

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HASILATIN BOBİ FRS, TFRS 15 MÜŞTERİ
SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI VE V.U.K.
AÇISINDAN İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMA

Mücahit Emre ÖZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Ayşe PAMUKÇU

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HASILATIN BOBİ FRS, TFRS 15 MÜŞTERİ
SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI VE V.U.K.
AÇISINDAN İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMA

Mücahit Emre ÖZ
(172008174)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM
DALI MUHASEBE VE DENETİM
PROGRAMI

Prof. Dr. Ayşe PAMUKÇU

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

HASILATIN BOBİ FRS, TFRS 15 MÜŞTERİ
SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI VE V.U.K.
AÇISINDAN İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMA

Mücahit Emre ÖZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Ayşe PAMUKÇU _____

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Ergün EROĞLU _____

Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

İSTANBUL, Kasım 2021

TEŞEKKÜR

Çalışmam sırasında bana destek olan, değerli hocam Prof. Dr. Ayşe Pamukçu'ya, eğitim ve öğretim hayatım boyunca daima yanımda olan halam Ayşe Öz'e, hayatımın her aşamasında beni cesaretlendirip moral veren ve motivasyonumu yüksek tutmamı sağlayan annem Reyhan Öz'e ve babam Ercan Öz'e teşekkürlerimi sunuyorum.

İstanbul, 2021

Mücahit Emre Öz

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ÖNSÖZ.....	vii
ABSTRACT	viii
ŞEKİLLER	ix
KISALTMALAR.....	x
1. GİRİŞ	1
2. KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR.....	4
2.1. GELİR KAVRAMI	4
2.2. KAZANÇ KAVRAMI	5
2.3. HASILAT KAVRAMI	6
2.4. SÖZLEŞME KAVRAMI VE SÖZLEŞME TÜRLERİ	7
2.5. SATIŞ SÖZLEŞMELERİ.....	7
2.5.1. SATIŞ SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI	8
2.5.1.1. Satışın Konusu	8
2.5.1.2. Bedel	8
2.5.1.3. Anlaşma	8
2.5.2. TİCARİ SATIŞ KAVRAMI	9
2.6. HİZMET SÖZLEŞMELERİ.....	9
3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)	11
3.1. BOBİ FRS KAPSAMINDA HASILAT	13
3.2. HASILATIN ÖLÇÜMÜ.....	14
3.3. HASILATIN KAYDA ALINMASI	16
3.4. MAL SATIŞINDAN ELDE EDİLEN HASILAT	17
3.5. HİZMET SUNUMUNDAN ELDE EDİLEN HASILAT	19
3.6. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ.....	20
3.7. İNŞA SÖZLEŞMELERİ	23
3.8. FAİZ, İSİM HAKKI VE KAR PAYLARINDAN ELDE EDİLEN HASILAT.....	24

3.8.1. Faiz Gelirlerinden Elde Edilen Hasılat	24
3.8.2. İsim Haklarından Elde Edilen Hasılat.....	28
3.8.3. Kar Paylarından (Temettülden) Elde edilen Hasılat	29
4. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARTI	33
4.1. STANDARTIN AMACI	33
4.2. STANDARTIN KAPSAMI.....	33
4.2.1. MÜŞTERİ İLE YAPILAN SÖZLEŞMENİN TANIMLANMASI	34
4.2.2. SÖZLEŞMENİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE SÖZLEŞME DEĞİŞİKLİKLERİ.....	35
4.2.3. Sözleşmenin Birleştirilmesi	35
4.2.4. Sözleşme Değişiklikleri	36
4.2.5. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması	39
4.2.6. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi	40
4.2.7. İşlem Bedelinin Belirlenmesi	43
4.2.8. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	47
4.2.9. İşlem Bedelinde Değişimler.....	51
4.3. SÖZLEŞME MALİYETLERİ.....	51
4.3.1. SÖZLEŞME YAPILMASI İÇİN KATLANILAN EK MALİYETLER.....	51
4.3.2. SÖZLEŞMEYİ YERİNE GETİRME MALİYETLERİ	52
4.4. İTFA PAYI VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	53
4.5. HASILATIN SUNUMU.....	54
4.5.1. MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELER.....	55
4.5.2. HASILATIN AYRIŞTIRILMASI	55
4.5.3. 3.5.3. SÖZLEŞME BAKİYELERİ	56
4.5.4. 3.5.4. EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİ	57
4.5.5. İADE HAKKI TANINAN SATIŞLAR.....	58
4.5.6. GARANTİLER	59
4.5.7. LİSANSLAMA	61
4.5.8. FATURALA – ELDE TUT ANLAŞMALARI	65
5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GÖRE HASILATIN İNCELENMESİ	66
5.1. KURUM KAZANCININ TESPİT EDİLMESİ İLE İLGİLİ ESASLAR.....	66

5.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNDA MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ	69
5.3. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ	71
5.3.1. TAM MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCININ TESPİTİ	71
5.3.2. ZİRAİ FAALİYETLE İŞTİĞAL EDEN KURUMLARDA KAZANCIN TESPİTİ	75
5.3.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİYLE İŞTİĞAL EDEN KURUMLARDA KAZANCIN TESPİTİ.....	76
5.3.4. HASILAT KAVRAMI.....	77
5.3.5. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE TAHAKKUK İLKESİ.....	79
5.3.6. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DÖNEMSELLİK İLKESİ	80
5.3.7. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER	80
5.3.7.1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER.....	81
5.3.7.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER	89
5.3.7.3. DİĞER KANUNLARA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER.....	91
5.3.8. İNDİRİLEMeyecek GİDERLER	92
5.3.8.1. G.V.K KAPSAMINDA İNDİRİLEMeyecek GİDERLER.....	93
5.3.8.2. K.V.K. KAPSAMINDA İNDİRİLEMeyecek GİDERLER.....	95
6. KARŞILAŞTIRMALI UYGULAMA.....	100
7. SONUÇ VE ÖNERİLER	104
8. KAYNAKÇA.....	107

ÖNSÖZ

İşletmenin finansal başarısının ortaya konulmasında en önemli ölçütlerden birisi hasılattır. İşletme ilgililerine gerçeğe uygun ve doğru bir sunum gerçekleştirilebilmesi açısından hasılatın gerçeğe uygun biçimde ölçülmesi ve raporlanması önem arz etmektedir. Globalleşme ile birlikte şirketlerin uluslararası alanlarda faaliyet göstermesi, farklı ülke mevzuatlarına göre hazırlanan finansal raporların ortak bir lisana göre hazırlanmasını beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda uluslararası alanda ortak bir muhasebe dili olarak Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlanmış, 2001 yılından sonra ise bu standart daha da geniş bir ifade ile Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı olarak anılmıştır.

Ülkemizde ise uluslararası standartlara yakın bir raporlama yapısının oluşması adına Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yayınlanmıştır. Hasılatın raporlanması ile ilgili esaslar ise TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile açıklanmıştır. Bağımsız denetime tabi ancak TFRS'yi uygulamayan işletmeler için KGK tarafından 29 Temmuz 2017 tarihinde resmi gazetede yayınlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmıştır.

Çalışmamızın amacı hasılat konusunun TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanununa göre kurum kazançları açısından incelenerek birbirleri arasındaki benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konularak incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, BOBİ FRS, TFRS, VUK, SÖZLEŞMELER, RAPORLAMA

ABSTRACT

One of the most important criteria in revealing the financial success of the business is revenue. It is important to measure and report the revenue accurately in order to provide a fair and accurate presentation to the business owners. The fact that companies operate in international areas together with globalization has brought along the preparation of financial reports prepared in accordance with the legislation of different countries in a common language. In this context, International Accounting Standards has been published as a common accounting language in the international arena, and after 2001, this standard has been more broadly referred to as the International Accounting and Financial Reporting Standard.

In our country, in order to create a reporting structure close to international standards, Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) have been published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK). Revenue reporting principles are explained in TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard. The Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Enterprises (BOBI FRS), published in the Official Gazette on 29 July 2017, has been published by the KGK for businesses that are subject to independent audit but do not apply TFRS.

The aim of our study is to examine the revenue subject in terms of corporate earnings according to TFRS 15 Revenue from Customer Contracts standard, BOBI FRS and Tax Procedure Law, and to examine the similarities and differences between each other.

Key Words: REVENUE, BOBI FRS, TFRS, VUK, CONTRACTS, REPORTING

ŞEKİLLER

Şekil 1: İki veya Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilmesi için Gerekli Kriterler

Şekil 2: Kontrolün devrine ilişkin zamanın belirlenmesi

Şekil3:Müşteriye Ödenebilir Bedel

Şekil 4: Tek Başına Satış Fiyatının Tahmininde Uygun Yöntemler

Şekil 5: Garantilerin Muhasebeleştirilmesi

Şekil 6: Lisanslamanın Muhasebeleştirilmesi

KISALTMALAR

BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IFRS: International Financial Reporting Standards

KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

MSUGT: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğ

TBK: Türk Borçlar Kanunu

TDK: Türk Dil Kurumu

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Ülkemizde muhasebe uygulamalarının bir standarda erişmesi kanunlar yordamıyla devlet tarafından yönlendirilmesiyle gerçekleşmiştir. Diğer ülke mevzuatlarının benzer özellikte olanları örnek teşkil edilmek üzere bazı kanunlar ile muhasebe standartları oluşturulmuştur.

2011 yılına kadar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) bünyesinde yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu toplamda 38 adet standart yayınlamıştır. Ancak Yeni TTK'nın yayınlanmasının ardından aynı sene sonunda 02/11/2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK hükümleri ortadan kaldırılmıştır. Aynı kararname ile özellikle bağımsız denetim alanında uygulama birliği oluşturmak, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilerini belirlemek, Uluslararası standartlara uygun muhasebe standartları oluşturma düşüncesiyle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurularak ilan edilmiştir.

Kurum bu amaçlar çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarının hangi işletmelerce uygulanacağını 14/11/2012 tarihli kararıyla açıklamıştır. Burada ilan edilene göre Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ile Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olan kuruluşların münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına, kapsamın dışında olan kuruluşlar için KGK tarafından bir belirleme yapılana kadar Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğ (MSUGT) hükümlerinin çerçevesinde yapılmasına karar verilmiştir. Nitekim Kurum, 2014 yılına gelindiğinde Standartların uygulama kapsamını, bağımsız denetim kapsamından ayırtırmak suretiyle TMS uygulama kapsamını KAYİK'lere indirerek daraltmıştır.

KGK 2014 yılının Ağustos ayında yayınladığı kurul kararında ise KAYİK'lerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) kullanmalarını zorunlu kılmıştır. Diğer işletmelerin ise arzu

etmeleri halinde TFRS hükümlerini uygulamalarına imkân tanımıştır. Böylelikle bağımsız denetime tabi olup TFRS hükümlerini uygulamayan işletmeler kurum tarafından bir düzenleme açıklanana kadar mevzuattaki hükümleri çerçevesinde raporlama yapılacaktır.

2015 yılında ise uluslararası standartlar ile birebir uyumlu ancak yerli bir finansal raporlama standardının oluşturulması gerekli görülerek, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanmaya başlamıştır. 2 yıllık bir çalışmanın ardından 29/07/2017 tarihli 30138 mükerrer sayılı resmi gazete ile BOBİ FRS yayınlanmıştır. Uygulama başlangıcı ise 01/01/2018 ve sonrası olarak belirlenmiştir. Böylelikle bağımsız denetime tabi olup TFRS hükümlerini uygulamayan işletmelerin Avrupa Mevzuatına uyumlu raporlama yapmaları BOBİ FRS ile mümkün olmuştur.

Çalışmamızın asıl konusu, işletmelerin finansal başarısının ortaya konulmasında en önemli faktörlerden biri olan hasılattır. İşletme finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun ve doğru bir bilgi aktarımı sağlayabilmesi açısından hasılatın da yine aynı biçimde gerçeğe uygun ölçülmesi ve raporlanması gerekmektedir. Uluslararası alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin farklı ülke mevzuatlarına göre oluşturulan finansal tablolarının birbiriyle uyumlu olması adına ortak bir dile sahip olması ihtiyacını meydana getirmiştir.

Araştırmamız beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde araştırmamızın konusu olan kavramlar ve açıklamalara yer verilmiştir. Gelir, kazanç, hasılat kavramları detaylı olarak incelenerek açıklamaları yapılmıştır. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında hasılatın temellendirildiği sözleşmenin tanımı yapılarak sözleşme çeşitlerine yer verilmiş ve detaylandırılmıştır.

Araştırmamızın ikinci bölümünde BOBİ FRS kapsamında hasılat incelenmiştir. BOBİ FRS kapsamında hasılatın belirlenmesi, ölçülmesi, kayıtlara alınması esaslarına yer verilmiştir. Mal satışından elde edilen hasılat ile hizmet sunumundan elde edilen hasılat ayrı ayrı detaylandırılmıştır. Tamamlanma Yüzdesi yöntemi ile inşa sözleşmelerinin raporlanması standartta yer alan hükümler ışığında anlatılmıştır. Faiz, İsim hakkı ve Kar paylarından elde edilen hasılat konuları da ayrıca incelenmiş ve örneklerle açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ele alınmıştır. Standardın amacı ve kapsamı detaylı olarak anlatılmasının ardından müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması yapılmıştır. Devamında sözleşmenin birleştirilmesi ve sözleşme değişiklikleri ayrıntılı olarak ele alınarak örneklerle açıklanmıştır. Bölüm sonunda Hasılatın sunumu ile hasılatın nasıl ayrıştırılacağı konusundan bahsedilerek sözleşme bedelinin hangi aşamada raporlanacağı detaylandırılmıştır.

Araştırmamızın son konusu olan Türk Vergi Sistemine göre hasılatın incelenmesi dördüncü bölümde anlatılmıştır. Bu bölümde Kurum kazancının tespit edilmesi ile ilgili ana esaslardan söz edilmiştir. Kurum kazançlarının tabi olduğu Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre mükellefiyet çeşitleri anlatılmış ardından safi kurum kazancının tespiti ile ilgili hususlara yer verilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hasılatın doğmasında en önemli iki faktör olan tahakkuk ilkesi ve dönemsellik ilkesi ayrıntılı biçimde irdelenmiştir. Bir sonraki aşamada Kurum Kazancından indirilebilecek giderlere yer verilirken bölümün sonunda Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre indirilemeyecek giderlerin neler olduğu detaylı bir biçimde aktarılmıştır.

Araştırmamızın son bölümü olan beşinci bölümde ise karşılaştırılmalı uygulama eşliğinde BOBİ FRS, TFRS 15 ve V.U.K a göre hasılatın raporlanmasında meydana gelen benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmuştur. Sonuç ve öneriler bölümünde kayda alınma esaslarına göre analiz edilen bu üç farklı sistemle ilgili görüşlerimize yer verilerek araştırmamız tamamlanmıştır.

2. KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

Kavramlar, insanların yaşamını sürdürmesine yardımcı olan en temel zihinsel oluşumlardır, Çünkü insanlar, kavramlar yoluyla tanır, ayırt eder, seçer ve birleştirir. Aynı zamanda kavramlar, bilgiyi işleme ve depolama sürecinde kullanılan tüm araçların da (sahneler, şemalar, anlam ağları vb.) bileşeni konumundadır. (Bozkurt, 2018, s. 7) Bu bağlamda işletmenin kendisinin ve onu var eden en temel bileşenlerinin zihnimize yansıyan temsillerini açıklamak bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1. GELİR KAVRAMI

Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre gelir için, “bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irat” şeklinde tanım yapılmaktadır.

Yaygın anlamıyla gelir, “üretim faktörlerinin (emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüs) üretim sürecine sokulması sonucu elde edilen bir değerler akımıdır.” İktisadi anlamda ise gelirin tanımı bir kişinin belli bir dönemin başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak koşuluyla başlangıcı ve sonu belirtilen dönem içerisinde harcama gücünde meydana gelen net artıştır. (Aksoy, 1996, s. 152)

Gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması suretiyle ya da zaman içinde kazanılan değerler şeklinde oluşarak ekonomik güçteki para ile ölçülebilen bir artışı ifade eder. Ekonomik güçteki para ile ölçülebilen artış, belirli bir süreç içinde kişinin tasarrufu kendinde olan ve dilediğinde harcayabileceği para veya paraya denk olan varlık gücündeki artıştır.

Gelirin diğer bir özelliği ise, biriktirilebilir veya dilediğinde harcanabilir olmasıdır. Gelir sahipleri, gelirlerinin bir kısmını saklayabilme ve satın alma güçlerini gelecekte kullanabilme imkânına sahip olabilmelidir. Gelirin harcanabilir olması, yatırımlar ile tüketimler için satın alma gücünün oluşmasıdır.

Ord. Prof. Dr. Fritz Neumark, gelir kavramını servet kavramı ile mukayese ederek açıklamaya çalışmıştır. Servet kavramı, tıpkı gelir gibi sübjektif bir varlıktır; fakat gelir kavramı ile ifade olunan şey bir ekonomi süjesi tarafından belirli bir süre (bir

sene) zarfında elde edilen bir iktisadi tasarruf edebilme gücündeki artış iken, servet bir ekonomi sūjesinin belirli bir sūrede elinde bulunan iktisadi kıymetlerin toplamını ifade eder.

Başka bir deyişle gelir dinamik, servet ise statik bir kavramdır. Gelir, her şeyden önce ait olduğu kimsenin ihtiyaçlarını karşılamaya yarar, ancak tüketim masraflarından arta kalan önemli bir kısmının tasarruf vasıtası ile servetin oluşmasına veya esasen mevcut servetlerin artması için ayrılabilir. Hâlbuki servet, esas itibari ile olduğu gibi muhafaza edilmesi icap eder. Servet her şeyden önce gelir unsuru haline dönecek sonuçları doğuran bir kaynaktır. Bu kaynağın kendisi mevcut ihtiyaçların karşılanmasına ancak olağanüstü durumlarda ve geçici olarak tahsis edilebilir. (Neumark, 1945, s. 4)

2.2. KAZANÇ KAVRAMI

Kazanç, yalnız sermayenin ya da birbirinin verimini arttıran emek ve sermayenin birleşimi sonucunda elde edilen hasılattır.

Kazançların, ekonomik anlamda karar vericiler için önemli bilgi kaynakları olması sebebiyle gelir tablosunda ayrı bir şekilde gösterilmesi raporlanması söz konusu olmuştur. Kazançlar geneli itibariyle yapılan giderler düşüldükten sonraki net değerleri ile raporlanır. Gelir ise henüz gerçekleşmemiş ancak gerçekleşmesi öngörülebilir kazançları da içerir. Bunlara kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden (tahvil ve hisse senedi değerlerinde meydana gelen artışlar gibi) ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan (gayrimenkul değer artışları) kaynaklanan kazançlar örnek gösterilebilir.

Mal satış işlemlerinde, satılan malın maliyeti indirilmeden kayıtlara alınır. Sebebi ise kayda konu işlemin aslında bir hasılat kaydı olmasından ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında örneğin döviz satışı gibi kazanç kavramı kapsamına giren işlemlerde ise maliyetler indirildikten sonra kalan net değerleri üzerinden muhasebe kayıtları gerçekleşmektedir. Bu nedenle işletmeler açısından yıllık toplam gelirleri içerisindeki hasılat ve kazancın payını bilerek analiz yapmaları yararlı olacaktır. İşletmelerin

devamlılığının sağlaması açısından “esas faaliyetlerin” etkin ve doğru kaynaklarla ölçülmesi önemli bir kavramdır. (Gençoğlu, Özerhan, & Karabınar, 2013, s. 235)

2.3. HASILAT KAVRAMI

Hasılat, karın kaynağı olarak dönem karını pozitif manada etkileyen akımları belirtmektedir. Ülkemizde hasılat ve gelir kavramları zaman zaman birbirinin yerine kullanılmaktadır. Örneğin mal ve hizmet teslimlerinin sonucunda elde edilen değerler “satış hasılatı” olarak ifade edilmekle birlikte “satış gelirleri” olarak da anılmaktadır. Aynı şekilde, faaliyetlerden sağlanan kaynaklar, faaliyet dışı gelir ve kar olarak belirtilirken, faaliyet dışı hasılat ve kar olarak da ifade edilmektedir. Ancak bazı kalemlerde hasılat sözcüğü yerine gelir sözcüğü daha çok kullanılmaktadır.

