas alınarak vergi kanunlarında belirtilen giderlerin kabul edilmemesine karşın bazı gelirlerin matrahtan istisna tutulması ve bazı giderlerin ise indiriminin kabul edilmesi gibi nedenlerden dolayı yeniden hesaplanan kâr'dır*."

Uzman A.Ş.'nin 31.12.2022 tarihli yukarıda yer alan finansal verileri baz alınarak sırasıyla, 2022 dönemi ticari kâr, mali kâr, kurumlar vergisi matrahı, ödenecek kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Uzman A.Ş.'nin 2022 yılı Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

		Farkların Niteliği
Ticari Bilanço Karı	**2.100.000,00**	
İlaveler (Bağış ve Yardımlar Dahil)	**407.500,00**	
*** Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**		
– Garanti Karşılığı	7.500,00	**İGF**
– Geri Alım Taahhüdü	200.000,00	**İGF**
– Belgesi Olmayan Harcamalar KVK md.11	75.000,00	**SÜREKLİ**
– Gecikme Faizi	20.000,00	**SÜREKLİ**
– Özel İletişim Vergisi	5.000,00	**SÜREKLİ**
– GVK 40. md. Kapsamında Binek Araç Gid.(Kiralık Araçlar)	100.000,00	**SÜREKLİ**
Vergiye Tabi Kar	**2.507.500,00**	
– Kurumlar Vergisi Matrahı		
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (2.507.500,00 x 0,23)	**576.725,00**	

Dönem sonu net kârı ve ödenecek kurumlar vergisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

31 / 12 / 2022		
691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HS.	576.725,00	
370- DÖNEM KÂRI VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞILIĞI HS.		576.725,00
2022 yılı kurumlar vergisi karşılığı.		
31 / 12 / 2022		
690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.	2.100.000,00	
691- DÖNEM KÂRI VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.HS.		576.725,00
692- DÖNEM NET KÂRI VEYAZARARI HS.		1.523.275,00
2022 yılı dönem net kârı.		
31 / 12 / 2022		
692- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	1.523.275,00	
590- DÖNEM NET KÂRI HS.		1.523.275,00
2022 dönem net kârının bilançoya intikali.		

5.3. TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurumlar Vergisinin Yeniden Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergiler

TVS ve TFRS hükümleri göz önünde bulundurulduğunda söz konusu firmanın gelir ve giderlerinde değişiklik, diğer bir ifadeyle, geçici farklar ortaya çıkacaktır. Ortaya çıkan bu geçici farklar, ertelenmiş verginin oluşmasına sebebiyet verecektir. Ertelenmiş verginin oluşması sonucunda, ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi alacağı için dönem sonlarında muhasebeleştirme işlemleri gerçekleşmektedir. İşlemlerin sonucunda TVS ve TFRS'ye göre dönem sonu kârında farklılık ortaya çıkacaktır. Farklılıklara yol açan işlemlere örnekler ve açıklamaları aşağıdaki gibidir:

1- Uzman A.Ş. 01.01.2022 tarihinde, Mecidiyeköy – İstanbul adresinde bulunun bir iş merkezinin onarım ve yenileme taahhüt işini üstlenmiştir. İlgili projenin tamamlanma süresi iki yıldır. Proje bedeli 10.000.000,00 TL, öngörülen maliyet toplamı ise 8.000.000,00 TL'dir. 31.12.2022 tarihi itibariyle yapılan masraflar 6.000.000,00 TL'dir. Firma, hasılatın ölçümü için girdi yöntemini tercih etmiştir.