Hasılatın doğuşu, hasılatın gerçekleştiğinin kabul edilebileceği ve muhasebe ilkelerine göre kayıtlara geçirilmesinin uygun olduğu belli bir dönemin saptanmasını gerektirir. Hasılatın doğuşu ile ilgili temel ilke, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde şöyle ifade edilmektedir: “Gerçekleşmemiş satış, hasılat ve kar, gerçekleşmiş gibi veya gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçek faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi yapılmalıdır” (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 421-431)

International Financial Reporting Standards (IFRS) Vakfına göre hasılat, “ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır. Benzer nitelikte ve benzer değere sahip mal veya hizmetlerin takası, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmemektedir. Diğer yandan, benzer nitelikte olmayan kalemlerin takası, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmektedir” şeklinde açıklanmıştır. (Foundation, 2015)

2.4. SÖZLEŞME KAVRAMI VE SÖZLEŞME TÜRLERİ

Sözleşme, tarafların karşılıklı olarak birbirlerini doğrulayıcı şekilde irade beyanları ile kurulan bir hukuki işlem şeklidir. Hukuki işlem ise bir ya da birden fazla kişinin hukuki bir sonuç doğurmaya yönelmiş irade beyanlarıdır. Fakat bu beyanlar hukuki bir sonuca ulaşmak için tek başına yeterli değildir. Ayrıca hukuk düzenin irade beyanı ile o hukuki sonucun doğmasını kabul etmesi gerekir. Örneğin bir kişinin tek taraflı vaadi kurallara göre onu borç altına sokmaz. Ali bir a4 kâğıdına, Mehmet'e arabasını bağışlayacağını yazması, Aliyi borcun altına sokmaz. Çünkü kanunlarımız tek taraflı vaadi (borçlanmaya yönelik irade beyanını) borcun doğması için yeterli görmemiştir. Borcun doğması için karşı tarafın yani Mehmet'in bu vaadi kabul ettiğine dair açık veya örtülü irade beyanı gereklidir.

Sözleşmeler, esas olarak iki taraflı hukuki işlemlerdir. Satış, kiralama, bağışlama, hizmet, vekâlet, eser, tüketim öduncü gibi akitler bunlara örnektir.

Bunların yanında ikiden fazla tarafa sahip sözleşmelerde vardır. Ortaklık kurmaya (şirket) yönelik sözleşmeler veya mirasçılardan birbirleri arasında yaptıkları paylaşma sözleşmeleri (taksim mukavelenamesi) birden fazla taraf içerir. Sözleşmenin devri ile sözleşmeye katılma durumu da üç taraflı sözleşme ile gerçekleşir. (Nomer, 2012, s. 22-23-25)

2.5. SATIŞ SÖZLEŞMELERİ

Satış sözleşmeleri, özellikle ticari faaliyetlerde en önemli hukuki işlemlerden biridir. Sözleşmelerde taraflardan birinin tüketici diğerinin tacir olması veya her iki tarafın da tacir olması durumu söz konusu olabilmektedir. İki tarafın da ticari işletmelerini ilgilendirebileceği bu sözleşmeler ticari satış sözleşmeleri olarak adlandırılmaktadırlar.

Satış sözleşmeleri ile ilgili tanımlama Türk Borçlar Kanunu (TBK) 207.maddesinde yapılmıştır. Madde hükümlerine göre “*Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir*” şeklinde ifade edilmiştir. (Resmi Gazete, 2011, s. 10790)

Diğer bir ifade ile satış sözleşmesi, sözleşmenin düzenlenmesiyle birlikte satılan malın mülkiyet hakkının doğrudan alıcıya devredilmediği ancak satıcının satılan malın zilyetliğini ve mülkiyet hakkını alıcıya devretme borcunu kabul ettiği, rızasını açıkça belli ettiği sözleşmedir. (Kocar, 2018, s. 5)

2.5.1. SATIŞ SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI

2.5.1.1. Satışın Konusu

Satış sözleşmelerinde öncelikle satışın konusunun belirlenmesi gerekmektedir. Satışın konusu; TBK 207. Maddesinde “satılan” olarak tanımlanmış; değeri para ile ölçülebilen maddi ve maddi olmayan varlıkları ifade etmektedir. Borçlar Kanunu’nda satış sözleşmesi taşınır ve taşınmaz malları kapsayacak şekilde ifade ettiği görülmektedir. Ancak maddi ve fiziki olmayan ancak mülkiyet hakkı devredilebilen alacaklar ile haklar da satışın konusunu oluşturabilir.

2.5.1.2. Bedel

Satış sözleşmelerinde satışın konusunun ardından diğer bir husus da satış bedelinin belirlenmesidir. Satılanın satıcı tarafından kullanım ve mülkiyet hakkının devredilmesi karşılığında alıcı da belirli bedeli ödemekle yükümlüdür.

Taraflar satış bedelini belirlemede özgür oldukları gibi TBK 27.maddesi hükümlerini göz önünde bulundurmaları gerekir. Yapılan sözleşme kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kişilik haklarına aykırı olmamakla birlikte içerik bakımından konusu imkansız olan sözleşme maddeleri de içeremez. Bununla birlikte satış bedeli belirlenirken taraflar dürüstlük ilkelerini de gözetmek durumundadırlar.

2.5.1.3. Anlaşma

Sözleşmenin esas unsurlarından bir diğeri ise tarafların satılan üzerinde mülkiyet ve zilyetliğinin devri konusunda anlaşmalarıdır. Tarafların karşılıklı sözleşmenin konusu ve bedeli üzerinde rıza beyanlarının bulunması, sözleşmenin kurulması açısından önemlidir.

2.5.2. TİCARİ SATIŞ KAVRAMI

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Türk Borçlar Kanunu (TBK) açısından ticari satış kavramı ele alındığında her iki kanunda da söz konusu kavram ile ilgili genel bir tanımlama yapılmadığı görülmektedir. Ancak TTK 23.maddesinde satış veya mal değişimlerinin ticari nitelik kazanması için gerekli durumların neler olduğu açıklanmıştır. Kanunun ilgili maddesinde “ *Bu maddedeki özel hükümler saklı kalmak şartıyla, tacirler arasındaki satış ve mal değişimlerinde de Türk Borçlar Kanununun satış sözleşmesi ile mal değişim sözleşmesine ilişkin hükümleri uygulanır.*” Hükümlerine yer verilmiştir. (Resmi Gazete, 2011, s. 10979)

Kanun lafzından da anlaşılacağı üzere ticari satışın da bir satış sözleşmesi olarak ele alınması gerektiği ve özel bir düzenleme bulunmaması durumunda TBK hükümlerinde açıklanan satış sözleşmesi ile ilgili düzenlemelerin geçerli olduğu açıkça belirtilmiştir. (Ayhan, 2019, s. 3)

2.6. HİZMET SÖZLEŞMELERİ

Hizmet sözleşmeleri ile ilgili düzenlemeler Borçlar Kanunu’nun 19.maddesi hükümleri çerçevesinde sözleşme serbestisi çerçevesinde ele alınmaktadır Türk Hukuk Sistemimizde hizmet sözleşmeleri ile ilgili özel düzenlemeler yapılmamıştır.

Öncelikle hizmet kavramının tanımlamasını yapacak olursak, hizmet insanların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan soyut bir faaliyettir. Ortaya çıktığı anda tüketilen stoklanması mümkün olmayan bir olgudur. (Ercan, 2014, s. 6)

Hizmet kavramı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde açıklanarak hangi işlemlerin kanuna göre hizmet sayıldığı ifade edilmiştir. Kanun metninde “ *teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir*” şeklinde açıklanmıştır. (Resmi Gazete, 1984, s. 6475)

Hizmet sözleşmeleri ise taraflarının satıcı ve müşteri olduğu, satıcının müşterinin talepleri doğrultusunda iş yaptığı veya yapmaya karar kıldığını gösteren akitlerdir. Her iki tarafa da borç yükleyen sözleşme türündedirler. Satıcı, satılan hizmeti yapma/verme edimini, alıcı ise anlaşılan bedel üzerinden satıcıya ödeme edimini yerine getirmekle yükümlüdür. (Ruhi, 2011, s. 17)



3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 mükerrer sayılı resmi gazetede yayınlanan 56.sıra numaralı Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Genel Tebliği yayınlanmıştır. 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerini kapsayacak şekilde uygulamaya girmiştir.

Tebliğ ile birlikte bağımsız denetime tabi ancak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek amaçlanmış ve BOBİ FRS yürürlüğe konulmuştur. (Resmi Gazete, 2017)

BOBİ FRS'yi uygulayan ancak isteğe bağlı TFRS'yi uygulamak isteyen işletmeler iki yıl süreyle bu standardı uygulayacak daha sonra geçiş yapabilecektir. İsteğe bağlı TFRS'yi uygulayan işletmeler ise BOBİ FRS'ye geçebilmek için en az iki yıl TRFS'yi uygulamış olmalıdır. (Resmi Gazete, 2017)

Tebliğde büyük işletmenin tanımı yapılmıştır. Aşağıdaki bahsi geçen 3 faktörden en az ikisinin sınır değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla beraber, arka arkaya iki raporlama döneminde aşan işletmeler takip eden raporlama döneminde büyük işletme olarak kabul edilirler: (Resmi Gazete, 2017)

- Aktif toplamı Yetmiş Beş milyon Türk Lirası ve üstü
- Yıllık net satış hasılatı Yüz elli milyon Türk Lirası ve üstü
- Yıl içinde çalışan sayısı ortalama 250 kişi ve üstü

Büyük işletme tanımına uyan ancak art arda iki raporlama döneminde yukarıdaki ölçütlerin en az ikisinin eşik değerlerinin altında olan işletme artık büyük işletme kapsamında değerlendirilmez.

Kamu Gözetim Kurumundan elde edilen bilgilere göre 2016 yılında bağımsız denetim kapsamına giren ve bağımsız denetim şirketi ile sözleşme imzalayan 6.250 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden 1.550'si Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar olup TFRS uygulamasına dâhil iken geriye kalan 4.700 şirket BOBİ FRS uygulamasında olacaktır.

Standardın büyük bir bölümü UFRS ve Avrupa birliği standartlarına uyumlu halde hazırlanmıştır. 27 kısımdan oluşan standart AB muhasebe direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımı göz önünde bulundurularak orta ölçekli işletmeler için maliyet tabanlı finansal raporlama öngörülmüştür. Büyük ölçekli işletmelere ise ilave yükümlülükler getirmiştir.

Aşağıdaki tabloda BOBİ FRS bölümlerinin hangi TMS/TFRS uygulamalarına yer verdiği gösterilmektedir. (Gençoğlu, 2017, s. 3)

BOBİ FRS Bölümler	TMS/TFRS
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
Bölüm 5 Hasılat	TMS 18 Hasılat TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
Bölüm 6 Stoklar	TMS 2 Stoklar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9 Finansal Araçlar Ve Özkaynaklar	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TMS 39 Finansal Araçlar TFRS 9 Finansal Araçlar
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15 Kiralamalar	TMS 17 Kiralama İşlemleri
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12 Gelir Vergileri
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 26 Dipnotlar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

3.1. BOBİ FRS KAPSAMINDA HASILAT

Hasılat, BOBİ FRS’ye göre “*işletmenin olağan faaliyetleri sırasında elde ettiği gelir*” şeklinde tanımlanmıştır. Aşağıda yer alan işlem ve olayların gerçekleşmesi sırasında ortaya çıkan hasılat, bu bölümün esaslarına göre kayıtlara alınır. (BOBİ FRS, 2017, s. 29)

- Üretilen malların ya da Ticari malların satışından doğan hasılat
- Hizmet sunumdan doğan hasılat
- Yüklenilen inşaat sözleşmelerinden doğan hasılat
- İşletme varlıklarının başkalarına kullanandırılmasından dolayı sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payından hasılat

Aşağıda yer alan bazı işlem ve olaylardan ortaya çıkan gelir veya hasılatlar raporlama standardının diğer bölümlerinde ayrıca ele alındığından bu bölüm kapsamının dışında tutulmuştur. (BOBİ FRS, 2017, s. 29)

- “Kiralamalar” bölümünün kapsamına giren kiralama işlemleri sonucu oluşan hasılat veya gelirler
- “İştiraklerdeki Yatırımlar” ile “ Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar” bölümleri uyarınca ortak ya da ortak girişimlerdeki yatırımlar sonucu elde edilen temettü veya diğer gelirler

- “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünün kapsamında olan finansal varlık ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden veya bunların elden çıkarılmasından doğan gelirler
- “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümünde işlenen gerçeğe uygun değeri ile ölçüle yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki artışlardan elde edilen gelirler
- “Tarımsal Faaliyetler” bölümün kapsamında canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değeriyle ölçülen varlıkların bu değerindeki artışlardan ortaya çıkan gelirler

3.2. HASILATIN ÖLÇÜMÜ

Hasılat, işletmenin müşterisiyle yaptığı anlaşmaya göre, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları da dâhil) indirildikten sonra tahsil edilen ya da tahsil edilmesi muhtemel olan bedelin esas kabul edilmesi ile ölçülmektedir. (BOBİ FRS, 2017, s. 30)

İşlem tutarının bir yıl veya daha kısa zamanda tahsil edilmesi tahmin ediliyorsa hasılat, vade farkı ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilen ya da edilmesi muhtemel olan tutar üzerinden ölçülür. İşlem bedeli bir yıldan daha fazla bir sürede tahsil edileceği tahmin ediliyorsa bu durumda hasılatтан vade farkı ayrıştırılır ve mal veya hizmetin peşin tutarı üzerinden ölçüm yapılır. Vade Farkı, “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünün 9.14-9.19 paragrafları esas alınarak “*etkin faiz yöntemine göre*” hesaplanır ve faiz geliri olarak kayıtlara alınır. (BOBİ FRS, 2017, s. 30)

Üçüncü taraflar adına tahsil edilen katma değer vergisi, özel iletişim vergisi, damga vergisi gibi tutarlar hasılat olarak kayıtlara alınamaz. Acenteler ise sadece komisyon tutarını hasılat olarak kayıtlarına alır. (BOBİ FRS, 2017, s. 30)

Teknolojik ürünler satan Teknosat A.Ş. 15.07.2020 tarihinde müşterisine 10 adet cep telefonunu birim fiyatı 4.500 TL + KDV bedelle satmıştır 3 ay vadeli olarak satmıştır. Ürünlerin peşin birim satış fiyatı ise 4.000 TL dir. KDV tutarı ürünlerinin

müşteriye teslimi esnasında peşin olarak alınmıştır. BOBİ FRS’ye göre muhasebe kayıtlarını yapalım.

	15.07.2020	
120 ALICILAR HESABI	45.000 TL	
100 KASA HESABI	8.100 TL	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	45.000 TL	
391. HESAPLANAN KDV HESABI	8.100 TL	

Vadeli satış kaydı

İşlem bedeli 1 yıldan daha az zamanda tahsil edileceğinden vade farkı ayrıştırılmadan doğrudan hasılat olarak kayıtlara alınmıştır. Ayrıca vergi idaresine ödenmek üzere alınan malın satışından doğan katma değer vergisi ise ayrı bir hesapta tutularak hasılat tutarına dâhil edilmemiştir.

Hasılatın kayıtlara ilk alındığı sırada, tarafların anlaştığı bedelin tahsil edilme potansiyelinde önemli bir risk faktörü barındırıyorsa bedel riski gösterecek şekilde düzeltilir ve hasılat yenilenen tutar üzerinden ölçülür. Hasılat kayıtlara alındıktan sonra tahsil edilebilirliği ile ilgili belirsizlik ortaya çıkarsa ilk kayıt yapılan tutarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Böyle bir durumda alacak tutarı “*değer düşüklüğü*” testine tabi tutulur. Tutarda bir azalma söz konusu olursa değer düşüklüğü zararı olarak kayıtlara alınır. (BOBİ FRS, 2017, s. 31)

Benzer özelliklerde mal veya hizmetin birbiriyle takasında hasılat ortaya çıkmaz ancak benzer niteliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerin takas edilmesi sırasında hasılat meydana gelir. Gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülen bu hasılat, takas işlemi ile ilgili alınan ödemeler eklenir, varsa ödenen tutarlar çıkartılır. Takas sonucu alınan malın ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülemiyorsa devredilen mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır.

Takas karşılığı verilen mal ya da hizmet, gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülemiyorsa devri gerçekleşen varlığın defter değeri esas alınır. (BOBİ FRS, 2017, s. 31)

Benzer özelliklerde malların takası işlemini bir örnekle açıklayalım.

Meta Anonim Şirketi, 10.09.2020 tarihinde Karsan Oto Ltd.Şti aktifinde bulunan binek otomobile karşılık elinde bulunan birim fiyatı 2.000 TL olan 150 adet teknolojik ürünü verecek ve 150.000 TL nakit olarak ödeyecektir. Binek otomobilin Gerçeğe uygun değeri 530.000 TL dir. KDV dikkate alınmadan muhasebe kayıtlarını gerçekleştirelim.

Takas işleminden elde edilecek hasılat; $5300.000 \text{ TL} - (300.000 + 150.000) = 80.000 \text{ TL}$

	10.09.2020	
254 TAŞITLAR HESABI	530.000 TL	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI	300.000 TL	
100 KASA HESABI	150.000 TL	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	80.000 TL	

Takas işleminden doğan hasılatın kaydı

3.3. HASILATIN KAYDA ALINMASI

İşletme hasılatı kayıtlarına alırken, mal veya hizmet satışlarından elde edeceği ekonomik faydaların muhtemel olması ve faydaların güvenilir biçimde ölçülebilir olmasına dikkat eder. Başka bir deyişle satışlarına ilişkin alacağını tahsil edebilmesi ve belirlenen bedel üzerinden gerçekleştirmesi esastır. (BOBİ FRS, 2017, s. 30)

Standartta bulunduğu şekli ile kayda alma ölçütleri her bir işlem için ayrı olarak uygulanır. Bazı durumlarda ise bu kriterler işlemin özünü ortaya çıkarmak için ayrıştırılabilir bölümlerine ayrı olarak uygulanır. Örneğin herhangi bir ürünün satışı ile birlikte ürüne ilişkin servis hizmeti de anlaşma dâhilinde müşteriye taahhüt edildiyse kayda alınma esasları ürünün satış işlemine ayrı servis bedelinin satışına ayrı olarak uygulanır. (BOBİ FRS, 2017, s. 30)

3.4. MAL SATIŞINDAN ELDE EDİLEN HASILAT

Aşağıda sayılan kriterlerin tamamı sağlandığında mal satışına ilişkin hasılat kayıtlara alınır. (BOBİ FRS, 2017, s. 31)

- İşletme, malın sahipliğinden doğan risk ve getirileri müşterisine devretmiş olmalıdır. Örneğin bir kuyumcu için sahip olduğu değerli takıları dükkânında sergilemek önemli riskler içerir. Takıların satışı tamamlanıp müşterisine teslim edildiği anda artık risk karşı tarafa devredilmiştir.
- Satılan mallara ilişkin kontrolün sürdürülmemesi gerekir. Burada kontrol, varlığın kullanımını yönlendirebilme ve kalan tüm faydasını elinde bulundurabilme gücünü ifade etmektedir.
- Hasılat tutarı güvenilir şekilde ölçülebilir olmalıdır. Bir satışa ilişkin peşin bedelin ya da vadeli tutarın net bir şekilde ortaya konması hasılatın güvenilir biçimde ölçülebilmesini sağlar.
- Yapılan satışa ilişkin ekonomik faydanın elde edilmesi işletmece muhtemel olmalıdır. İşletmenin satışa ilişkin alacağı tahsil edilebilir olmalıdır.
- Satılan malın katlanılan veya gerçekleşecek maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilir olması gerekir.

Bir malın satışının hasılat olarak kayıtlara alınmasındaki önemli faktörlerden biri sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin ne zaman devredildiğidir. Genel olarak zilyetliğin veya yasal mülkiyetin devri gerçekleştiğinde sahiplikten kaynaklanan risk

ve getiriler de devredilmiş olur. Özellikle perakende satışlarda bu durum söz konusudur.

Bazı durumlarda ise mülkiyetin veya zilyetliğin devri ile sahiplikten ortaya çıkan risklerin ve getirilerin devri farklı zamanlarda gerçekleşebilir. Söz konusu risk ve getirilerin müşteriye devri gerçekleşmeden hasılat kayıtlara alınmaz. Aşağıdakiler, sahiplikten meydana gelen riskler ve getirilerin devredilmediği durumlara örnek gösterilebilir: (BOBİ FRS, 2017, s. 32)

- İşletmenin normal garanti sorumlulukları haricinde kalan yetersiz performansa ilişkin yükümlülükler
- Belirli bir satışla ilgili tahsilatın gerçekleşmesinin, alıcının malı başka bir alıcıya satmasına bağlı olduğu durumlar (konsinye satışlar)
- Satışa konu olan varlığın kurulması şartı ile yapımı ve sözleşmenin içinde büyük bir önemi bulunan kurulumun henüz tamamlanmama durumu.

Örneğin; 20.05.2020 tarihinde CNC torna makinaları üreten bir şirket müşterisine kurulum ücretiyle beraber 160.000 TL + KDV tutarlı bir makine satışı gerçekleştirmiş olsun. Makinanın üretimi tamamlanıp kurulumunun yapılması 2 ay sonra gerçekleşecektir. İşletme 20.05.2020 tarihinde 160.000 TL tutarı önce ertelenmiş gelir olarak ele alacak. Üretim tamamlanıp kurulum yapıldığı tarih 20.07.2020 tarihinde ise ertelenmiş gelir hesabından yurtiçi satışlar hesabına aktararak hasılat kaydını tamamlayacaktır.

- Alıcı, satış sözleşmesindeki herhangi bir gerekçeye bağlı olsun veya olmasın kendi tasarrufu ile vazgeçme hakkının olması ve malların geri iade edip edemeyeceğinden işletmenin emin olamaması

Sahiplikten ortaya çıkan risk önemsiz nitelendirilebilecek risk ise yapılan satış hasılat olarak kayıtlara alınır. Örneğin, işletme alacağını tahsil edebilmesini güvence altında tutmak için malın mülkiyetini muhafaza ediyorsa hasılat kayıtlara alınır. Alıcı malları kusurlu bulur veya başka nedenlerden dolayı ürünleri iade edebilir. İadeler

güvenli bir şekilde iade tahmin edilebiliyorsa işletme “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümüne göre iadeler için karşılık ayırır. (BOBİ FRS, 2017, s. 32)

3.5. HİZMET SUNUMUNDAN ELDE EDİLEN HASILAT

Hizmet satışı, diğer mal veya mamullerin satışında olduğu gibi fiziki teslimle bağlı somut nitelikte bir işlem olmadığından, kayıtlara alınması işlemi de söz konusu satışlardan farklı şekilde gerçekleştirilmektedir. Burada hasılat, işlem gerçekleştirilip hizmet tamamlandıktan sonra faturalandırılmasıyla birlikte muhasebeleştirilmektedir. Hizmet satışı ile ilgili elde edilen gelirlerin ve oluşan maliyetlerin finansal tablolara aktarılması için hizmetin tamamen gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla o tarihe kadar finansal tablolara aktarılması ertelenir. Hizmet işleminin zamana yayılı olarak birden fazla hesap döneminde tamamlanması durumunda ise finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtmaması mümkün olmayabilir. Bu durumun önüne geçilebilmesi ve gerçeğe uygun sunum yapılabilmesi için *tamamlanma yüzdesi yöntemi* kullanılması söz konusudur.

Standart, hasılatın bir raporlama döneminin sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi göz önünde bulundurularak kayıtlara alınmasını, işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi durumunda mümkün kılmıştır. Bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki ölçütlerin tamamının sağlanması gerekir: (BOBİ FRS, 2017, s. 33)

- Hasılat bedelinin güvenilir biçimde ölçülebilmelidir.
- İşlemle ilgili ekonomik getirilerin işletme tarafından elde edilmesi tahmin edilebilir olmalıdır.
- Raporlama dönemi sonunda işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir şekilde ölçülmelidir.

- İşlem için oluşan maliyetlerle işlemin bitirilmesi için katlanılacak maliyetler güvenilir şekilde ölçülebilir olmalıdır.

Belirli bir dönemde, sayısı belli olmayan faaliyetle verilen hizmette, tamamlanma düzeyini belirleyen daha iyi bir yöntem yok ise hasılat; bu dönem boyunca eşit tutarlarda muhasebeleştirilir. Hasılatın kayıtlara alınması faaliyetlerin önem sırasına göz önünde bulundurularak gerçekleştirilir. (BOBİ FRS, 2017, s. 33)

İşletme bir işlemin sonucunu güvenilir biçimde tahmin edemiyorsa, geri kazanılması tahmin edilen gider tutarı kadar hasılatı kayıtlara alır. Dolayısıyla herhangi bir kâr oluşmaz. Ancak hem işlemin sonucunu güvenilir şekilde tahmin edemiyor hem de gerçekleşen giderlerin geri kazanılmasını beklemiyorsa hasılatı kayıtlara almaz. Giderleri kâr/zarar hesabına aktarmaya devam eder. Bu durum işlemin güvenilir şekilde ölçülmesine ilişkin belirsizlikler ortadan kalkana kadar devam eder. İşlemin sonucu güvenilir şekilde ölçülmeye başlandığı zaman işletme, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılatı finansal tablolara aktarmaya başlar. Geriye dönük ise herhangi bir düzeltme işlemi yapılmaz.

3.6. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ

Tamamlanma yüzdesi yönteminin temel amacı hizmet işleminin tamamlanma aşamasına uygun biçimde kârın finansal tablolara aktararak gerçeğe uygun sunum yapılabilmesidir. Böylelikle işin tamamlanması beklenmeksizin kar veya temettü dağıtımı yapılabilmesine imkân sağlamaktadır.

Yöntemin temel yaklaşımına göre, her maliyet döneminde yapılan harcamalar bellidir ve toplam maliyet tahmin edilebilir durumdadır. Sözleşmeden elde edilecek gelir ise sözleşme başında belirlenmiştir. Dolayısıyla, bu tutarlar esas alınarak bir kâr elde edilebilir ve finansal tablolara yansıtılabilir. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 149)

Standartta bahsi geçen yöntemde, hizmetin sunumuna ilişkin toplam hasılat ve toplam maliyete ilişkin tutarlar ve bunlarla ilgili hizmet işlemi, yapılan tahminler veya inşa sözleşmesi ilerledikçe analiz edilir. Gerekli görülmesi halinde ise düzeltilir. Toplam hasılatla ilişkin cari tahminler tamamlanma yüzdesi ile çarpılarak işleme veya

sözleşmeye ait birikimli olarak kaydedilmesi gerekli olan hasılat tutarı bulunur. Bu tutardan geçmiş dönemlerde kayıtlara alınan hasılat bedeli çıkarılarak raporlama dönemi içinde muhasebeleştirilecek hasılat tutarı bulunmuş olur. Bu işlem her raporlama dönemi sonunda yapılır. (BOBİ FRS, 2017, s. 35)

Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama döneminde kümülatif şekilde uygulanması, hasılat ve maliyetlerine ait tahminlerde meydana gelen bir değişikliğin etkisinin “*muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik*” kapsamında ileriye dönük kayıtlara alınmasını sağlar. (BOBİ FRS, 2017, s. 35)

Tamamlanan işin en güvenilir biçimde ölçülmesi tamamlanma düzeyini belirlemede önemlidir. Tamamlanma düzeyi belirlenirken hizmetin sunumuna ilişkin işlemin niteliğine de bağlı olarak aşağıdaki yöntemler seçilebilir;

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin tahmini toplam maliyetlere oranı,
- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı

İşletme, hizmet işlemi veya inşa sözleşmesi kapsamında gelecekteki faaliyetleri için bir takım maliyetlere katlanabilir. Malzeme alımı veya yapılan peşin ödemeler gibi işin tamamlanan kısmı ile ilgili olmayan tutarlar, geri kazanılması muhtemel olması şartı ile raporlama döneminde kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmaz. Bu maliyetler, Finansal Durum Tablosunda *Peşin Ödenmiş Giderler* kalemine aktarılır. Ancak geri kazanılmaları beklenmeyen maliyetler anında gider olarak muhasebeleştirilirler. (BOBİ FRS, 2017, s. 36)

Bazı durumlarda sözleşmenin toplam maliyeti, toplam sözleşme hasılatını aşabilir. Böyle bir beklenti olduğu takdirde işletme “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” bölümüne göre sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanması öngörülen zarar tutarı kadar karşılık ayırır. (BOBİ FRS, 2017, s. 36)

İnşa sözleşmeleri için yapılan maliyetler ile finansal tablolara aktarılmış kâr veya zararların toplam tutarından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar artı ise “*Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar*” hesabına, tutar eksi ise “*Devam*

Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” hesabına aktarılır. Bu tutarlar ayrıca her bir inşa sözleşmesi için dipnotlarda gösterilir. Borç ve alacaklar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülemezler. (BOBİ FRS, 2017, s. 36)

Ant Construction Yapı Taahhüt Ticaret Anonim şirketi 2017 yılında aldığı bir projenin yapımına devam etmektedir. Ancak bu dönem kur artışından kaynaklı hammadde fiyatlarının yükselmesi maliyetlerin hasılatın üstünde olacağı beklentisini oluşturmuştur. Aşağıda bilgiler ışığında 2018 yılı sonunda ayırması gereken karşılık tutarını hesaplayalım.

Gerçekleşmesi Beklenen Zarar

A	Projenin Cari Döneme Kadar Oluşan Fiili Maliyeti	22.000.000
B	Projenin Tamamlanması için Gereken Ek Maliyet	8.000.000
C	Tahmin Edilen Tamamlanma Maliyeti (A + B)	30.000.000
D	Sözleşme Hükümlerine Göre Projenin Toplam Hasılatı	27.000.000
E	Gerçekleşmesi Beklenen Zarar (C – D)	(3.000.000)
F	Ayrılması Hesaplanan Karşılık Tutarı	3.000.000

Gerçekleşen Zarar

G	Gerçekleşen Hasılat	20.000.000
H	Gerçekleşen Maliyet	22.000.000
I	Gerçekleşen Zarar (G – H)	2.000.000

Gerçekleşmesi beklenen zarar tutarı 3.000.000 dur. Bu tutardan Gerçekleşen zarar çıkarıldığında karşılık ayrılması gereken tutar 1.000.000 olarak tespit edilir.

3.7. İNŞA SÖZLEŞMELERİ

İnşa kelimesi, sözlükte geçen ifadesiyle “yapı kurma”, “yapı yapma” anlamlarını taşır. İnşa sözleşmesi denildiğinde akla ilk gelen bir bina inşaatının yapım işlemi ilgili sözleşme düzenlenmesi olabilir. Ancak kapsam olarak çok daha geniş bir ifadeyi açıklamaktadır. Standartta da bu geniş ifadenin üzerinde durularak “ bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir” (BOBİ FRS, 2017, s. 34) şeklinde bir tanım yapılmıştır. Köprü, yol, tünel gibi tek bir varlığın yapım işlemi bu sözleşmelerin konusu olabileceği gibi Hidroelektrik santral, nükleer enerji santrali gibi bünyesinde teknoloji, tasarım, fonksiyon ve kullanım açısından birbiriyle ilişkili bir grup yapıları bünyesinde barındıran yapılar da bu sözleşmelerin konusu olabilir. Bir gemi yapım işinde de birçok malzeme, makine ve teçhizatın bir araya getirilmesi ve tasarımla beraber sunulması söz konusudur.

İnşa sözleşmesinin sonucu güvenilir tahmin edilebiliyorsa sözleşmeyle ilgili hasılat veya maliyetler raporlama dönemi sonunda tamamlanma seviyesine göre kâr veya zarar hesaplarına aktarılır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak yapılan bu işlemde tamamlanan işe karşılık gelen hasılat, maliyet ve kâr finansal tablolara aktarılmış olur.

Eğer inşa sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemez ise geri kazanılması muhtemel olan gider tutarları kadar hasılat yazılır. İşletme için herhangi bir kâr söz konusu değildir. Sözleşmenin sonucu tahmin edilemediği gibi giderlerin de geri kazanılmasının mümkün olmadığı zamanlarda ise hasılat muhasebeleştirilmez. Sözleşmeyle ilgili gider ve maliyetler zarar hesabına aktarılmaya devam eder. Bu belirsizliğin ortadan kalkıp sözleşmenin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmeye başlandığı andan itibaren tamamlanma seviyesine göre hasılat ve maliyetler finansal tablolara aktarılmaya başlanır. Ancak geriye dönük herhangi bir düzeltme işlemi yapılamaz. (BOBİ FRS, 2017, s. 34)

Bir inşa sözleşmesi birden çok varlığın yapım işini kapsıyorsa aşağıdaki kriterlerin tamamının sağlanması durumunda her varlığın inşası ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilir

- İnşa edilecek her bir varlık için farklı tekliflerin verilmiş olması
- Her bir varlığın, sözleşmenin taraflarınca ayrı bir biçimde ele alınması ve tarafların, sözleşmenin inşa edilecek her bir varlıkla ilgili kısmını kabul veya reddetme imkânının bulunması
- İnşaa edilecek her bir varlıkla ilgili maliyetlerin ve hasılatın tespit edilebilir olması

Bir inşa sözleşmesi taraflarının bir veya daha çok olduğuna bakılmaksızın, aşağıdaki kriterlerinin tamamının sağlanması durumunda, sözleşme grubu tek bir sözleşme olarak değerlendirilir. (BOBİ FRS, 2017, s. 35)

- Sözleşme grubunun tek bir paket üzerine anlaşarak düzenlenmesi
- Sözleşmelerin kendi içlerinde ortak bir kâr oranına sahip tek bir projeymiş gibi yakından ilişkili olması
- Sözleşmede taahhüt edilen işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması

3.8. FAİZ, İSİM HAKKI VE KAR PAYLARINDAN ELDE EDİLEN HASILAT

Standartta diğer olağan gelir ve kâr unsurları olan, işletmenin varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı, kâr payı (temettü) gelirleri ayrı bir bölümde incelenmiştir.

3.8.1. Faiz Gelirlerinden Elde Edilen Hasılat

Faiz, nakit veya nakit benzerlerinin üçüncü kişilere kullanılması sonucu ortaya çıkan bedelidir. (BOBİ FRS, 2017, s. 36) İşletme bu unsurların kullanılmasından kaynaklı sağlamış olduğu gelirleri “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde

bahsi geçen etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplar ve muhasebeleştirir. (BOBİ FRS, 2017, s. 37)

Etkin faiz yöntemi, bir finansal varlığın veya borcun itfa edilmiş değerinin (bugünkü değer) hesaplanması esnasında ve faiz gelir veya giderlerinin ait olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılarak finansal tablolara aktarılmasında kullanılır.

Etkin faiz oranı ise finansal aracın beklenen faydalı ömrü süresince ya da uygun olması halinde daha kısa zaman içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit tahsilatları, ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgenen orandır. Bu oran finansal varlık veya borcun ilk kayıtlara alındığı defter değeri üzerinden hesaplanır. Etkin faiz yöntemine göre; (BOBİ FRS, 2017, s. 55)

- Finansal varlığın veya borcun itfa edilmiş değeri, gelecekte tahmin edilen nakit giriş veya çıkışlarının etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir
- Bir döneme ait faiz geliri veya gideri, finansal varlık veya borcun dönemin açılışındaki defter değeri ile dönem için hesaplanan etkin faiz oranının çarpımına eşittir.

İşletme 01.12.2019 tarihinde peşin fiyatı 300.000 TL + %18KDV olan ticari malı vadeli olarak KDV dâhil 460.200 TL bedelle satmıştır. Karşılığında 15 ay (90 gün) vadeli bir alacak senedi almıştır. Bilanço tarihinde belirlenen T.C.M.B. iskonto oranı % 10'dur. BOBİ FRS kapsamında hesaplamaları yaparak muhasebe kayıtlarını gerçekleştirelim (Öztürk, 2017, s. 601)

Ticari malın vadeli satış fiyatı KDV hariç: 390.000 TL

01.12.2019

121 ALACAK SENETLERİ HESABI 460.200 TL

600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI 300.000 TL

391 HESAPLANAN KDV HESABI 70.200 TL

122 ALACAK SENET. REES. HESABI 90.000 TL

Vadeli satışın ilk muhasebe kaydı

90.000 TL vadeli satıştan elde edilen toplam faiz geliri için 15 ay vade üzerinden etkin faiz yöntemini kullanarak hesaplama yapalım.

$$\text{Etkin Faiz Oranı} : \left(\frac{390.000}{300.000} \right)^{\frac{1}{\left(\frac{15}{12}\right)}} - 1 = 0,2335 = \% 23,35 \text{ olacaktır.}$$

Alacak Senedinin bilanço tarihindeki 14 ay için itfa edilmiş maliyetini etkin faiz oranını kullanarak hesaplarsak,

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet} : \left(\frac{390.000}{(1+0,2335)^{\frac{14}{12}}} \right) = 305.306 \text{ TL olacaktır.}$$

BOBİ FRS esaslarına göre bilanço tarihinde alacağın itfa edilmiş değeri ile itibari değer arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.

$305.306 - 300.000 = 5.306$ TL Faiz Geliri elde edilmiştir. Muhasebe kaydını yapalım.

31.12.2019

122 ALACAK SENET. REES. HESABI 5.306 TL

ESAS FAALİYETLERDEN

DİĞER GELİRLER HESABI

5.306 TL

Bilanço tarihinde alacak değerleme kaydı

Örneğimizde alacak senedinin vadesi 2021 / Şubat ayı sonudur. Dolayısıyla 2020 yılı dönem sonunda da değerleme yapılmalıdır. 2020 yılı bilanço tarihinde geriye kalan 2 ay için itfa edilmiş maliyet hesaplanmalıdır. Hesaplanan tutardan bir önceki dönem yapılan ve muhasebeleştirilen faiz tutarı çıkarılarak aradaki fark kar veya zarar tablosuna aktarılmalıdır.

$$\left(\frac{390.000}{(1+0,2335)^{\frac{2}{12}}} \right) = 376.595 \text{ TL olacaktır. Bilanço tarihindeki itfa}$$

edilmiş maliyet ile bir önceki hesaplanan itfa edilmiş maliyet arasındaki fark, faiz geliri olarak kayıtlara alınmalıdır.

$$376.595 - 305.306 = 71.289 \text{ TL}$$

31.12.2020

122 ALACAK SENET. REES. HESABI 71.289 TL

ESAS FAALİYETLERDEN

DİĞER GELİRLER HESABI

71.289 TL

Bilanço tarihinde alacak değerleme kaydı

Vadeli satıştan elde edilen geriye kalan ve henüz muhasebeleştirilmemiş faiz tutarı alacak senedinin vadesinin geldiği 28.02.2020 tarihi itibarıyla gelir kaydedilmelidir.

$$90.000 - 76.595 = 13.405 \text{ TL}$$

	28.02.2020	
102 BANKALAR HESABI		460.200 TL
122 ALACAK SENET. REES. HESABI		13.405 TL

121.ALACAK SENETLERİ HESABI 460.200 TL

ESAS FAALİYETLERDEN

DİĞER GELİRLER HESABI 13.405 TL

Alacak senedinin vade tarihinde tahsil edilmesi kaydı

3.8.2. İsim Haklarından Elde Edilen Hasılat

İsim Hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının başkalarına kullandırılması sonucu sağlanan kazanç tutarlarıdır. (BOBİ FRS, 2017, s. 37)

İsim hakları, ilgili olduğu sözleşmenin özü itibarıyla içerdiği hükümlere bağlı olarak tahakkuk eder. (BOBİ FRS, 2017, s. 37)

İstanbul Yemek ve İçecek A.Ş. kendisine ait olan markanın kullanım hakkını 1 yıl süre ile kiralamak üzere bayisiyle bir sözleşme düzenliyor. Toplam 180.000 TL + 18 KDV olan sözleşme bedelini aylık olarak faturalandırılacaktır. Söz konusu muhasebe kayıtlarını yapalım

Aylık faturalandırılacak tutar; $180.000 / 12 = 15.000 \text{ TL} + \%18 \text{ KDV}$

	01.01.2020	
120 ALICILAR HESABI	17.200 TL	
602 DİĞER GELİRLER HESABI	15.000 TL	
391 HESAPLANAN KDV HESABI	2.700 TL	
Marka kullanım hakkı gelir kaydı		

3.8.3. Kar Paylarından (Temettülerden) Elde edilen Hasılat

Kâr payları, kârın özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfındaki payların oranlarına göre dağıtılması olarak tanımlandırılabilir.