TVS'ye göre söz konusu işlem zamana yayılı inşaat işi olduğundan, tamamlanana kadar proje kapsamında katlanılan giderler bilançonun aktifinde izlenmektedir. Proje tamamlanana kadar da herhangi bir hasılat kaydı yapılmamaktadır. TFRS 15'te ise, zamana yayılı işlemlerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi için söz konusu projenin bitimi beklenmemektedir. İşletme, hasılatın ölçümü için girdi veya çıktı yöntemlerinden birini uygulamakta ve hesap dönemi bazında projeye ait kâr/zararı finansal tablolarına aktarmaktadır. 2022 hesap sonunda elde edilen hasılat ve maliyet tutarlarının hesabı aşağıdaki gibidir:

- Proje Maliyeti: 10.000.000,00 TL
- Öngörülen Maliyet: 8.000.000,00 TL
- Katlanılan Maliyet: 6.000.000,00 TL
- İlerleme Oranı: 6.000.000,00 / 8.000.000,00 TL = 0,75
- Girdi Yöntemine Göre 2022 Hasılatı: 10.000.000,00 x 0,75 = 7.500.000,00 TL
- İlk Yıl Maliyeti: 6.000.000,000 TL (İndirilebilir Geçici Fark)
- İlk Yıl Kârı: 7.500.000,00 TL – 6.000.000,00 TL = 1.500.000,00 TL'dir.

Verilen bilgiler ışığında, TFRS'ye göre gerçekleştirilen muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

31 / 12 / 2022		
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	6.000.000,00	
170- YILLARA YAYGIN İNŞ. MALİYETİ HS.		6.000.000,00
2022 yılı proje maliyet kaydı.		
31 / 12 / 2022		
350- YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAK. HS.	7.500.000,00	
600- YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		7.500.000,00
2022 yılı proje hasılat kaydı.		

2- Uzman A.Ş., müşterisi olan Zen Telekom A.Ş. ile 01.06.2022 tarihinde 100 adet baz istasyonu kurulumu hususunda anlaşma sağlamıştır. Baz istasyonlarının kullanıma hazır hale gelmesi iki yıldır. Projenin maliyeti 10.000.000,00 TL ve sözleşmede yer alan satış fiyatı ise 13.000.000,00 TL'dir. 31.12.2022 tarihi itibariyle katlanılan maliyetlerden hareketle projenin tamamlanma yüzdesi %45 olarak saptanmıştır. Projede TVS bakımından herhangi bir hak ediş hükümleri bulunmamaktadır.

2022 hesap dönemi sonunda elde edilen hasılat, maliyet ve kâr tutarlarının hesabı aşağıdaki gibidir:

- İlk Yılın Maliyeti: 10.000.000,00 x 0,45 = 4.500.000,00 TL
- İlk Yılın Hasılatı: 13.000.000,00 x 0,45 = 5.850.000,00 TL
- İlk Yıl Kârı: 5.850.000,00- 4.500.000,00 = 1.350.000,00 TL'dir.

Yukarıdaki rakamlara göre, TFRS'ye göre gerçekleştirilen kayıtlar aşağıdaki gibidir:

	31 / 12 / 2022		
	622- SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	4.500.000,00	
	170- YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ HS.		4.500.000,00
	2022 yılı proje maliyet kaydı.		
	31 / 12 / 2022		
	350- YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAK.HS.	5.850.000,00	
	600- YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		5.850.000,00
	2022 yılı proje hasılat kaydı.		

3- Uzman A.Ş. 01.12.2022 tarihinde, otelcilik işiyle iştigal eden SRL A.Ş.'ye 200 adet oda tipi klima satmıştır. Mutabık kalınan sözleşmenin toplam bedeli 1.000.000 TL'dir. Uzman A.Ş., satışı yapılan klimalara sözleşmenin bir parçası olarak bir yıl garanti vermiştir. Daha önceki satış tecrübelerine dayanarak, klimaların %90'ında herhangi bir sorunla karşılaşılmayacağı ve %10'unda ise sorun yaşanabileceği ön görülmektedir. %10'luk kısma verilen garantinin tahmini maliyetinin ise 75.000,00 TL olacağı düşünülmektedir.

TVS'de satış bedeli üzerinden garanti karşılığı ayrılması ve ayrılan karşılık sonucunda hasılatın eksik beyan edilmesi vergi zayiatı olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple, TVS'de garanti yükümlülükleri ile ilgili herhangi bir karşılık ayrılmamaktadır. TFRS 15'te ise, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulması amacıyla garanti karşılıklarının muhasebeleştirilmesi ve sunulması hakkında yönlendirmeler yapılmıştır. Buna göre, işletme garanti karşılığını aşağıdaki gibi hesaplamıştır:

- Sözleşme Bedeli: 1.000.000,00 TL
- Garanti Kapsamında Katlanılması Beklenen Maliyet: 75.000,00 TL olduğundan bu tutar kadar garanti karşılığı ayrılmakta olup, TMS 12 açısından indirilebilir geçici fark oluşacaktır.

Bu karşılığın TVS'ye göre vergiye esas değeri 0 TL'dir.

TFRS'ye göre gerçekleştirilen ilave kayıt aşağıdaki gibidir:

	01 / 12 / 2022		
	760- PAZARLAMA VE DAĞITIM GİD.HS.	75.000,00	
	375- GARANTİ KARŞ.HS.		75.000,00
	Garanti karşılığı kaydı.		

4- Uzman A.Ş. Türkiye'ye yeni ithal ettiği 2.000 adet kahve makinesini, tanesi 1.000,00 TL'den müşterisi Retail A.Ş.'ye 20.12.2022 tarihinde satmıştır. Ürünlerin toplam maliyeti 1.000.000,00 TL'dir. Uzman A.Ş. kahve makinelerinin pazarlaması ve müşterilerine güven verme amacıyla yaptığı satışa geri alım taahhüdü vermiştir. Satışı gerçekleştirilen ürünlerin %20'sinin iade edileceği tahmin edilmektedir.

TVS'ye göre işletme müşterisine geri alım taahhüdü vermiş ise, hasılat toplam satış bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Geri alınması taahhüt edilen mal\hizmetlerin iade faturası müşteri tarafından kesilene kadar herhangi bir işlem yapılmamaktadır. TFRS'de ise söz konusu geri alım taahhüdü sözleşmede mutabık kalındığı anda finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu durum indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

- Hasılat Tutarı: 2.000.000 – (2.000.000 x 0,20) = 1.600.000,00 TL
- İade Yükümlülüğü: 2.000.000 – 1.600.000 = 400.000,00 TL

TFRS'ye göre gerçekleştirilen kayıt aşağıdaki gibidir:

	01 / 12 / 2022		
	120- ALICILAR HS.	2.000.000,00	
	376- MÜŞTERİ İADELERİ K.HS.		400.000,00
	600- YURTİÇİ SATIŞLAR		1.600.000,00
	İade Yükümlülüğü kaydı.		

5- Uzman A.Ş. müşterisi İletişim A.Ş. ile 01.01.2022 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin içeriği, 24 ay taahhütlü modem + internet + TV paketi şeklindedir. Modem, sözleşme kapsamında müşteriye ücretsiz olarak teslim edilmiştir. Paket ücreti 24 ay boyunca 300,00 TL olarak belirlenmiştir. Sözleşme kapsamında sağlanan hizmetlerin tek başına satış fiyatları; internet için 200,00 TL/ay, TV paketi

için 125,00 TL/aydır ve modemin tek başına satış fiyatı ise 600,00 TL olarak saptanmıştır. Modem maliyeti ise 400,00 TL'dir.

Bu işlemde iki edim söz konusudur. Modemin teslim edilmesi belirli bir anda yerine getirilen edim, internet ve TV hizmeti ise zamana yayılı bir şekilde yerine getirilecek edimdir.