Hissedarların ödemeyi alma hakkı doğduğu anda gelir kayıtlara alınır. (BOBİ FRS, 2017, s. 37)

İstanbul Enerji Anonim Şirketi'nin %15 oranında hissesi Belbim Anonim Şirketine aittir. 2017 yılında 58.000.000 TL net kârı oluşmuştur. Belbim Anonim Şirketi hissesine tekabül eden 8.700.000 TL tutarı temettü geliri olarak kayıtlarına alması hususunu inceleyelim.

Hasılat, yalnızca işlemle ilgili ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin ihtimal olması durumu söz konusu olduğunda finansal tablolara yansıtılır.

Burada temettü gelirinin finansal tablolara alınabilmesi için hissedarların tahsilat haklarının doğması esastır. Dolayısıyla İstanbul Enerji Anonim Şirketinin genel kurulda kâr payı dağıtımını ile ilgili herhangi bir kararı bulunmadığından hasılatın elde edilmesi işletme tarafından henüz muhtemel değildir. Hasılat gerçekleşmediğinden kayıtlara alınmaz. (Özbirecikli, Kıymetli Şen, & Tüm, 2020, s. 108)

İştirak; adi ortaklık gibi tüzel kişiliğe sahip olmayan işletmeleri de kapsamak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, *müşterek girişim* veya *bağlı ortaklık* niteliğinde olmayan işletmedir. (BOBİ FRS, 2017, s. 71)

İştiraklerden elde edilen kar payı geliri veya diğer dağıtımlar, iştirakin elde edilme tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın Kar veya Zarar tablosunda “*Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları*” hesabında muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS, 2017, s. 72)

Şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan Güven Seyahat Turizm Limited Şirketi, 01.01.2017 tarihinde Ergıda Yiyecek ve İçecek Sanayi Anonim Şirketinin %40 hissesini 5.000.000 TL karşılığında satın almıştır. Ergıda Yiyecek ve İçecek Anonim Şirketi 3 yıl boyunca kar elde etmiş ve genel kurulunda aşağıda yazılan tutarları dağıtmaya karar vermiştir. Genel kurulun akabinde işletme alınan kararlar ışığında kâr dağıtım işlemlerini gerçekleştirmiştir. Muhasebe kayıtlarını yapalım.

Yıllar	Ergıda Yiyecek ve İçecek A.Ş. Kar/Zarar Tutarı	Dağıtılacak Kar Tutarı
--------	---	---------------------------

2017	490.000	105.000
2018	520.000	120.000
2019	685.000	210.000
Toplam	1.695.000	435.000

01.01.2017

210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR HESABI 5.000.000 TL

102 BANKALAR HESABI

5.000.000 TL

İştirak hissesinin satın alınması kaydı

Kâr dağıtımının sırasıyla 01.05.2020, 01.06.2020, 01.07.2020 tarihlerinde yapılacağını varsayalım,

_____ 01.05.2020 _____

102 BANKALAR HESABI 42.000 TL

646 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN

SAĞLANAN GELİR VE KAZANÇLAR 42.000 TL

2017 Yılı Kârı temettü geliri

$(105.000 \times \%40 = 42.000)$

_____ 01.06.2020 _____

102 BANKALAR HESABI 48.000 TL

646 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN

SAĞLANAN GELİR VE KAZANÇLAR 48.000 TL

2018 Yılı Kârı temettü geliri

$(120.000 \times \%40 = 48.000)$

_____ 01.07.2020 _____

102 BANKALAR HESABI 84.000 TL

646 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN

SAĞLANAN GELİR VE KAZANÇLAR 84.000 TL

2019 Yılı Kârı temettü geliri

$(210.000 \times \%40 = 84.000)$

4. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARTI

4.1. STANDARTIN AMACI

Standardın amacı, müşteri ile yapılan bir sözleşmeden meydana gelen hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir. (TFRS 15, 2016, s. 1)

Standardın amacını yerine getirirken temel ilke, işletme portföyündeki müşterilere taahhütte bulunduğu mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden oluşan hasılatı finansal tablolara yansıtmaktır. İşletme söz konusu standardı uygulama aşamasında sözleşme koşullarını, ilgili durum ve şartları tümüyle dikkate alırken her bir sözleşmenin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (TFRS 15, 2016, s. 1)

4.2. STANDARTIN KAPSAMI

Standart, aşağıda sayılan sözleşmeler dışında kalan, müşterilerle düzenlenen tüm sözleşmelere uygulanır..

- Kiralama sözleşmeleri (TFRS 16 Kiralamalar standardı kapsamına girenler)
- 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 Ortaklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye bağlı haklar ve yükümlülükler

Aynı iş kollarında faaliyet gösteren işletmelerin birbirleri arasında satışları kolaylaştırmak amacıyla yaptıkları ve parasal olmayan değişimler, bu standardın

kapsamı dışında tutulmuştur. Standardın 5 – (d) bölümünde buna ilişkin petrol şirketleri örnek verilmiştir. Lojistik anlamda petrolün satışını kolaylaştırmak adına iki şirket rafineriye yakınlıklarına göre takas sözleşmesi yapmaları durumunda söz konusu sözleşmeye bu standart uygulanmaz.

Bir sözleşme kısmen bu standardın kısmen de diğer standartların kapsamına girebilir. Bu durumda sözleşmenin bir veya daha çok kısma nasıl ayrılacağına ya da ilk ölçümün nasıl yapılacağı açıklanmışsa bu hükümler esas alınır.

4.2.1. MÜŞTERİ İLE YAPILAN SÖZLEŞMENİN TANIMLANMASI

Sözleşme, iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukukten icra edilebilir hak ve yükümlölüklerin belirlendiğı bir anlaşmadır. Sözleşmenin geçerli olması için yazılı olması gerekmez. Sözlü veya ticari teamüllere uygun olacak başka bir şekilde de yapılabilir. (TFRS 15, 2016, s. 2)

İşletme, aşağıdaki şartları tamamen sağlaması durumunda, müşteriyle yaptığı sözleşmeyi bu standart kapsamında muhasebeleştirebilir. (TFRS 15, 2016, s. 2)

- Sözleşmenin tarafları, sözleşmeyi onaylamış ve edim yükümlölüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmişlerdir.
- Sözleşmede devri gerçekleştirilecek mal veya hizmetler ile ilgili her iki tarafın hakları da tanımlanabilmektedir.
- Söz konusu mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşulları sözleşmede tanımlanabilir olmalıdır.
- Sözleşme özü itibari ile ticari bir nitelikte olmalıdır.
- İşletmenin bahsi geçen mal veya hizmetler taahhüdüne karşılık hak kazanacağı bedel tahsil edilebilir olmalıdır. İşletme bu bedelin tahsil edilebilirliğini değerlendirirken yalnızca müşterinin borcunu vadesinde ödemeyebilme gücünü ve niyetini dikkate alır

İşletme müşterisi ile yaptığı bir sözleşmenin sonucunda bu işleme bağlı olarak gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklemektedir. Örneğin cep telefonu şirketlerinin sinyallerinin zayıf oldukları bölgelerde birbirlerinin alıcılarını kullanmak sureti ile yapmış oldukları anlaşma ticari bir öze sahip değildir. Burada amaç müşteri ihtiyaçlarına tam ve zamanında karşılık vererek memnuniyeti sağlamaktır. Görünürde her iki işletme karşılıklı olarak gelir kaybedebilir ancak bu gelirler gerçek anlamda bir gelir değildirler. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 126)

4.2.2. SÖZLEŞMENİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE SÖZLEŞME DEĞİŞİKLİKLERİ

4.2.3. Sözleşmenin Birleştirilmesi

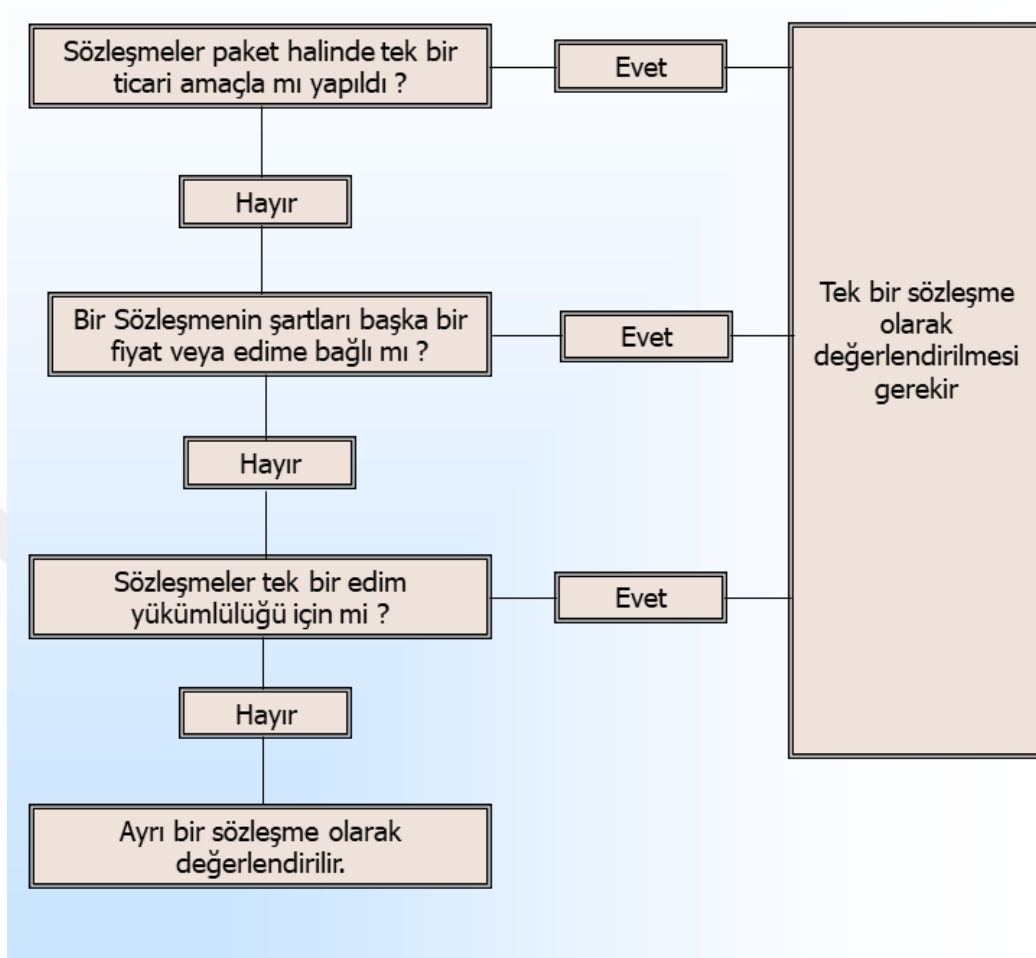
İşletme, aynı müşteri (ya da bunların ilişkili tarafları) ile aynı veya yakın zamanlarda gerçekleştirdiği birden fazla sözleşmeyi birleştirerek bir bütün halinde tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirebilir. Bunun için aşağıda sayılan şartların herhangi birinin sağlanması yeterlidir. (TFRS 15, 2016, s. 3)

Sözleşmenin paket halinde tek bir ticari amaç için yapılması

Bir sözleşme bedelinin, öteki sözleşmenin fiyatına veya ediminin yerine getirilmesine bağlanması

Sözleşme dâhilinde devredilecek mal veya hizmetlerin taahhütlerinin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması

Şekil 1: İki veya Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilmesi için Gerekli Kriterler



Kaynak: IFRS News Special Edition for Revenue. Revised October 2016. Grant Thornton, s.4

4.2.4. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme yapıldıktan sonra, sözleşmenin kapsamı veya fiyatı veya her ikisinin birlikte değiştirilmesi söz konusu olabilir. Değişikliğin geçerli olabilmesi için tarafların onaylaması gerekmektedir. Burada önemli olan söz konusu değişikliğin farklı bir sözleşme olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin belirlenmesi gerekir. (TFRS 15, 2016, s. 3)

- a) Farklı bir sözleşme olması:** Mevcut değişiklik, aşağıda sayılan iki şartın birlikte sağlanması durumunda farklı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.

- Birbirinden farklı mal veya hizmetler taahhüdüne ilave yapılarak sözleşmenin kapsamının genişlemesi
- Yapılan bu ek mal veya hizmetler taahhüdü nedeniyle sözleşme bedeline uygun tutarda artış sağlanması (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 128)

Pantolon üretimi alanında faaliyet gösteren ABC Tekstil ve Ticaret Ltd.Şti. müşterisi XYZ Perakende ve Toptan Satış AŞ firmasına birim fiyatı 100 TL olan 300 adet pantolonu 30.000 TL tutar karşılığında satmayı taahhüt etmiş ve taraflar bir sözleşme imzalamıştır. ABC firması bahsi geçen pantolonların teslimini 2 ay içerisinde gerçekleştirecektir. Taahhüt edilen 300 adet pantolonu vadesinde devralan XYZ firması birim fiyatı 150 TL olan 100 adet pantolon daha sipariş etmiştir. İlave edilen 100 adet ürün, bir önceki sözleşmenin kapsamını genişletmiş ve tek başına satış fiyatlarını yansıtacak kadar artış meydana getirmiştir. Dolayısıyla ek sipariş sonucunda yapılan sözleşme değişikliğinin, bir önceki sözleşmenin muhasebeleştirilmesi ile ilgili herhangi bir etkisi olmamıştır. Bu nedenle yeni bir sözleşme olarak değerlendirilip ortaya çıkan hasılat ayrı bir finansal tabloda gösterilmelidir.

a) Önceki sözleşmenin devamı niteliğinde olması: Sözleşme değişikliği yukarıdaki bölümde bahsedilen farklı bir sözleşme olma koşullarını sağlamıyorsa, henüz teslim edilmeyen (geriye kalan) mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, teslim edilenler ile değişiklik tarihi itibarıyla henüz teslimi gerçekleşmemiş mal veya hizmetlerin arasındaki ilişki incelenir.

- Eğer bu iki grup mal veya hizmet farklı ise, kalan edimlere dağıtılacak tutar, müşterinin ilk sözleşme ile yeni sözleşme sonucunda taahhüt ettiği tutarlar toplamıdır. Dolayısıyla önceki hasılatla bir düzeltme yapılmaz.
- Şayet söz konusu iki grup mal veya hizmet aynı ise yapılan değişiklik bir hasılat düzeltmesi gibi muhasebeleştirilir.

- Eğer bu iki grup mal veya hizmetlerden bir gurubu aynı diğer bir grubu farklı ise yukarıda anlatılan iki farklı uygulama ürün gruplarına göre değerlendirilerek muhasebeleştirilmesi gerekir. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 129)

Bu hususları detaylandırmak adına birkaç örnek ile açıklamaya çalışalım.

İstanbul Büyük Şehir Belediyesi, yeni açılacak olan ulaşım güzergâhı için 15 adet otobüs temin etmek adına Mercedes firması ile tanesi 1 milyondan anlaşmaya varmış ve sözleşme imzalamıştır. Firma ilk 8 otobüsün teslimini gerçekleştirmiştir. Daha sonra belediye meclisinde alınan karar ile 6 adet otobüs daha alınması için firma ile görüşülerek anlaşma sağlanmıştır. Ancak ilk sözleşmedeki taahhüdün zamanında yerine getirilebilmesi için teslim edilmeyen 13 adet otobüsün (ilk sözleşmeden kalan 7 ve ikinci sözleşmeden gelen 6 adet) koltuksuz ve dış giydirmelerin yapılmadan alınmasına karar verilmiştir. Bu ikinci anlaşmaya göre her bir otobüsün fiyatı 900 Bin olarak belirlenmiştir. Burada birinci sözleşme hükümleri yerine getirilmeden ikinci sözleşme yapılarak, birinci sözleşmedeki bazı edimler değiştirilmiştir. Dolayısıyla önceki sözleşmenin devamı bir sözleşme niteliğindedir. Henüz teslim edilmeyen ile yeni sipariş verilen otobüsler birbirinden farklıdır. Mercedes firması teslimatı gerçekleşen 8 otobüs için elde ettiği hasılatı değişiklik yapmadan muhasebeleştirir. Daha sonra teslim edilecek 13 otobüs için hasılatı 11 milyon 700 bin TL olarak kayıtlara alır.

Bir tur operatörü T.R.L. Turizm ve Seyahat Ltd.Şti firması, satış personelinin kullanımına verilmek üzere 20 adet cep telefonunun birim fiyatı 5.000 TL'den alımı için XA Bilişim Tekn. Ve Tic.AŞ firması ile anlaşmış ve sözleşme imzalamıştır. Sözleşme imzalanmasının hemen ardından 10 adet cep telefonu firmaya teslim edilmiştir. Ancak telefonların, tur firmasının kullanmış olduğu iletişim uygulamalarını desteklemediği ortaya çıkmıştır. Daha sonra düzenlenen ikinci sözleşme ile teslimatı henüz gerçekleşmemiş 10 adet telefonun sadece 2 tanesinin teslim edilmesine, fiyatının da 4.000 TL'ye çekilmesine karar verilmiştir. Özellikleri daha gelişmiş 12 cep telefonunun daha alınmasına ve fiyatının 6.000 TL olması kararlaştırılmıştır. Burada ikinci sözleşme birincinin devamı niteliğindedir. Ancak 2 adet cep telefonu birinci sözleşmedeki cep telefonları ile aynı, 12 adet cep telefonu ile farklı özellikleri

içermektedir. Dolayısıyla sözleşme imzalanmasının hemen ardından yapılan teslimata ilişkin hasılatın düzeltilmesi gerekir. Birinci teslimatta hasılat 12 adet için 58.000 TL olarak muhasebeleştirilir. İkinci teslimata ilişkin hasılat ise, 72.000 olarak kayıtlara alınmalıdır.

4.2.5. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Edim yükümlülüğü, işletmenin müşterisine sözleşme yoluyla bir mal veya hizmetin teslimini taahhüt etmesidir. Müşteri tarafı ise bedelin karşılığını ödemeyi taahhüt eder. Sözleşme başlangıcında mal veya hizmetin tesliminden doğan yükümlülükler belirlenir.

Sözleşmeye istinaden devir yükümlülükleri de ayrıca belirlenmesi gerekir. Eğer devredilecek mal veya hizmetlerin her biri farklı olursa, her bir mal veya hizmetin de ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturması söz konusudur.