- 24 Aylık Sözleşme Bedeli: 300 x 24 = 7.200,00 TL
- 24 Aylık Tek Başına Satış Bedeli: [(200 + 125) x 24] + 600 = 8.400,00 TL

Bu durumda hasılata konu edilecek tutar aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanmaktadır:

Toplam Hasılat

Edim Yükümlülükleri	Modem	İnternet Hizmeti	TV Hizmeti	**Toplam**
İşlem Fiyatı	0	300 x 24 = 7.200		**7.200**
Bağımsız Satış Fiyatı	600	200 x 24 = 4.800	125 x 24 = 3.000	**8.400**
Ağırlık Oranı	7%	57%	36%	**100%**
Hasılat	514,29	4.114	2571,43	**7.200**

İşletme, müşterisine 1.200,00 TL tutarında indirim sağlamıştır. İşletme, sözleşme başlangıcında taahhüdünü yerine getirerek modemi müşterisine vermiştir. Hasılatın TFRS 15'e göre sözleşme başında zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:

	01 / 01 / 2022		
	181- GELİR TAHAKKUKLARI HS.	257,15	
	281- GELİR TAHAKKUKLARI HS.	257,14	
	600- YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		514,29
	Tahakkuk kaydı.		
	01 / 01 / 2022		
	621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS.	400,00	
	153- TİCARİ MALLAR HS.		400,00
	Modem maliyeti.		

Sözleşmede verilen taahhütlerin satış fiyatı ve ilgili taahhütlerin TFRS'ye göre tek başına satış fiyatına oranı ile dağıtılmış bedeller üzerinden aşağıdaki hasılat kaydı yapılır:

- 1. Aya isabet eden modem ücreti = 514,29 / 24 = 21,43 TL
- 1. Aya isabet eden İnternet + TV Hizmetleri = (7.200 – 514,49) / 24 = 278,57 TL

	31 / 01 / 2022		
	120- ALICILAR HS.	300,00	
	600- YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		278,57
	181- GELİR TAHAKKUKLARI HS.		21,43
	Ocak ayı hizmet satışı.		

Yukarıdaki işlem 31.12.2023 tarihine kadar her ay yapılarak sözleşme yükümlülüğü finansal tablolara yansıtılacaktır. TVS'de sözleşme kesinlik kazandıktan sonra, sözleşmenin toplam bedeline gelir tahakkuku yapılmaktadır. Her ay fatura kesildiğinde gelir tahakkuku kapatılmaktadır. Modemin fiili teslim tarihinde maliyet kaydı gerçekleşmektedir. Bu durum, 31.12.2022 tarihinde geçici fark doğurmaktadır. Farkın nedeni ise VUK'da modem teslim edildiğinde satış iskontosu ile birlikte modem satışının muhasebeleştirilmesidir. TMS/TFRS'de söz konusu indirim tutarının dağıtımı sebebiyle geçici bir fark oluşmaktadır. 31.12.2022 tarihi itibari ile geçici fark toplamı 281 Gelir Tahakkukları Hesabında yer alan 257,14 TL'dir.

2022 yılı kurumlar vergisi oranı %23'tür. Yapılacak vergi hesabında; örtülü sermaye, finansman gider kısıtlaması ve diğer istisnalar\indirimler göz ardı edilmiştir. Aşağıdaki tablolarda aktif ve pasif kalemlerle ilgili indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar özetlenmiştir:

İndirilebilir Geçici Fark ve Vergilendirilebilir Geçici Fark- Aktif Kalemler

Referans	Hesaplar	Geçici Farklar		Ertelenmiş Vergi Etkisi	
		İ.G.F.	V.G.F.	E.V.A.	E.V.Y.
Örnek 1 ve 2	Yıllara Yay. İnş. ve Onar. Maliyeti	10.500.000,00	-	2.415.000,00	-
Örnek 5	Gelir Tahakkuku	-	257,14	-	59,14
	Toplam	**10.500.000,00**	**257,14**	**2.415.000,00**	**59,14**

İndirilebilir Geçici Fark ve Vergilendirilebilir Geçici Fark- Pasif Kalemler

Referans	Hesaplar	Geçici Farklar		Ertelenmiş Vergi Etkisi	
		İ.G.F.	V.G.F.	E.V.A.	E.V.Y.
Örnek 1 ve 2	Yıllara Yay. İnş. Hak edişleri	-	13.350.000,00	-	3.070.500,00
Örnek 3	Garanti Karşılığı	75.000,00	-	17.250,00	-
Örnek 4	İade Yükümlülüğü	400.000,00	-	92.000,00	-
	Toplam	**475.000,00**	**13.350.000,00**	**109.250,00**	**3.070.500,00**

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplamı ile ertelenmiş vergi alacağı toplamı arasındaki net fark aşağıdaki gibidir:

- Toplam Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: 3.070.500,00 + 59,14 = 3.070.559,14 TL
- Toplam Ertelenmiş Vergi Alacağı: 2.415.000,00 + 17.250,00 + 92.000,00 = 2.524.250,00 TL
- Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: 3.070.559,14 – 2.524.250,00 = 546.309,14 TL

TMS/TFRS'ye göre dönem sonu muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

31 / 12 / 2022		
691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HS.	576.725,00	
370- DÖNEM KÂRI VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.HS.		576.725,00
2022 yılı kurumlar vergisi karşılığı.		
31 / 12 / 2022		
691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HS.	546.309,14	
489- ERTL.VERGİ YÜK.HS.		546.309,14
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı		
31 / 12 / 2022		
690- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HS.	2.100.000,00	
691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.HS.		1.123.034,14
692- DÖNEM KÂRI VEYA ZAR.HS.		976.965,86
Ertelenmiş vergi yükümlülüğünden sonra net k/z		
31 / 12 / 2022		
692- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.	976.965,86	
590- DÖNEM NET KÂRI HS.		976.965,86
2022 dönem net kârının bilançoya intikali		

TVS ve TMS/TFRS uygulama bakımından muhasebeleştirilmesi ve sunumları farklılık göstermektedir. Yukarıdaki uygulamada, TVS ve TMS/TFRS'de hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların ertelenmiş vergiye etkisi irdelenmiştir ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Uygulamada 546.309,14 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü tespit edildiği için dönem net kârı aynı tutarda azalmaktadır

Dönem Net Karındaki Farklılıklar

	TMS/TFRS	**TVS**
Dönem Net Kârı	976.965,86	1.523.275,00

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, TVS ve TFRS 15'teki hasılatın muhasebeleştirilmesinden kaynaklı ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin şirketlerin finansal tablolarına olan etkileri incelenmiştir. Bu çerçevede çalışmanın amacı, bahsi geçen mevzuat temelinde şirketlerin hesaplanan veya hesaplanacak olan vergi karşılıkları arasındaki muhtemel farklılıkların ortaya çıkmasına sebep olan hususların açıklanması ve değerlendirilmesidir. TVS ile TMS/TFRS muhasebe çerçeveleri arasında yalnızca uygulama açısından değil, muhtelif kavramları ele alış ve yorumlama biçimi bakımından da farklılıklar mevcuttur. TVS mevzuatları ve uygulamaları temelde vergi gelirinin optimizasyonunu amaçlamaktadır. TFRS ise finansal tabloların, finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gayreti içindedir. Bu durum, sadece Türkiye'de mevcut olan bir sorun değildir. Nitekim dünyadaki diğer ülkelerde de yerel muhasebe sistemi ile UMS/UFRS arasında farklılıklar mevcuttur.