Ayrıca devir, büyük ölçüde birbirine benzeyen ve müşteriye devir şekli olarak aynı olan bir seri farklı malın transferini de içerebilir. Bu durumda aşağıdaki şartları sağlaması halinde aynı devir şekline tabi olur. (TFRS 15, 2016, s. 4)

- Mal veya hizmetin devrinin zamana yaygın bir edim yükümlülüğü oluşturması
- Edim yükümlülüğünün ifası aynı yöntemle ölçülebilmelidir

Farklı Mal ve Hizmetlerin Tanımlanması

İşletmenin müşterisine taahhüt ettiği mal veya hizmetin, aşağıdaki her iki şartı birlikte sağlaması durumunda farklı mal veya hizmet olarak nitelendirilir. (TFRS 15, 2016, s. 5)

- Müşteri mal veya hizmetten tek başına faydalanacağı gibi, kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir.
- İşletmenin müşteriye mal ve hizmet devir taahhüdü, sözleşmede mevcut diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir.

Standardın 28.paragrafında, mal veya hizmetten faydalanabilme kriteri olarak söz konusu mal ve hizmetin kullanılabilir, tüketilebilir, hurda değerden daha yüksek bir bedelle satılabilir veya elde tutulması durumunda iktisadi fayda üretecek şekilde olmasından söz etmektedir.

Eğer söz konusu mal veya hizmet yukarıdaki iki şartı birlikte taşııyorsa standarda göre birleştirme zorunludur. Farklı nitelikte olmayan mal veya hizmetin tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

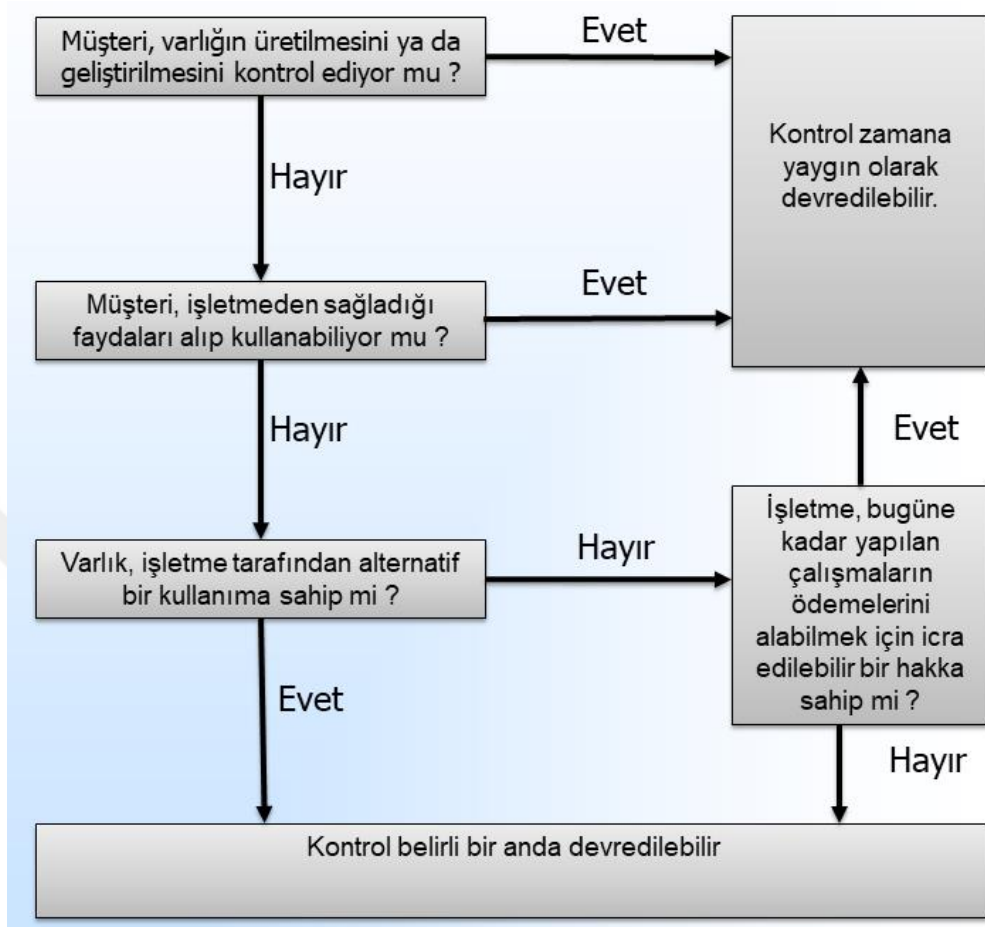
Marina Yatçılık A.Ş. hem yat malzemesi satışı ile faaliyet göstermekte hem de yat geliştirerek satmaktadır. Satılan yatların her biri ayrı edim yükümlülüğü meydana getirir ve yatın teslimi ile tek seferde yerine getirilmektedir. Ancak bir yat motor, radar anteni, dümen gibi yüzlerce parçadan oluşur ve müşterilerin bunları ayrı ayrı alarak kullanmaları mümkündür. Dolayısıyla Standardın 27. Paragrafındaki birinci koşulu sağlamaktadır. Ancak bu parçalar ayrı bir mal değildir. Çünkü firma bunları bir araya getirip yeni bir ürün meydana getirebilmektedir. Burada sayılan malzemeler ayrı bir ürün değildir. Ayrı olan ürün yatın kendisidir.

4.2.6. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletme, müşterisine taahhüt ettiği mal veya hizmeti (diğer bir ifade ile varlığı) devrettiğinde edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur. Bu durumda hasılat doğar ve muhasebeleştirilir. Standart, hasılatın finansal tablolara aktarılmasını varlığın tasarrufunun müşteriye geçmesi ile mümkün kılmıştır.

Edim yükümlülüğü, zamana yayılı olarak veya belirli bir anda yerine getirilebilir. İşletme bunu sözleşmenin başlangıcında belirlemelidir.

Şekil 2: Kontrolün devrine ilişkin zamanın belirlenmesi



Kaynak: IFRS News Special Edition for Revenue. Revised October 2016. Grant Thornton, s.10

Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

İşletme, taahhüt ettiği mal veya hizmetin kontrolünü zamana bağlı olarak müşterisine devredebilir. Böylelikle sözleşmeden kaynaklı vaadini zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı da zamana yayılı olarak finansal tablolara aktarır. Aşağıdaki şartlardan birinin sağlanması halinde edimin zamana yayılı olarak yerine getirildiği anlaşılır. (TFRS 15, 2016, s. 6)

- İşletme taahhüdü yerine getirdikçe, müşteri edimin sağladığı faydayı aynı anda tüketmelidir.

- İşletme taahhüdü yerine getirdikçe, bu oranda kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturmali ve geliştirmelidir.
- İşletmenin oluşturduğu varlığın başka bir alternatif kullanımı yoktur ve o güne dek yapılan teslimlere karşılık hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkı bulunmaktadır.

Zamana yaygın olarak ifa edilen edimlerde ilerlemenin ölçülmesi gereklidir. Bu ölçümlemenin amacı işletmenin mal veya hizmetin kontrolünü müşteriye devrederken gösterdiği performansı ortaya koymaktır. (TFRS 15, 2016, s. 7)

Her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme yöntemi kullanılır. İşletme karar verdiği bu yöntemi tutarlı bir şekilde diğer benzer yükümlülüklerle ve benzer şartlarda uygular. Her raporlama döneminin sonunda yerine getirilen edim yükümlülüğüne ilişkin ilerlemeyi yeniden ölçer. (TFRS 15, 2016, s. 7)

Standart, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin ilerlemenin ölçülmesi için iki çeşit yöntem ele almıştır.

a) Çıktı Yöntemleri

Mal veya hizmetlerin müşteri açısından değeri esas alınır. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 140) Örneğin çıktı olarak; bugüne kadar gerçekleştirilen performans incelemeleri, elde edilen sonuçların değerlendirilmesi, gerçekleştirilen hedefler, geçen süre, üretimi gerçekleştiren birimler ve teslimatı gerçekleştiren birimler kullanılabilir. (MNP LLC, 2017, s. 33)

b) Girdi Yöntemleri

İşletmenin edim yükümlülüğünün ifası için sarf ettiği çabası veya girdileri esas teşkil eder.

Yine buna örnek olarak, hammadde kullanımı, işçilik maliyetleri, kullanılan makine ve teçhizat saatleri, katlanılan maliyetler verilebilir. (Grant Thornton, 2016, s. 10)

Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Standarda göre bir edim yükümlülüğü zamana yaygın olarak yerine getirilmiyorsa bu onun belirli bir anda yerine getirileceğini göstermektedir. Taahhüt edilen varlığın kontrolü müşteriye geçtiği an itibarıyla yükümlülük yerine getirilmiş olur ve hasılat muhasebeleştirilir.

Sadece bunlarla sınırlı kalmamak üzere aşağıdaki maddeler, varlığın kontrolünün müşteriye geçtiğinin değerlendirilmesinde dikkate alınır. (TFRS 15, 2016, s. 7)

- İşletme devredilen varlık karşılığında bir tahsilat hakkına sahiptir. Aynı şekilde müşterinin de varlığın kontrolünü eline geçirmesi sonucu ödeme yükümlülüğünün olmasıdır.
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir. Varlığın yasal mülkiyetinin devri, müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiğinin göstergesi olabilir.
- Müşteri, varlığın zilyetliğini elde etmiştir.
- Müşteri, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirilere sahip olmuştur.
- Müşteri varlığı kabul etmiştir.

4.2.7. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşlem bedeli sözleşme hükümleri ve ticari teamüller göz önünde bulundurularak belirlenir. İşlem bedeli belirlenirken üçüncü kişiler adına tahsilatı gerçekleştirilen tutarlar dâhil edilmemelidir. Örneğin; KDV, ÖTV vb. vergiler devlet adına tahsil edileceği için işlem bedeline dâhil edilmesi söz konusu değildir. Bahsi geçen bedel sabit veya değişken tutarlı olacağı gibi, bir kısmı sabit bir kısmı değişken bedel olarak da belirlenebilir. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 132)

İşletme, işlem bedelini belirlerken aşağıda bulunan bütün faktörlerin etkilerini değerlendirir. (TFRS 15, 2016, s. 8)

- a) Değişken bedel
- b) Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması

- c) Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı
- d) Gayri nakdi bedel
- e) Müşteriye ödenebilir bedel

a) Değişken Bedel: Sözleşme bedelinin değişken olması durumunda, işletme elde etmeye hak kazanacağı bedelle ilgili bir tahminde bulunur. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 133) Sözleşme bedeli; iskontolara, iadelere, fiyat avantajlarına, çeşitli teşviklere, ikramiyelere, cezalara ve bunlara benzer etkenlere bağlı olarak değişkenlik gösterebilir. Örneğin varlığın satışının belirli hedeflere ulaşması sonucu satış priminin verilmesi veya iade edilme hususu bu kapsamdadır.

Değişkenlik, sözleşmenin başında açıkça ifade edilmedir. Ancak, açıkça belirlenmediği durumlarda aşağıdaki iki durumdan herhangi birinin mevcut olması bedelin değişken olduğunu gösterir. (TFRS 15, 2016, s. 8)

- Müşteri, işletmenin ticari teamüllerinden, yayınlanmış politikalarından ya da özel beyanlarından yola çıkarak bir indirim beklentisindedir.
- Diğer durum ve şartlar, sözleşme yapılırken işletmenin amacının müşteriye fiyat avantajı önereceğini göstermektedir.

İşletme, değişken bedelin değeri için bir tahminde bulunurken aşağıda sayılan yöntemlerden hangisinin doğru değeri yansıttığına kanaat getirirse onu seçer.

- Beklenen Değer yöntemi: Gerçekleşmesi muhtemel bedeller aralığındaki tutarların, gerçekleşme ihtimallerinin ağırlıklı toplamıdır.
- En muhtemel tutar yöntemi: Gerçekleşme ihtimali en yakın olan bedelin esas alınmasıdır. İki muhtemel sonucun öngörüldüğü durumlarda kullanılması uygun olabilir. İşletmenin, taahhüt ettiği tarihten önce varlığın devrini gerçekleştirmesi durumunda performans primi alması veya o tarihten önce devri gerçekleştiremeyip primi alamaması bu duruma örnek gösterilebilir.

- a) **Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması:** Değişken bedel tutarının tamamının veya bir kısmının sözleşmede belirlenen fiyata dâhil edilebilmesi için değişken bedel ile ilgili belirsizlik çözüldüğünde kümülatif olarak kayda alınan hasılat tutarından önemli ölçüde bir iptalin olmaması hususunda kesin bir kanaat oluşmalıdır.
- b) **Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı:** Sözleşmede taraflar işlemin bedelinin gelecekte ödenmesine karar verebilirler. Böyle bir durumda müşteri, işletmeden alacağı mal veya hizmetin yanı sıra finansman faydası da sağlamış olacaktır. Eğer bu finansman önemli derecede fayda sağlıyorsa işlem bedelinin, ürün satış bedeli ve finansman faydası olarak ikiye ayrılması gerekir. Standart, bu ayrımın belirlenmesinde aşağıdaki iki şartı göz önünde bulundurur (TFRS 15, 2016, s. 10)
- Taahhüt edilen bedel (vadeli fiyat) ile peşin satış fiyatı arasında bir fark olması
 - Ödeme vadesi ile piyasa faiz oranının birleşik etkisi

Standart, bahsi geçen iki şartın sağlanması durumunda bile bazı durumlarda yine de sözleşmenin önemli bir finansman bileşeni içermeyebileceğini belirtir. Aşağıdaki üç koşuldan birinin olması durumunda sözleşme önemli bir finansman bileşenine sahip değildir. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 134)

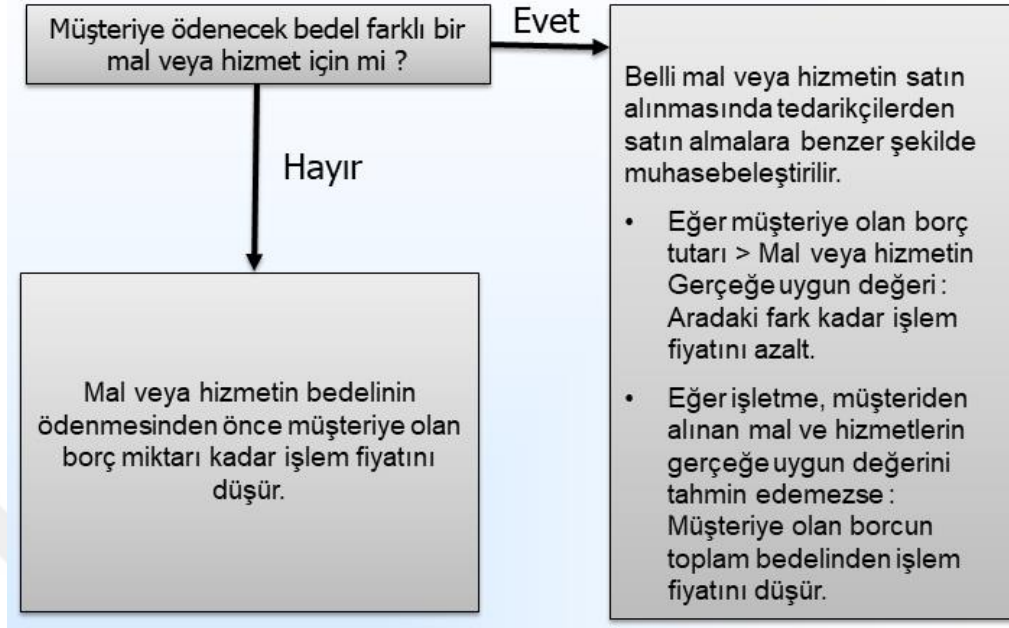
- Mal veya hizmetin bedeli müşteriden avans olarak alınmış ancak sevkiyatın ne zaman yapılacağı müşterinin takdirindedir.
- İşletme ve müşterinin kontrolü dışında önemli ölçüde değişken bedelin var olması. Albüm satış hasılatına bağlı olarak sanatçıya telif hakkı ödemesi yapılması bu duruma örnek verilebilir. Ne kadar satış yapılacağı yapım şirketinin ve sanatçının kontrolünde olmayan değişken bir unsurdur.
- Nakit fiyatı ile vadeli tutarın (taahhüt edilen bedel) arasındaki farkın finansmandan bağımsız unsurlardan kaynaklanması. Taraflardan herhangi birinin yükümlülüğünü yerine getirememesi durumunda diğerinin korunması amacıyla yapılan ödemeler buna örnek gösterilebilir.

Standart, vade farkının satış hasılatından ayrıştırılmasında kolaylaştırıcı bir uygulama sunmaktadır. Vadenin 1 yıl veya daha az olması durumunda işletme, vade farkını satış hasılatından ayrıştırmadan muhasebeleştirebilir. (TFRS 15, 2016, s. 10)

İşletme, faiz gelirleri ya da faiz giderleri gibi finansman etkilerini hasılatıdan ayrı olarak kapsamlı şekilde gelir tablosuna aktarmalıdır. (TFRS 15, 2016, s. 10)

- **Gayri nakdi bedel:** Müşteri, sözleşme bedelini nakdi olmayan bir bedelle (çek, senet, hisse veya hammadde, işçilik, teçhizat temini gibi) taahhüt ettiyse, işletme, gayri nakdi bedeli gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlarına alır. İşletme, nakdi olmayan bedelin gerçeğe uygun değerini makul bir biçimde ölçemiyorsa bu defa sözleşmede taahhüt edilen malların tek başına satış fiyatlarını gerçeğe uygun değer olarak kabul eder. (TFRS 15, 2016, s. 11)
- **Müşteriye ödenebilir bedel:** İşletmenin müşteriye ödeyeceği ya da ödemeyi tahmin ettiği nakit tutarları içerir. Müşterinin işletmeye karşı borçlu olduğu tutarlara karşılık; hediye çeki, indirim kuponu, puan gibi unsurların işletilmesidir. (TFRS 15, 2016, s. 11)

Şekil3:Müşteriye Ödenebilir Bedel



Kaynak: IFRS News Special Edition for Revenue. Revised October 2016. Grant Thornton, s.8

4.2.8. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletme, hasılatın kayıtlara alınma zamanını belirleyebilmek için işlem fiyatını her bir edim yükümlülüğüne ayrı ayrı dağıtır. Tek bir edim yükümlülüğü söz konusu ise dağıtılmasına gerek yoktur. Ancak işletme, bir seri farklı mal veya hizmetin devri için taahhütte bulunmuş ve bedeli de değişken bir tutar içeriyorsa, standardın ilgili bölümü olan “değişken bedelin dağıtımı” hükümlerine göre hareket eder. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 135)

İşlem fiyatı her bir edim yükümlülüğüne dağıtılırken tek başına satış fiyatı esas alınır. Tek başına satış fiyatının tanımı ise, işletmenin devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşterisine ayrı olarak satması söz konusu olduğunda uygulayacağı fiyatı ifade eder. Tek başına satış fiyatını belirlemek için, söz konusu mal veya hizmeti başka müşteriye benzer koşullarda satması durumunda uygulayacağı fiyatı gözlemlemelidir. Ayrıca, bir malın tek başına satış fiyatı, sözleşme fiyatı veya liste fiyatı da olabilir. (TFRS 15, 2016, s. 12)

Sözleşme düzenlenirken, her bir edim yükümlülüğü altında yer alan farklı malların tek başına satış fiyatları belirlenir. Bu malların tek başına satış fiyatına göre toplam tutar içindeki yüzdesel ağırlıkları tespit edilir. Daha sonra bu yüzdelere göre toplam sözleşme bedeli dağıtılır.

Bazı durumlarda, tek başına satış fiyatı yukarıda anlatıldığı gibi doğrudan gözlemlenemeyebilir. İşletme bu durumda tek başına satış fiyatı hakkında tahminde bulunur. Mevcut bilgilerin (piyasa koşulları, işletmeye özel faktörler, müşteri veya müşteri sınıfı hakkında bilgiler gibi) ve ölçülebilir girdilerin tamamını kullanır.

Tek başına satış fiyatını tahmin ederken sadece bu hususlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıda söz edilen yöntemlerin kullanılması önerilmektedir.

Şekil 4: Tek Başına Satış Fiyatının Tahmininde Uygun Yöntemler

Yöntem	Açıklama
Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı	İşletmenin mal veya hizmetleri sattığı pazarın değerlendirmesini ve müşterilerin bu pazardaki mal ve hizmetler için ödeyecekleri fiyat tahminini içerir. Ayrıca işletme, rakiplerinden gelen bilgileri kendi maliyet ve kar marjlarına göre düzelterek bir tahminde bulunabilir.
Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı	İşletme, mal veya hizmetlerin beklenen maliyetlerini tahmin edip bu tahmin edilen satış fiyatına uygun bir kar marjı ekleyebilir.
Bakiye yaklaşımı	Bir edim yükümlülüğü için tahmin edilen satış fiyatına ulaşmak için, toplam işlem fiyatından sözleşmede taahhüt edilen diğer mal ve hizmetlerin ölçülebilir tek başına satış fiyatları toplamından çıkartılması gereklidir. Bu yönteme sadece aşağıdaki koşullarda izin verilir. Eğer işletme; • Geniş fiyat aralığında farklı müşterilere (aynı zamanda veya yakın zamanda) aynı mal veya hizmeti satıyorsa • Mal ve hizmet daha önce bağımsız olarak satılmadıysa ve fiyatı henüz belirlenmediyse, bu yöntem kullanılır.

Kaynak : IFRS News Special Edition for Revenue. Revised October 2016. Grant Thornton, s.8

İndirimin Dağıtılması

Sözleşmede mal veya hizmetlere ilişkin tek başına satış fiyatlarının toplamı, sözleşme toplam bedelinin üstünde olabilir. Bunun durum müşteriye mal veya hizmet alımında indirim yapıldığını gösterir.

Eğer sözleşmede indirimin hangi mal veya hizmet için uygulandığı ile ilgili bir delil yoksa indirim bütün mal ve hizmetlere orantılı biçimde dağıtılır. (TFRS 15, 2016, s. 12)

Yukarıda bahsedildiği üzere indirim yapılan mal veya hizmetin, sözleşmede açıkça belirli olması durumunda indirim dağıtılmadan sadece söz konusu mal veya hizmetin fiyatına uygulanır.

Aşağıdaki şartların tamamının sözleşmede var olması durumunda indirim yalnızca bahsi geçen mal veya hizmetler için uygulanır (TFRS 15, 2016, s. 12):

İşletme, farklı her bir mal veya hizmeti birer birer veya paket halinde düzenli olarak satmaktadır.

İşletme ayrıca, paket halinde sattığı her bir mal veya hizmete ilişkin tek başına satış fiyatına göre indirimli olarak satmaktadır.

Her bir mal veya hizmet paketinin tekil satış fiyatına uygulanan indirimler ile sözleşmedeki indirimler büyük oranda aynıdır ve her paketteki mal veya hizmetin analizi edim yükümlülüklerine gözlemlenebilir bir kanıt sağlamaktadır.

Bir mobilya üreticisi Bella Home Ahşap Ürünler ve Mobilya Ltd.Şti. Üçlü koltuk, sehpa, 1 adet tekli koltuk ve 1 adet ikili koltuk satışı için müşterisiyle 18.000 TL tutarlı bir sözleşme imzalamıştır. Üretici firmanın bu ürünlerinin perakende fiyatı şöyledir:

Ürün	Fiyat
Üçlü Koltuk	10.000 TL
İkili Koltuk	8.000 TL
Tekli Koltuk	5.000 TL
Sehpa	1.000 TL

Ürünlerin tek başına satılmasında ise toplam tutar 24.000 TL olduğu gözükmemektedir. Üretici firma sözleşmenin düzenlenmesinin hemen ardından tekli koltuk ve sehpayı müşterisine teslim edecektir. Üçlü koltuk ve ikili koltuğu ise farklı zamanlarda teslim edecektir.

İndirimin Dağılımı

	Liste Fiyatı	Oran	İndirim	İndirimli Fiyat	Doğuş Zamanı
Üçlü Koltuk	10.000	10.000/24.000 =%41,67	2.500,20	7.499,80	Zamana Göre
İkili Koltuk	8.000	8.000/24.000 =%33,33	1.999,80	6.000,20	Zamana Göre
Tekli Koltuk	5.000	5.000/24.000 =%20,83	1.249,80	3.750,20	Hemen
Sehpa	1.000	1.000/24.000 =%4,17	250,20	749,80	Hemen
Toplam	24.000	%100	6.000	18.000	

Değişken Bedelin Dağıtımı

Değişken bedel, sözleşmenin tümüne veya sadece sözleşmenin bir bölümüne dayandırılabilir. Standart, aşağıdaki durumların birlikte karşılanması halinde, tümüyle tek bir edim yükümlülüğüne (veya edimin bir parçası olan farklı mal veya hizmetlere) dağıtılmasını gerekli kılmıştır. (TFRS 15, 2016, s. 13)

- Değişken bedelin ödenmesinin şartları, özellikle işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesi veya farklı mal veya hizmetin devri için yaptığı çalışmaya bağlanması
- Dağıtımın sonucu ile sözleşmede taahhüt edilmiş mal veya hizmetlere karşılık elde edeceği bedelin tutarlı olması

4.2.9. İşlem Bedelinde Değişimler

Sözleşme düzenlendikten sonra herhangi bir nedenden dolayı işlem fiyatında değişiklik meydana gelebilir. Bu değişiklik, sözleşmedeki bazı belirsizlikleri ortadan kaldırmak için veya mevcut şartların değişmesinden kaynaklanabilir.

Ortaya çıkan değişiklikler, sözleşme düzenlenirken belirlenen esaslar ölçüsünde edim yükümlülüklerine aynı şekilde dağıtılır. Edim yükümlülüğü yerine getirilmiş ise yükümlülüğe karşılık gelen tutarlar değişikliğin meydana geldiği dönemde gelir ya da gider olarak finansal tablolara yansıtılır. (TFRS 15, 2016, s. 13)

4.3. SÖZLEŞME MALİYETLERİ

4.3.1. SÖZLEŞME YAPILMASI İÇİN KATLANILAN EK MALİYETLER

İşletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşme için katlanması gereken bazı ek maliyetler olabilir. Eğer bu maliyetleri geri kazanabileceğini düşünüyorsa, katlanılan maliyetleri varlık olarak finansal tablolarına yansıtır. Burada ek maliyetler müşteri ile sözleşme yapılması durumunda ortaya çıkar, sözleşme yapılmaması durumunda katlanılması söz

konusu değildir. (TFRS 15, 2016, s. 14) Örnek olarak bayilere verilen satış komisyonları verilebilir.

Sözleşmenin düzenlenip düzenlenmediğine bakılmadan, sözleşmenin yapılması için katlanılan maliyetler ise ortaya çıktığı dönemde gider olarak kayda alınır. Ayrıca standart kolaylaştırıcı bir uygulama kapsamında, aktifleştirilecek ek maliyetin itfa süresinin bir yıl ve daha az olması halinde doğrudan gider yazılmasını mümkün kılmıştır. (TFRS 15, 2016, s. 14)

Artı Reklam ve Tanıtım Hizmetleri Ltd. Şti, yeni yapılacak konut projesinin tanıtımı işi için Güney Yapı İnşaat San.ve Tic. A.Ş. firması ile sözleşme imzalamıştır. İşletme bu işin alımı sonucu satış ekibine 25.000 TL ödemiştir. Yapılacak reklam faaliyetlerini müşteriye sunmak amacıyla örnek kataloglar için 2.000 TL ve reklam filminin demosu için 13.000 TL harcama yapmıştır. Tüm ekibin konaklama ve seyahat masrafları içinse 7.000 TL harcanmıştır.

Artı Reklam, satış ekibine ödemiş olduğu 25.000 TL tutarı finansal tablolarına varlık olarak aktaracaktır. Sözleşmenin yapılması başarılı olmuş ve bu şartın yerine getirilmesinden dolayı komisyon ödenmiştir. Ancak örnek kataloglar, çekilen demo film ve seyahat masrafları ise sözleşmenin düzenlenip düzenlenmediğine bakılmadan işin alınıp sözleşmenin düzenlenmesi için ortaya çıkan maliyetlerdir ve doğrudan gider olarak kayıtlara alınacaktır.

4.3.2. SÖZLEŞMEYİ YERİNE GETİRME MALİYETLERİ

Müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacı ile katlanılan maliyetler, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi standartların kapsamına girmektedir. Fakat bu standartların kapsamında olmayan maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilirler. (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 141)

Bahsi geçen maliyetlerin varlık kapsamında değerlendirilerek finansal tablolara alınabilmesi için aşağıda belirtilen şartların tamamının karşılanması gerekmektedir.

- Maliyetler, işletmenin doğrudan belirleyebildiği bir sözleşmeyle (veya muhtemel bir sözleşme de olabilir) doğrudan ilişkili olması.
- Maliyetlerin, gelecekteki edim yükümlülüklerini karşılamak için kullanacağı varlıkları oluşturması ve geliştirmesi.
- Maliyetlerin geri kazanılması için beklentinin olması.

Sözleşmeyle doğrudan ilişkili olan ve varlık olarak muhasebeleştirilebilecek maliyetler şunlardır : (TFRS 15, 2016, s. 14)

- Direkt İşçilik maliyetleri
- Direk hammadde ve malzeme maliyetleri
- Sözleşmeyle veya sözleşme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili maliyetler (makine ve teçhizatların amortisman ve sigortalama maliyetleri)
- Sözleşmede açıkça ortaya konulan müşteriye fatura edilebilecek maliyetler
- Sözleşmenin yapılmasından dolayı katlanılan maliyetler

Standart, aşağıda yazılan maliyetlerin ortaya çıktığı anda doğrudan gider yazılabileceğini belirtir. (TFRS 15, 2016, s. 14)

- Genel yönetim maliyetleri ile genel maliyetler
- Sözleşmede, belirlenen tutara yansıtılmamış ancak sözleşmenin yerine getirilmesi sırasında oluşan fire malzeme, işçilik ve diğer kaynakların maliyetleri
- Sözleşmenin yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle ilgili maliyetler
- İşletmenin yerine getirdiği edim yükümlülüğü mü yoksa getirmediği yükümlülükleri ile mi ilgili olduğunun ayrımını yapamadığı maliyetler.

4.4. İTFA PAYI VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

İşletmenin hangi durumlarda bir maliyeti, varlık olarak muhasebeleştirilebileceğinden bahsetmiştik. Bu varlıklar, müşteriye taahhüt edilen

yükümlülüklerin yerine getirilmesine bağlı sistemli bir şekilde itfa edilmektedir. İşletme, müşteriye mal veya hizmetin devri için taahhüt ettiği süre ile ilgili değişiklik olması durumunda varlık için itfa edeceği tutarı da günceller. Bu şekilde bir değişiklik TMS 8 kapsamında muhasebe tahmininde meydana gelen değişiklik olarak kayıtlara alınır.

Finansal tablolara yansıtılan varlığın kaydı değeri (defter değeri) aşağıdaki tutarı aşarsa, değer düşüklüğü zararı ortaya çıkmıştır ve işletme bu durumu kar zarar hesaplarına yansıtır.

Varlığın defter değeri > (Varlığın ilişkili olduğu mal karşılığında alacağı bedelin kalanı – Doğrudan yükümlülükle ilgili olan gider yazılmamış maliyetler)

Değer düşüklüğü ortadan kalkar veya azalırsa, önceden muhasebeleştirilen değer düşüklüğünün bir kısmı veya tamamı kar veya zarar hesaplarına yansıtılarak iptal işlemi gerçekleştirilir. Varlığın defter değerindeki artış, varlığın itfa payı düşüldükten sonra kalan tutarını aşamaz.

4.5. HASILATIN SUNUMU

Müşteri veya işletme sözleşmenin yükümlülüklerini yerine getirdiğinde, edim ile ödeme yükümlülüğü arasındaki ilişki göz önünde bulundurularak, işletme sözleşmeyi varlık olarak finansal tablolara aktarır. İşletme, bir koşula bağlı olmayan haklarını ticari alacak olarak ayrı bir finansal tabloda raporlar. (TFRS 15, 2016, s. 15)

İşletmenin sözleşme bedelini tahsil etmeden veya henüz vadesi dolmadan edimini yerine getirmesi durumunda sözleşmeyi bir varlık olarak finansal tablolara alır. Ancak önceden alacak olarak sunulan tutarları dâhil etmez. Sözleşme varlığı, müşteriye devredilen mal mukabilinde işletmenin bedeli tahsil etme hakkıdır. İlgili işletme sözleşme varlığını TFRS 9 kapsamında değerlendirir ve değer düşüklüğü var ise finansal varlıkla aynı temellerde ölçümü yapılır, sunulur ve açıklanır. (TFRS 15, 2016, s. 15)

Eğer bir sözleşme bedelinin ödemesi işletmenin mal veya hizmeti devrinden önce gerçekleşiyorsa, işletme sözleşmeyi tahsilatın yapıldığı veya vadenin geldiği tarihte sözleşme yükümlülüğü olarak finansal tablolara aktarır. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşterisinden aldığı sözleşme bedeli karşılığında mal veya hizmeti müşterisine devrini gerçekleştirme yükümlülüğüdür. (TFRS 15, 2016, s. 15)

Alacak, işletmenin sözleşmeye bağlı bedeli koşulsuz olarak alma hakkıdır. Koşulsuz olmasının tek şartı bedelin bir vadeye bağlı olmasıdır. İşletme alacağını TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir ve bu kapsamda değerlendirilen değer ile hasılat olarak belirlenen tutar arasında bir fark olması halinde bunu gider olarak muhasebeleştirir. (TFRS 15, 2016, s. 15)

4.5.1. MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELER

İşletme, diğer standartların kapsamına giren ancak gelir tablosuna yansıtmadığı aşağıda belirtilen tutarların hepsini açıklamalıdır. (TFRS 15, 2016, s. 16)

- Müşterilerle düzenlenen sözleşmelerden elde edilen hasılat, diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak gösterilecektir.
- Müşterilerle yapılan sözleşmelere bağlı doğan, TFRS 9 uyarınca hesaplanan alacak veya sözleşme varlıklarına ait değer düşüklüğü zararlarını, diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü zararlarından ayrı olarak gösterecektir.

4.5.2. HASILATIN AYRIŞTIRILMASI

İşletme, sözleşmelere bağlı oluşan hasılatı, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğinin, tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin iktisadi yönden nasıl etkilendiğini göstermek için kategorilere ayırır. Bu doğrultuda hasılatı ne ölçüde ayrıştıracağı, müşterilerle yaptığı sözleşme şartlarına bağlıdır. Bazı durumlarda birden fazla kategori türü kullanmak gerekebilir. (TFRS 15, 2016, s. 31)

Hasılatın ayrıştırılması amacı ile kategoriler oluşturulurken aşağıdakilerin tamamını kapsayacak biçimde değerlendirilmelidir.

- Finansal tabloların dışında sunulan açıklamalar
- Karar vericilerin faaliyete ilişkin finansal performansı değerlendirmek amacıyla gözden geçirilen bilgiler
- İşletmenin finansal performansını değerlendirirken ya da kaynakların dağıtılması ile ilgili kararlar almalarında kullandıkları diğer bilgiler

Hasılatın kategorilere ayrılmasına ilişkin uygun örnekler aşağıdaki gibidir: (TFRS 15, 2016, s. 32)

- Mal veya hizmetin türü
- Coğrafi bölge
- Piyasa veya müşteri türü (örneğin kamu ve özel müşteriler)
- Sözleşme türü
- Sözleşme süresi
- Mal veya hizmetlerin devir zamanı (zamana yayılı devredilen veya belirli bir anda devredilen)
- Satış kanalları

4.5.3. 3.5.3. SÖZLEŞME BAKİYELERİ

İşletme, finansal tablolara aktardığı sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülükleri ile ilgili açıklamalarda bulunmalıdır. Aşağıda belirtilen maddelerin tamamını açıklamalıdır. (TFRS 15, 2016, s. 16)

- Sözleşme varlıkları ile sözleşmeden doğan yükümlülüklerin açılış ve kapanış bakiyeleri ayrı ayrı sunulmamışsa işletme bunlar hakkında finansal tablolarda açıklamada bulunur.

- Dönem açılışında sözleşme yükümlülüğü olarak gösterilen bakiyeye dâhil edilen ancak ilgili olduğu raporlama dönemi içinde finansal tablolara aktarılan hasılatı açıklar.
- Önceki dönemlerde bir bölümü ya da tamamı yerine getirilen edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılatı açıklar.

Bununla beraber işletme, sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülüklerinin bakiyelerinde ortaya çıkan önemli değişikliklere ilişkin açıklamada bulunmalıdır. Aşağıda bu değişimlere ilişkin örnekler yer almaktadır. (TFRS 15, 2016, s. 17)

- İşletmelerin birleşmeleriyle oluşan bakiye değişiklikleri
- İlerleme yönteminin değişimiyle veya sözleşmede yapılan başka bir önemli değişiklikte meydana gelen bakiye değişimleri
- Sözleşme varlığındaki değer düşüklüğü
- Sözleşme bedelini tahsil etme süresinde meydana gelen değişiklik
- Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için geçmesi gereken sürenin değişmesi

4.5.4. 3.5.4. EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİ

İşletme, aşağıda belirtilen maddelerin hepsini kapsayacak şekilde olmak üzere müşteriyle yaptığı sözleşmelerden doğan edim yükümlülüklerini açıklar. (TFRS 15, 2016, s. 17)

- Edim yükümlülüklerinin ne zaman yerine getirdiğini (örneğin sevkiyat veya teslimat üzerine, ya da hizmetler gerçekleştikçe veya hizmetin tamamlanması üzerine)

- Önemli tahsilat şartlarını (Örneğin tahsilatın vadesinin ne zaman geleceğini, sözleşmenin finansman açısından bir fayda sağlayıp sağlamadığı, bedelin değişken olması ve bedel tahmin edilirken bir sınırlamanın olup olmaması)
- Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin niteliği hakkında bilgi verilmesi
- İade ve geri ödeme yükümlülükleri gibi benzer yükümlülükleri
- Sözleşme ile ilgili garantiler ve ilgili yükümlülükler

Kalan Edim Yükümlülüklerine Dağıtılan İşlem Bedeli

İşletme henüz gerçekleştirmediği edim yükümlülüklerini ise aşağıdaki bilgiler ışığında açıklar: (TFRS 15, 2016, s. 17)

- Raporlama döneminin sonunda bir kısmı veya tamamı yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı,
- Edim yükümlülüğünü yerine getirdiği zamana bağlı işlem tutarını ne zaman hasılat olarak finansal tablolara aktaracağı ile ilgili bilgi verilmesi

Standardın sağladığı kolaylaştırıcı uygulama kapsamında işletme aşağıdaki durumlardan birinin meydana gelmesi durumunda edim yükümlülükleri ile ilgili açıklama yapmak zorunda değildir (TFRS 15, 2016, s. 17)

- Edim yükümlülüğü, tahmini süresi 1 yıl veya daha az olan bir sözleşmenin parçası olması veya
- Müşteriden o güne kadar tamamlamış olduğu edim yükümlülüklerine doğrudan karşılık gelen bir tutar tahsil etme hakkı kazanması durumunda hasılat olarak finansal tablolara aktarır.

4.5.5. İADE HAKKI TANINAN SATIŞLAR

İşletme, müşterisine devrettiği ürünleri bazı durumlarda iade etme hakkını saklı tutar. Müşteri, üründen memnun kalmaması veya beklediği kalitede olmaması gibi

nedenlerden dolayı aşağıdaki şekillerde iade etme hakkını elinde bulundurur: (TFRS 15, 2016, s. 23)

- Ödenen tutarın bir kısmının veya tamamının iadesi
- İşletmenin alacağına veya alacak hale gelecek tutarlara karşılık kredi sağlanması
- İade edilen ürünün yerine başka bir yeni ürün verilmesi

İşletme sözleşmede iade hakkı tanıdığını belirttiği ürünlerin (veya iade kapsamında değerlendirilebilecek hizmetlerin) devrini aşağıdaki şekilde finansal tablolara yansıtır:

- İade edilmesi beklenen ürünlerin haricinde diğer devrettiği ürünlerin karşılığında hak edilen bedeli hasılat olarak yazar. İade edilecek kısmı hasılat olarak muhasebeleştirmez.
- Bir iade yükümlülüğünün ortaya çıkması ve bu yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin geri alma hakkı olarak bir varlık şeklinde muhasebeleştirilmesi (Satışların maliyetinde düzeltme yapılır.)

Müşterinin talebi üzerine ürünün aynı cins, nitelik, durum ve fiyata sahip başka bir ürünle değiştirilmesi (örneğin bir ayakkabının renginin veya numarasının değiştirilmesi gibi) bu standart kapsamında iade kapsamında değerlendirilmez.

4.5.6. GARANTİLER

İşletmeler, müşterileriyle yaptıkları sözleşmeler neticesinde teslim ettikleri mal veya hizmetler için garanti verebilirler. Garantiler, müşteriyle yapılan sözleşmenin hükümleri gereği verileceği gibi müşteri garantiyi ayrıca satın da alabilir. Bazı garantiler, müşterinin üründen beklediği faydayı alabileceğine dair teminat şeklindedir. Bazı garantiler ise bu teminatın yanında bir de hizmet sağlamaktadır. (TFRS 15, 2016, s. 24)

Müşteri garantiyi ayrı olarak satın almıyor ancak sözleşmenin hükümleri gereği garantiye sahip ise, işletme garanti ile ilgili tutarları “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı uyarınca muhasebeleştirir. (TFRS 15, 2016, s. 24)

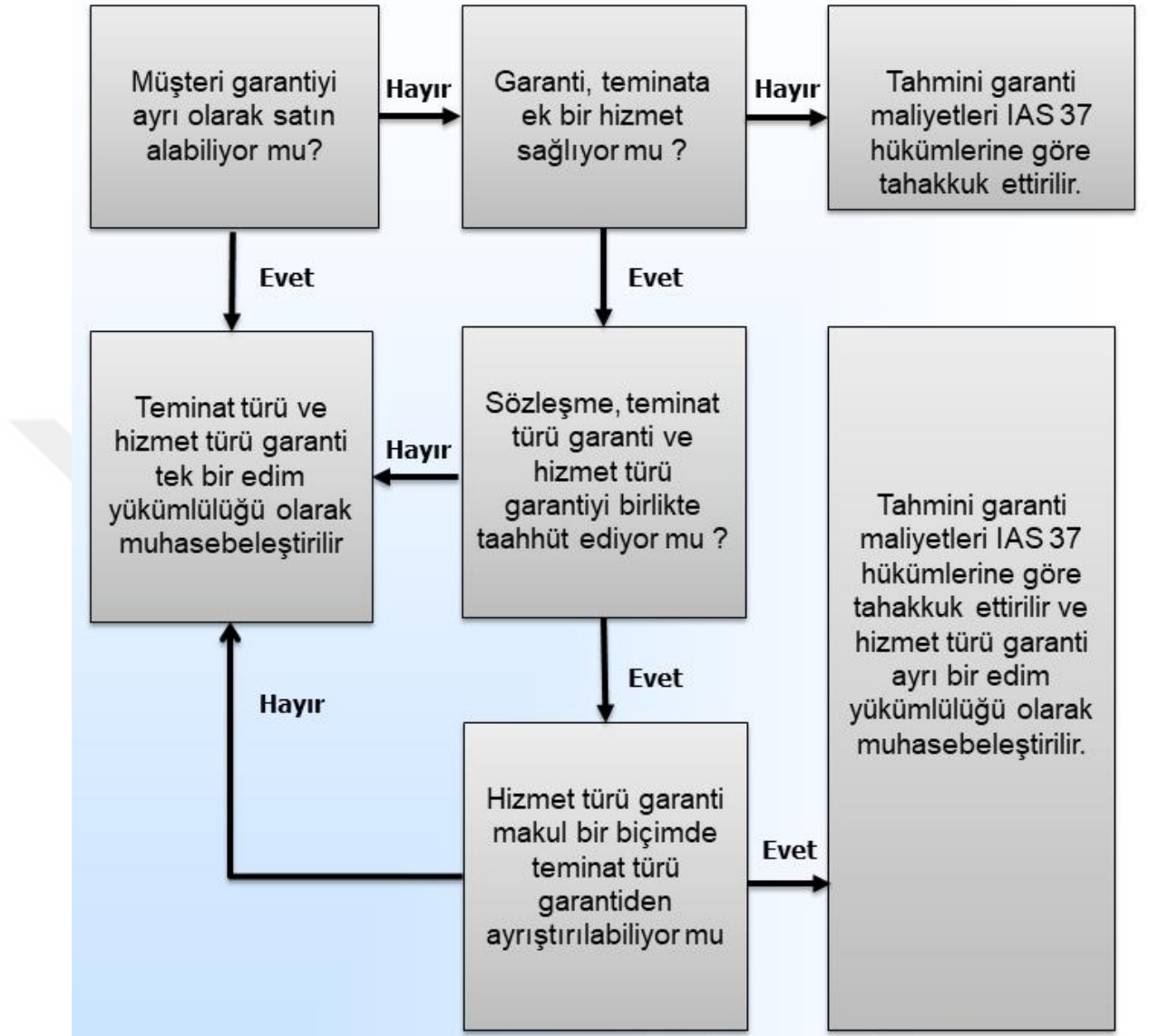
Müşteri garantiyi ayrı olarak satın alıyorsa, bu durum bir hizmet satışı olarak değerlendirilir. İşletme sözleşmede taahhüt ettiği ürünün yanında bir de garanti hizmetini müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir. (TFRS 15, 2016, s. 24)

Bir garantinin, ürüne ilişkin teminata ilave olarak bir hizmet sağlayıp sağlamadığının değerlendirmesi yapılırken aşağıdaki faktörler göz önünde bulundurulur: (TFRS 15, 2016, s. 24)

- Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı. Eğer işletme kanunlardan kaynaklanan bir garanti sağlıyorsa (Tüketicinin Korunması Kanunu gibi) , ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmez.
- Garanti süresinin uzunluğu. Garanti süresi ne kadar uzun olursa ek bir hizmet sağlama olasılığı o kadar yükselecektir.
- İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliğini belirleme.

Ürüne ilişkin teminata ek olarak bir hizmet sağlanması söz konusu olduğunda, taahhütte bulunulan hizmet bir edim yükümlülüğüdür. İşletme, işlem bedelini ürüne ve hizmete ayrı ayrı dağıtır. İşletme ürüne ilişkin teminata ek olarak hizmet türü garantiyi birlikte vaat ediyor ancak bunları makul şekilde ayırtıramıyorsa her iki garantiyi de tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. (TFRS 15, 2016, s. 24)

Şekil 5: Garantilerin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak : IFRS News Special Edition for Revenue. Revised October 2016. Grant Thornton, s.14

4.5.7. LİSANSLAMA

Lisanslar, işletmenin fikri mülkiyetine ilişkin müşterinin haklarını belirlemektedir. Aşağıda sayılanlarla sınırlı olmamak kaydıyla lisanslar; (TFRS 15, 2016, s. 27)

- Yazılım ve teknoloji
- Sinema filmleri, müzik ve buna benzer diğer medya ürünleri,
- Franchiselar
- Patentler, marka ve telifler olabilirler.

Müşterisine lisans verme taahhüdünde bulunan işletme, buna ek olarak başka mal veya hizmetleri devretmeyi de taahhüt edebilir. Bu yükümlülüğünü açıkça sözleşmede belirtebileceği gibi ticari teamüllerinden veya özel beyanlarından da anlaşılabilir. İşletmenin Lisans verme taahhüdünü diğer mal veya hizmetlerle birlikte yerine getirmesi durumunda, standardın 26-30 paragraflarında anlatılan hususları taşıyorsa tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. (TFRS 15, 2016, s. 27) Aşağıda belirtilen lisans örnekleri diğer mal veya hizmetlerle birlikte aynı kabul edilir.

- Bir mal veya hizmetin bileşeni ve onun işlevselliğini tamamlayıcı bir lisans ve
- Sağlanan lisansın verilen hizmetle birlikte kullanılabilmesi

Bir bilgisayarın tüm fonksiyonlarını kolay ve anlaşılabilir bir ara yüzle kullanımını sağlayan işletim sisteminin olması, bir malın işlevselliğini tamamlayıcı bir lisansa sahip olmasına örnek verilebilir. Bulut sistemi üzerinden e-fatura hizmeti sunan bir işletmenin müşterisine sözleşme karşılığı yıllık lisans vererek sistemdeki faturalama ve depolama işlemlerine erişim sağlama hakkının verilmesi de başka bir örnek olabilir.

Mal veya hizmetle birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecek olan lisanların zamana yayılan veya belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü olup olmadığının tespiti standardın 31-38 maddelerine göre yapılır.

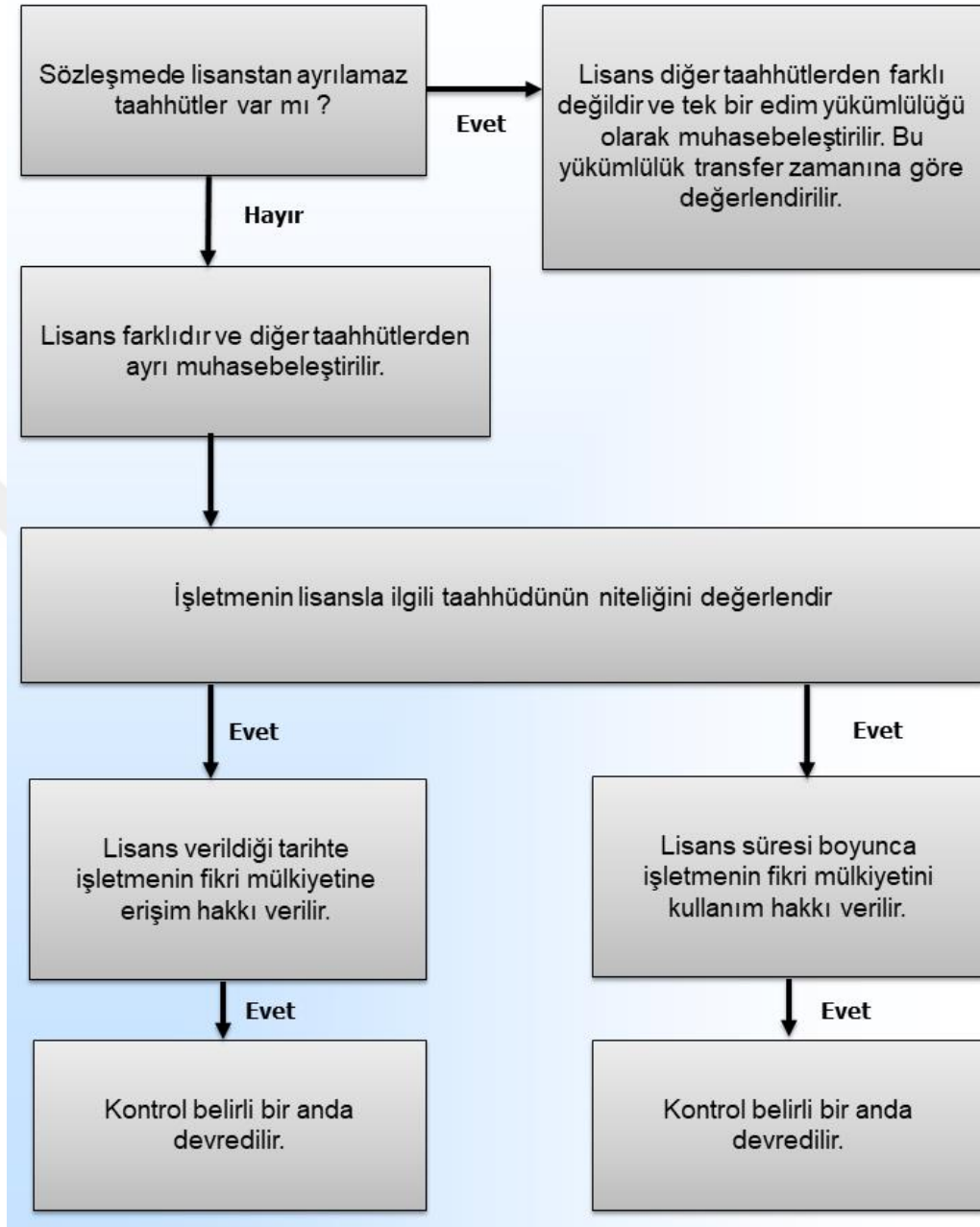
Lisans verme taahhüdünün sözleşmede yazılan diğer mal veya hizmetlerden farklı olması durumunda ayrı bir edim yükümlülüğü söz konusudur. İşletme lisansı zamana yayılı mı yoksa belirlenen bir anda mı devredeceğinin kararını verir ve bu kararı verirken müşterisine aşağıdakilerden hangisini sağladığını göz önünde bulundurur: (TFRS 15, 2016, s. 28)

- Lisans dönemi süresince var olan, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı
- Lisansın kullanıma verildiği tarihte var olan, işletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkı

Lisansa erişim hakkının tanınması durumunda işletme, hasılatı belirli bir anda muhasebeleştirir. Eğer kullanım hakkı sağlıyorsa bu defa hasılat, zamana yayılı olarak sözleşme süresi göz önünde bulundurularak kayıtlara alınır.



Şekil 6: Lisanslamanın Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: IFRS News Special Edition for Revenue. Revised October 2016. Grant Thornton, s.15

4.5.8. FATURALA – ELDE TUT ANLAŞMALARI

Müşteri, satın aldığı ürünü depolayacak uygun yeri olmadığı veya üretim planındaki değişimler gibi nedenlerden ötürü işletmeden bunu elinde tutmasını talep edebilir. Bu durumda işletme faturasını düzenler ancak ürünü elinde tutmaya devam eder.

İşletme, müşterinin ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirmeli, standardın 38. Paragrafını göz önünde bulundurarak ürünü devretmek için edim yükümlülüğünü ne zaman yerine getirdiğini tespit etmelidir. Sözleşmelerde ürünün kontrolü, sözleşme şartlarına bağlı olarak müşterinin adresine tesliminde ya da sevk edildiğinde müşteriye devredilir. Bazı sözleşmelerde ise ürün fiziki olarak işletmenin elinde olsa bile kontrol müşteriye olabilir. Müşteri ürünü kontrol edebilir, yönetebilir ve üründen beklediği faydayı büyük oranda sağlayabilir. (TFRS 15, 2016, s. 30)

İşletme ürünün kontrolünün müşteriye devrini değerlendirirken 38. Paragrafın yanında aşağıda sayılan maddelerin tamamının karşılanmış olmasına da dikkat etmelidir. Zira bu şartların tamamı karşılanmadan kontrol tamamen müşteriye devredilmiş sayılmaz. (TFRS 15, 2016, s. 31)

- Faturala – elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır. (Örneğin müşterinin talebi işletmenin ürünleri elinde tutması yönündedir.)
- Ürünün müşteriye ait olduğu sözleşmede ayrıca belirtilmelidir.
- Ürün, müşteriye fiziki devir için hazır durumda olmalıdır
- İşletme bu ürünü kullanamamakta ve başka bir müşteriye yönlendirememektedir.

5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GÖRE HASILATIN İNCELENMESİ

Türk vergi sisteminde hasılatın incelenmesine öncelikle “Safi Kurum Kazancı” kavramını incelememiz konuya doğru bir başlangıç yapmamızı sağlayacaktır.

Vergi sistemimizde kurum kazancı, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) konusudur. Ancak bu kazancın unsurları tanımlanırken Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 2.maddesinde yer alan 7 farklı gelir türü de dâhil edilmiştir.

Türk Dil Kurumuna göre safi kelimesinin Türkçe karşılığı; net, katıksız olandır. Safi Kurum kazancı da gayrisafi hasılatıtan yani kanun maddesinde belirtilen gelir türlerinin toplamından, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan gider ve harcamaların çıkarılması ile elde edilen kazançtır. Kanunda yer alan safi kavramı iki önemli unsuru barındırır

Bunlardan birincisi kazancın elde edilmesi sırasında yapılan gider ve sermaye araçlarının amortisman tutarlarının indirilmesidir. İkincisi ise kişi veya kurumun birden fazla gelir unsurundan gelir elde etmeye yönelik faaliyetlerde bulunması ve bunların bir veya birkaçından zarar etmesi durumunda bu zararın diğer gelir türlerinden elde ettiği karlardan mahsup edilmesi imkânı tanınmasıdır. Bu şekilde elde edilen hasılat safi, net kurum kazancı olacaktır. (Enginay, 1971, s. 130)

5.1. KURUM KAZANCININ TESPİT EDİLMESİ İLE İLGİLİ ESASLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu 6.maddesinde “ *Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*” düzenlemesi yer alır. GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümler ise 37.maddesinde “*Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usullere göre tespit edilir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatтан, giderler ve satın alınan mal bedellerinin düşülmesi sonucu ortaya çıkan farktır. Bu farkın hesaplanırken VUK'a göre alınması ve verilmesi zorunlu olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelere dayandırılması gerekir. (Gelir Vergisi Kanunu, 1960, s. 3367)

Gerçek usulde ticari kazanç ise basit usul koşullarını taşımayan mükelleflerin kazançlarının tespit edildiği yöntemdir. Gelirleri gerçek usule göre tespit edilen tüccarlar VUK'a göre iki sınıfa ayrılırlar. Bu ayrım iş hacimlerinin büyüklüğüne göre belirlenmektedir. Yasa koyucu, gerçek usulde vergilendirmeye tabii mükelleflerden geniş hacimli olanlar için detaylı bir kayıtlama yapılabilmesi adına bilanço esasını uygun görmüşken, hacmi dar olan mükellefler içinse basit bir kayıt sistemini getirerek kolaylık sağlamayı amaçlamıştır. Birinci sınıf tüccarlar bilanço usulüne göre defter tutarken, ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabına göre defter tutmak zorundadır. Defter tutma kavramı burada işletmelerde meydana gelen finansal olayların belirli kurallar çerçevesinde defterlere yazılmasını ifade etmektedir.

A. Birinci Sınıf Tüccarlar

VUK'a göre tüccar sınıflarının ikiye ayrıldığını yukarıda bahsetmiştik. Buna göre aşağıda yazılı tüccarlar birinci sınıfa dâhil edilirler: (Vergi Usul Kanunu, 1961, s. 3514)

- 1) Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işleyip satan ve yıl içinde alımları 300.000 TL veya satış tutarları 420.000 TL'sini aşanlar,¹
- 2) Birinci maddede yazılı olanların dışında kalan işlerde faaliyet gösterip bir yıl içerisinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 150.000 TL'yi aşanlar
- 3) Birinci ve ikinci maddedeki işleri birlikte yapan tüccarlardan; Diğer işlerden elde edilen yıllık gayri safi iş hasılatının 5 katı ile Yıllık satış tutarının toplamı 300.000 TL'yi aşanlar

¹ Bu bölümde yazılan tutarlar her yıl V.U.K. Genel Tebliği yayınlanmak suretiyle değiştirilmektedir. 2021 yılı tutarlarını belirleyen 522 Sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde açıklanan tutarlar esas alınmıştır.