Yukarıda bahsedilen TVS ile TMS/TFRS arasındaki farklılıklar hasılat için de geçerlidir. Hasılat, kurumların finansal tablo performanslarını önemli ölçüde etkileyen bir kalemdir. Çünkü şirkete kârlılık sağlayacak girdilerin büyük bir çoğunluğu hasılattan meydana gelmektedir. TVS ve TMS/TFRS'nin hasılatı ele almadaki ayrımlarından dolayı şirketlerin finansal tablolarında kâr ve zarar durumlarında ciddi farklılıkların meydana gelmesi olasıdır. Bu farklılıklar, finansal tablo kullanıcıların karar verme sürecinde kararlarını etkileyebilme veya değiştirebilme gücüne erişebilmektedir. TVS ve TMS/TFRS'ye göre oluşturulan finansal tablolarda kâr ve zarar durumları farklı olacağından, hesaplanacak kurumlar vergisi de farklı olacaktır. TVS ve TMS/TFRS'de hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların sağladığı vergisel etkiye ertelenmiş vergi adı verilmektedir. Ertelenmiş vergiler ise TMS 12 kapsamındadır.

Çalışmanın bulgularına göre TVS ve TFRS 15'te hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- TVS'de hasılat tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilirken, TFRS 15'te ise edim yükümlülükleri yerine getirildiği zaman muhasebeleştirilmektedir.
- TVS'ye göre hasılatın muhasebeleştirilmesi için mal veya hizmetin mahiyet ve miktar bakımından kesinlik sağlanmış olması gerekirken, TFRS 15'e göre

hasılatın muhasebeleştirilmesi için ekonomik faydanın işletmeye girmesinin olası olmasını mümkün kılacak olan güvenilir göstergelerin mevcudiyeti gereklidir.

- TVS'de hasılata ilişkin vade farkları hasılattan ayrı muhasebeleştirilmemektedir. Bu durum TFRS 15 için geçerli değildir. TFRS 15'te vade farklarının hasılattan ayrıştırılmasını gerektirmektedir.
- TVS'de yıllara sâri hizmet, inşaat ve onarım işleri eğer taraflar arasında mutabık kalınan hak ediş şartları yoksa mal/hizmetlerin müşteriye geçtiği aşamada hasılat olarak kaydedilmektedir. Müşteri tarafından hak ediş tutarlarının önceden belirlenmesi halinde ise işin geçici kabulü yapılıp hasılat muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15'te ise, işin niteliğine göre girdi veya çıktı yöntemleri uygulanarak hasılat muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15'te hasılat, sözleşme bedeli esas alınarak ölçülmektedir. İşletme o güne kadar katlandığı maliyetleri toplam sözleşme bedeline oranlayarak (girdi yöntemi) dönem sonlarında hasılatı muhasebeleştirmekte veya yapılan işin tamamlanma derecesinin reel olarak doğru ölçülebildiği durumlarda tamamlanma oranına göre (çıktı yöntemi) hasılat muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, TVS ve TMS/TFRS'de ertelenmiş vergi varlığını doğuran en önemli farklılıklardan biridir.
- TVS'de garantiler ve geri alım taahhütleri mal/hizmetin teslimi sırasında hasılattan ayrıştırılmadığı gibi karşılık da ayrılmamaktadır. Garanti ve geri alım yükümlülükleri sadece fiili olarak gerçekleştiğinde muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15'te ise, garanti ve geri alım hükümlerince satılan mal/hizmetler işletmenin geçmişte gerçekleşen garanti ve geri alım işlemleri baz alınarak karşılık ayrılmaktadır. Söz konusu karşılık hasılattan ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir.

Yukarıda sıralanan tüm bu hususlar geçici farkları ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu farklar ise TMS 12 Gelir Vergileri uyarınca ertelenmiş vergiyi ortaya çıkarmaktadır. Nitekim TMS 12 Gelir Vergileri kurum kazancı üzerinden ödenen vergilerin nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda nasıl sunulacağı hususunda durmaktadır.

Sonuç olarak hasılatı, TFRS 15 ve TVS'nin ele alış, değerlendirme ve muhasebeleştirme aşamalarında farklılıklar mevcuttur ve bahsi geçen farklılıklardan bazıları TMS 12 kapsamında vergisel bir etkiye de sahiptir. Bu durum, TVS ve TMS/TFRS kapsamda hesaplanan vergi tutarlarında da kayda değer farklara sebebiyet verebilmektedir ve şirketlerin ödeyeceği vergi miktarının şirketlerin net karına ve/veya rasyolarına etkisi göz ardı edilemeyecek kadar önemlidir.

Literatürde hasılatın muhasebeleştirilmesinde TFRS 15 ve TVS arasındaki farklılıklara yer verilen çeşitli çalışmalar mevcuttur. Benzer şekilde ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesiyle ilgili çalışmalar da literatürde yer almaktadır. Bu çalışmanın önceki çalışmalardan farkı, hasılatın muhasebeleştirilmesinin ertelenmiş vergiye olan etkisinin de TVS ile karşılaştırmalı incelenmesidir. Bu açıdan çalışmanın literatüre ve uygulayıcılara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı BOBİ FRS Uygulamaları (1.Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Ergin, D. (2016). Ertelenmiş Vergi Örneklerle Karşılaştırmalı Vergi Mevzuatı/TMS-FRS/US-GAAP/Kobi TFRS. İstanbul: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Gençoğlu, Ü. G., Özerhan, Y. ve Karapınar, S. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Sakarya: Sausem Yayınları.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.

Güler, İ. (2012). Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Kobi TFRS Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Karapınar, A. ve Eflatun, A. (2017). BOBİ FRS Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitapevi.

Maç, M. (1999). Kurumlar Vergisi. İstanbul: Denet Yayıncılık A.Ş.

Oktar, S.A. (2016). Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Türkmen Kitapevi.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). IFRS / IAS İle Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Şavlı, T. (2016). UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması. İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Yılmaz, B. E. ve Batı, M. (2021). Örnek Sorular ve Açıklamalı Çözümlerle Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Der Yayınları.

Makaleler, Bildiriler ve Diğer Basılı Yayınlar

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2), 603-428.

Aurora, C. ve Bontas, B. (2014). New Approaches On Revenue Recognition And Measurement. Management Strategies Journal, 26(4), 375-382.

Özkan, A. (2009). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 32, 97-112.

Bayraklı, H. (2000). Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelir Kavramı ve Sapmalar. Mevzuat Dergisi, 36(3).

Bilginoğlu, Fahir. (1994). Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey Ve Ertelenmiş Vergiler. İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, 23(2), 5-15.

Calayoğlu, İ. ve Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması. PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(2), 18-42.

Dinç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 28, 21-48.

Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1-24.

Güdelci, E. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. International Journal of Economics, Politics, Humanities and Social Sciences, 2(3), 200-214.

Gündüz, G. ve YANIK, S. (2020). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Üstlenen İşletmelerin Finansal Tablolarının TFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Standartı Çerçevsinde İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama. Uygulamalı Ekonomi ve Sosyal Bilimler Dergisi, 2(1), 1-22.

Keskin, A. İ. ve DİNÇER, B. (2015). UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları, 103, 219-246.

Kılıç, G. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Getirdiği Yenilikler ve Örneklerle Açıklanması. Muhasebe ve Denetime Bakış, 19(58), 237-262.

Özbay, D. ve ADIGÜZEL, H. (2021). TFRS 15 Kapsamında Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatın Raporlanması : Market Zinciri Sözleşme Örneği. Mali Çözüm Dergisi, 31(168), 77-97.

Özerhan, Y. ve SULTANOĞLU, B. (2021). TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardı Kapsamında Asıl - Vekil İlişkisinin Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 21(63), 19-38.

Polat, B. ve GÜNEY, C. (2013). Dönemsellik ve Tahakkuk İlkelerinin Vergi Zıyaı Cezası Açısından Değerlendirilmesi ve Özellikli Durumlar. Vergi Sorunları Dergisi, 6(303), 40-52.

Saban, Metin Gürkan, Serhan Gürkan ve Hakan Vargün. "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Cilt.12, Sayı.1, 2019, ss.43-64.