- 4) Her çeşit sermaye şirketleri
- 5) Kurumlar vergisine tabii diğer tüzel kişiler (Yatırım fonları, kooperatifler, İktisadi Kamu Kurum ve Kuruluşları, Derneklere ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler ve İş ortakları bunlara örnek verilebilir)
- 6) Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler

Bu maddelerden herhangi birini sağlayan tüccarlar, birinci sınıf tüccar olarak değerlendirilerek bilanço usulüne göre defter tutmaları zorunludur.

B. İkinci Sınıf Tüccarlar

VUK'a göre birinci sınıf tüccar sınıfına girmeyenler ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca uygun görülerek izin verilen tüccarlar ikinci sınıf tüccar olarak değerlendirilirler. (Vergi Usul Kanunu, 1961, s. 3515)

İkinci sınıf tüccarlar kayıtlarını işletme hesabı usulüne göre muhasebeleştirirler. VUK, dördüncü bölümünde bu hesap şekline ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre aşağıdaki esaslar, işletme hesabının genel hatlarını anlamamıza yardımcı olacaktır. (Vergi Usul Kanunu, 1961, s. 3518)

- İşletme hesabının sol tarafı giderler, sağ tarafı ile elde edilen hasılatı gösterir
- Gider kısmına, satın alınan mal veya hizmetlere karşılık ödenen ya da borçlanılan paralar ve işletmeyle ilgili tüm giderler yazılır.
- Hasılat bölümüne ise satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı alınan paralar ile tahakkuk eden alacaklar ve faaliyet ile ilgili elde edilen tüm gelirler yazılır.
- Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanla tabi olan varlıklar işletme hesabında doğrudan gider kısmına yazılamazlar. Ancak 189uncu maddeye göre amortisman hesapları tutulmak suretiyle bu varlıklar üzerinden her yıl hesaplanan amortismanlar gider yazılabilir.
- Gider ve hasılat kayıtları tutulurken, Sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin çeşidi ve tutarın açıkça belirtilmesi şarttır.

5.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNDA MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ

5520 sayılı KVK’da mükellefler, yurt dışında elde ettikleri kazançların Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilmediğine bakılmaksızın tam ve dar mükellef olarak iki ayrı başlıkta ele alınmaktadır. Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar “Tam mükellef kurum” olarak adlandırılmakta olup hem Türkiye’de hem de yurtdışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmuşlardır. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar ise “Dar mükellef kurum” olarak anılmakta ve yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 59)

TAM MÜKELLEFİYET

KVK’nın 3. Maddesinin 1. fıkrasında yer alan hükümlere göre kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar, tam mükellef statüsüne sahiptirler. Bu kurumların yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı KVK’ya tabi tutulur. Bu maddeye göre kurumun tam mükellef sayılabilmesi için kanuni veya iş merkezinin birinin Türkiye’de bulunması yeterlidir. Dolayısıyla bir kurumun dar veya tam mükellef olup olmadığının tespitinde kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de olup olmadığının tespit edilmesi önemlidir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 59)

- **Kanuni Merkez:** Maddenin 5. fıkrasında kanuni merkez; “Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bir kurum veya kuruluşun nerede olduğunun tespiti için ana sözleşme, tüzük veya tabii olduğu kanunlara bakmakla birlikte bazı özel durumlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini de incelemek gerekli olabilir.
- **İş Merkezi:** Maddenin 6. fıkrasında iş merkezi, işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği yer olarak değerlendirilmektedir. Aşağıdaki sayılanlar söz konusu değerlendirmenin yapılabileceği esaslara örnek teşkil edebilirler.
 - İmalatın, personelin, hizmet ifalarının, gelir ve giderlerin yoğunlaştığı yer,

- Genel kurulun ve yönetim kurulunun toplantı yeri,
- Kurumun fiili yöneticilerinin ikametgâhlarının bulunduğu yer,
- Kurum idare servislerinin yoğun olarak bulunduğu yer,
- Kurumun üçüncü şahıslarla ilişkilerinin yürütüldüğü yer. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 60)

DAR MÜKELLEFİYET

KVK'nın 3.maddesinin 2. fıkrasında dar mükellefiyetle ilgili tanımlama yapılmış, 1.maddede yazılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Dar mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar Kurumlar vergisine tabi olacaktır. Buna göre;

- Kurumun sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu kuruluşu, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olması,
- Kurumun kanuni merkezinin yurt dışında bulunması,
- Kurumun iş merkezinin yurtdışında bulunması, dar mükellef olarak değerlendirilmesi için gereklidir.

Kanunun 3.maddesinin 3/a fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar açıklanmıştır. Dar mükelleflerin Türkiye'de ticari kazanç elde edebilmeleri için kurumun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerince Türkiye'de bir işyeri olması veya daimi temsilcisinin bulunması gerekmektedir. Ancak bu şartları taşımaları durumunda bile söz konusu dar mükellef kurumlar, Türkiye'de satın aldıkları malları yine Türkiye'de bir firmaya satmadan yabancı ülkelere gönderiyor ve buradan bir kazanç elde ediyorsa bu kazanç Kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Malın Türkiye'de satılmasından kasıt, alıcı veya satıcının ya da tarafların ikisinin de Türkiye'de olması veya Satış sözleşmesinin Türkiye'de düzenlenmesidir.

3.maddenin 3.fıkrasının devamında dar mükelleflerin zirai işletmelerden elde edilen kazançlardan, serbest meslek faaliyetlerinden, taşınır ve taşınmaz varlıklar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlarından, menkul sermaye iratlarından ve diğer kazanç ve iratların elde ettikleri kazançların kurum kazancı olarak sayılacağı hususuna yer verilmiştir.

5.3. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılını içerisinde yürüttükleri faaliyetlerinden elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar “ kurum kazancı” olarak nitelendirilirler. Kurum kazancının tüm gelir unsurlarını toplayan ve kapsayan daha geniş bir kavramdır. Gelir vergisi esaslarına göre gelir, GVK’nın 2.maddesinde bahsi geçen gelir unsurlarından hangisine aitse geliri elde eden kişi açısından da o gruba giren gelir elde edilmiştir. Örneklendirecek olursak; sahip olduğu gayrimenkulün kiraya verilmesinden dolayı kira geliri elde eden gerçek kişi mükellefin gelir unsurunun yapısına göre elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Burada geliri elde edene göre gelirin elde edildiği unsur aynı olduğu görülmektedir.

Ancak kurum kazancında durum daha farklıdır. Tam mükellef olan bir kurum tarafından elde edilen kazançlar yapısal olarak GVK’nın 2.maddesinde bahsedilen gelir unsurlarından birine dâhil olabilir. Bununla birlikte KVK’nın 1.maddesinin 2.fıkrasında yer alan hükümlere göre kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Burada esas fark, elde eden kurum açısından bu gelir, hangi gelir unsurunun içinde yer alırsa alsın, elde edilen kazancın tamamı bir bütün olarak **kurum kazancı** kabul edilir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 256)

5.3.1. TAM MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Bir önceki bölümde tam mükellefiyete sahip kurumların elde ettikleri bütün kazançların ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden bahsetmiştik. Gelir vergisi kanununa göre ticari kazancın tespiti, bilanço ya da işletme hesabı esaslarına göre

yapılır. Bu husus ticari kazanç gibi değerlendirilecek olarak kurum kazancı için de geçerli olmaktadır. Tam mükellefiyete sahip kurumların bir takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları kurum kazancının tespiti de bilanço ya da işletme hesabı esasına göre yapılır. Kurum kazancı açısından yaygın olarak kullanılan yöntem Bilanço esasıdır. Sebebi ise VUK 177.maddesi 4 ve 5 numaralı bentleri uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, hukuki statüleri ve kazançlarının tespiti açısından birinci sınıf tüccar olarak kabul edilmeleridir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 257)

Bununla birlikte VUK 177. Maddesinin 5.fıkrasında ticari şirketler dışında kalan kurumlar vergisine tabi tüzel kişilerin Maliye Bakanlığı'nın izni doğrultusunda işletme hesabına göre defter tutabilecekleri hüküm altına alınmıştır. İzin alan kurumlar elde etmiş oldukları kurum kazancını işletme hesabı esaslarına göre kayıt altına alabilmektedirler.

Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tespiti

VUK'a göre Kurumlar vergisi mükellefleri her hesap dönemi sonunda bilanço ve gelir tablosu düzenleyerek işletmelerinde bulunan mevcutları, alacak ve borçları tespit ederek bunların envanterini çıkarmakla yükümlüdürler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın tespit edilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre kurum kazancı, kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesi ile hesap dönemi sonundaki öz sermayesi arasındaki olumlu farktır. Kıyaslama yapılırken öz sermayeler arasındaki farka; dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilirken işletmeye ilave edilen değerler ise bu farktan çıkarılmalıdır. Bu kıyaslama neticesinde ortaya çıkan farkın olumlu olması durumunda **kâr** elde edilirken, farkın olumsuz olması **zarar** edildiğinin göstergesidir. (Gelir Vergisi Kanunu, 1960, s. 3362-2)

Öz Sermaye kıyaslaması sırasında yapılacak bu hesaplamalar kurumun mali bilançoları üzerinden yapılır. VUK'a göre öz sermayenin tanımı şu şekilde yapılmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961, s. 3518);

- *Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydedilir ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleşir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar.*

Öz Sermaye bir taraftan aktif toplam ile yabancı kaynaklar arasındaki farka, bir taraftan da girişimcinin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmak zorundadır. Tek düzen hesap planına göre Öz sermaye kalemleri aşağıdaki gibidir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 260)

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500. SERMAYE

501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520. HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521. HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522. M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

523. İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

529. DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

54 KÂR YEDEKLERİ

540. YASAL YEDEKLER

541. STATÜ YEDEKLERİ

542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

548. DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549. ÖZEL FONLAR

Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançolarda aktifler net değerleriyle gözükmektedirler. Bu sebeple bilançolar üzerinden ilave bir hesaplama yapılmasına ihtiyaç yoktur. Bazı durumlarda bilanço muhasebe kurallarına uygun başka bir biçimde düzenlenebilir. Bu durumda öz sermayenin manuel olarak hesaplanması gerekmektedir. (Abdioğlu, 2019, s. 2)

$$\text{Öz sermaye} = \text{Net (Gerçek) Aktif} - \text{Borçlar}$$

Bilançonun aktif bölümünde bulunan bazı kalemler işletme için gerçek anlamda aktif bir role sahip değildir. Bu kalemler gerçek aktifte oluşan eksilmeleri tamamlayarak pasif tablosunda toplam dengeyi sağlamak amacıyla bilançoda bulunurlar. Bilançonun aktif tablosu toplamından, önce aktif hesaplar içinde yer alan ancak gerçek aktif mahiyetinde olmayan kalemlerin tutarları, sonra da pasif tablosundaki aktif düzenleyici hesapların tutarları indirilmek suretiyle gerçek aktif değeri bulunur.

Bulunan gerçek aktif değerinden pasif tablosunda bulunan borç kalemleri çıkarılarak bulunacak tutar, işletmenin dönem sonundaki öz sermayesini verecektir. İndirilecek borçlar; bankalara ve işletmenin üçüncü şahıslara olan her çeşit senetli ve senetsiz borçları ile ödenecek vergi, sair giderler, ödenecek kar payları gibi kalemlerdir. Dikkat edilmesi gereken bir nokta ise işletmenin dönem karı üzerinden hesaplanan ve ödenecek vergi ve fonların arasında gösterilen tutarların, bu hesaplamada borç olarak dikkate alınmaması gerektiğidir. (Abdioğlu, 2019, s. 3)

Kurum Kazancı tespit edilirken GVK 38.maddesi uyarınca ticari kazanç tutarları tespiti esnasında Vergi Usul Kanunu'nun ilgili değerlendirme hükümleri ile GVK'nın indirimi konusu yapılabilecek ve indirilemeyecek giderleri belirleyen 40. ve 41. madde hükümleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte KVK'nın 8.maddesinde yer alan kurum kazancının tespiti sırasında indirilecek giderler ile 11.madde hükümlerince belirlenen kanun nezdinde kabul edilmeyen giderlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kurum kazancının tespiti sırasında özellikle kurumlar vergisi matrahını hesaplarken üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise ticari bilanço ve mali bilanço kavramlarıdır. Bilançonun tanımı VUK'un 192.maddesinde yapılarak,

işletmenin sahip olduğu varlıklar ile borç ve alacakların karşılıklı olarak gösterildiği tablo olarak söz edilmiştir. Ticari bilanço; TTK hükümlerine göre düzenlenen bilançodur ve bu bilançoya göre ortaya çıkan kar “ticari kar” olarak nitelendirilir.

Mali bilanço ise ticari bilançonun vergi kanunları hükümlerine göre değişiklikleri içeren halidir. Mali bilançoya göre vergi kanunları uyarıncadenmesi gereken vergi matrahını gösteren kar ise “mali kar” olarak adlandırılır. Mali kar için ayrıca bir bilanço düzenlenmesi gerekmez. Ticari bilançoya göre oluşan ticari kara bazı ilaveler ve indirimler yapılmak suretiyle mali kara ulaşılır. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço karına eklenmesi bunarnek gösterilebilir. Bir başkarnekte, iştiraklerden elde edilen kazançlar ticari bilanço karının içinde yer alırken, mali kar hesaplamasında bu tutarların indirilmesi gerekmektedir.

5.3.2. ZİRAİ FAALİYETLE İşTİGAL EDEN KURUMLARDA KAZANCIN TESPİTİ

GVK’nın 59.maddesinde zirai kazancın bilanço esasları ilkelere göre tespiti ile ilgili hükümlere yer verilmiş olup bahsi geçen maddenin son fıkrasında ayrıca GVK 56,57 ve 58. maddeler gözönünde tutularak ticari kazancın ilkelere göre tespit edileceğinden söz edilmektedir.

56. madde zirai işletme hesabına göre hasılatı oluşturan unsurları, 57.madde zirai işletme hesabında indirilecek giderleri, 58.madde ise kanunen kabul edilmeyen ve indirim konusu yapılamayacak giderleri düzenleyen maddelerdir. Zirai faaliyetle iştigal eden kurumlar, kazançlarını bu maddelerde yazan hükümlere göre belirlemektedir.

5.3.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİYLE İŞTİĞAL EDEN KURUMLARDA KAZANCIN TESPİTİ

GVK'nın 42.maddesi birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarım işleri ile ilgili hükümleri içermektedir. Özel vergilendirme, yalnızca birden fazla takvim yılını aşan inşaat ve onarım işleri için söz konusudur. Aynı takvim yılı içerisinde başlatılan ve bitirilen inşaat ve onarım işleri ile özel inşaatlardan elde edilen kazançları genel hükümlere göre yapılmalıdır. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 262)

Sözleşme hükümlerine göre başladığı yılda bitirilmesi gerek inşaatın çeşitli sebeplerle bitirilememesi durumunda, inşaat yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kabul edilerek vergilendirme de buna göre yapılır. Ancak inşaatın yıllara yayıldığı tarihten itibaren ödenen istihkaklar üzerinden Kanunun 15.maddesi hükümlerine göre ödemeyi gerçekleştirenler tarafından %3 oranda gelir vergisi tevkifatı yapılmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile faaliyet gösteren kurumlar, inşaat işinin devam ettiği süre zarfında o işle ilgili kar/zarar beyan etmeyeceklerdir. Ancak kurumlar vergisi beyannamelerini vermeleri gerekmektedir. Beyannamenin ekinde verilen bilançonun aktifinde, devam eden inşaat işi ile ilgili yapılan giderler, pasifinde ise inşaatla ilgili alınan hak edişler bulunacaktır.

İşin bitiminde tespit edilecek kati kar-zarar ise izleyen yılın Nisan ayının 30.günü akşamına kadar verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilecektir.

Yapılan inşaat ve onarım işinin, GVK 42-44 maddelerine göre özel vergileme sisteminin uygulanabilmesi için aşağıdaki 3 koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekir. Bu koşullardan birinin olmaması durumunda ise yukarıda bahsedilen özel vergileme uygulamasından yararlanılması söz konusu değildir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 263)

- İştibal konusunun inşaat ve onarım işi olması
- İnşaat ve onarım faaliyetinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması
- İnşaat ve onarım işinin yıllara sâri olması

5.3.4. HASILAT KAVRAMI

Safi kurum kazancının tespitinde ilk olarak gayrisafi hasılat yani kurumun toplam kazancı belirlenir. Bu kazançtan, kanuna göre indirilmesine izin verilen giderler düşölerek kurumlar vergisinin matrahını oluşturacak safi kurum kazancı tespit edilmiş olur.

Hasılat kavramını çalışmamızın başında detaylı olarak incelemiştik. Burada daha basit bir tanımlama ile mal ve hizmet satışından veya işletmenin devamlılık arz eden diğer işlemlerinden elde ettiği varlıkların toplamı diyebiliriz. Kurumun toplam kazancının belirlenmesi safi kurum kazancının tespiti için ilk basamak olacaktır.

Hasılatı, kurum öz sermayesinde artma meydana getiren mal satış bedeli, hizmet bedeli temettü, faiz, tazminat, irat vb. her türlü pozitif usunlar olarak da tanımlayabiliriz. Bununla birlikte kurumun öz sermayesinde artış meydana getiren ancak kurum ortak ve sahiplerince (sermaye konulması, bilanço zararının kapatılması gibi) öz sermayeye katılmak üzere kuruma aktarılan değerlerin hasılat kavramına dâhil edilmemesi gerekir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 263)

Aşağıda hasılatı oluşturan bazı unsurlara yer verilmiştir

- **Sübvansiyonlar:** Bazı sektörlerin teşvik edilmesi amacıyla girişimcilere Devlet tarafından verilen sübvansiyon niteliğindeki ödemelerin kurumlar tarafından hasılat olarak kaydedilmesi tabidir. Kamu kurum ve kuruluşlarınca şirkete ödenebilir hale geldiği an itibariyle tahakkuk ettirilerek gelir kaydedilmelidir.
- **Yıllara yaygın inşaat ve onarım içlerinde hasılat:** Birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarım içlerinde hak edişin onayına bağlı olarak katma değer vergisi tahakkuk eder ancak bu işle ilgili tüm hasılat KVK 44.maddede belirtildiği üzere işin bittiği yıl itibariyle gelir hesaplarına

aktarılır. İnşaat ve onarım işi tamamlanmadan hak edişler gelir hesaplarına aktarılmazlar. İşletme bilançosunda 350-358 numaralı “Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri” hesabında takip edilir. İnşaat tamamlandığında bu hesap 600 numaralı hesaba aktarılacak suretiyle kapatılır, hasılat kaydedilmiş olur.

- **Eğitim hizmetlerinde hasılat:** Kursiyerlere belirli bir sınava hazırlık amacıyla eğitim verilmesi, seminer düzenlenmesi gibi belirli süreler içerisinde başlayıp biten eğitim hizmetlerinde hasılat, hizmetin tamamlandığı an itibariyle tahakkuk edecektir. Hizmetin ne zaman tamamlandığı ise eğitimin içeriğine göre değişebilmektedir. Satış ekibine yeni nesil satış tekniklerinin eğitiminin verilmesi adına düzenlenen 3 günlük seminerde hasılat 3.günün sonunda tahakkuk edecektir. Ancak bir sınavın kazanılmasına bağlı olarak eğitim alınması durumunda ise hasılat, bahsi geçen şartın gerçekleştiği an itibariyle doğacaktır.
- **Motorlu kara taşıtı satışlarında hasılat:** Hasılatı oluşturan tüm unsurlarda olduğu gibi motorlu kara taşıtlarının satışlarında da hasılat, satış faturası üzerinde yazılı satış bedelidir. Ancak bazı durumlarda gerçek satış bedelinin bariz bir şekilde düşük beyan