Sümer Göğüş, E.H. (2013). Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 23(115), 13-29.

Tekşen, Ö. (2010). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(2), 297-317.

Utku, Ş. ve Bekir, G. (2021). Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Banka Değeri Üzerindeki Etkisi: BİST Banka Endeksi Üzerine Bir Araştırma. Maliye Dergisi, 312, 310-325.

Ünlütürk, Ç., Deveci N. ve Dağlı F. (2019). "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (57), 254.

Yegen, B. (2019). Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımı Konusunda Yaşanan Gelişmeler. Maliye Araştırmaları Dergisi, 5(3), 237-247.

Yeni, B. (1984). Uluslararası Muhasebe Standardı 12 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi. İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 10(35), 72-74.

Yıkılmaz, S., Deran, A. ve Erduru, İ. (2016). Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve TMS Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(4), 164-144.

Yıldız, Ö., Beyhan, M., ve Serap, Y. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebede Bilim Dünyası Dergisi, 17(2), 193-226.

Yıldıztekin, İ. (2013). TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17(1), 295-320.

Elektronik Kaynaklar

Ernst&Young. A closer look at the new revenue recognition standard. 2014. http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-RevJune2014.pdf (Erişim Tarihi: 17.10.2022).

Gelirin Unsurları ve Tanımı. 12.04.2021, https://vergidosyasi.com/2017/04/10/zirai-kazanc-zirai-faaliyet-zirai-isletme-ciftci-ve-mahsulun-tarifi/.

B-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler. 25.06.2022, https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler/l-kanunlarina-gore-vergisel-tesvikler/b-5520.

KPMG International Cooperative. Issues In - Depth: Revenue from Contracts with Customers. 10.10.2022, http://www.execed.kpmg.com/con-tent/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf).

KPMG "TFRS-15 Hasılat Muhasebesi Değişiyor, Tüketici Ürünleri ve Perakende Sektörü Nasıl Etkilenecek?", 31.03.2022, https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-perakende.pdf.

PWC, Revenue from contracts with customers, 10.10.2022, https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenuerecognition-global-guide.pdf.

Tezler

Aslan, Mihriban. (2006). Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamanın Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aktaş, M. (2019). Mal Satış Sözleşmelerinin TFRS15 ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Raporlanmasındaki Farklılıklar: Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bacak, B. (2020). TFRS 15 Standardının Sektör Bazında Karşılaştırmalı İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Beskisiz, M.O. (2015). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çakmakçı, B. (2009). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu. Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çakmakoğlu, S. (2018). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergiler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması: Bir Uygulama Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karataş, Ş. (2019). Ertelenmiş Vergi Varlıklarının BIST 100 Endeksine Kayıtlı Şirketlerin 2016 ve 2017 Yılı Dönem Karına Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kocaman Gökdağ, C. (2019, Aralık). TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Açısından Ertelenmiş Vergi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Okan, M. (2021). TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergiler: Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sevinç, F. (2003). 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması. Uzman Yeterlilik Tezi, Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.

Sevinç, V. U. (2010). TMS 12 VE Söz Konusu Standardın Banka Bilânço ve Kâr-Zarar Tablosuna Etkileri. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şeker, N. (2018). Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ile Finansal Raporlama Standartları (TFRS - 15- BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yaman, E. (2020, Haziran). Telekomünikasyon Firmaları TFRS 15 Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisans Üstü Eğitim Enstitüsü.

Yesiralioğlu, S. (2019). Hasılatın TFRS 15 - Türk Vergi Mevzuatı ve BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldırım, Y. (2007). Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Kavramı. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kaynaklar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat

TMS 18 (2011). Kamu Gözetim Kurumu (KGK). https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf

TFRS 15 (2018). Kamu Gözetim Kurumu (KGK). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf

TMS 12 (2018). Kamu Gözetim Kurumu (KGK). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf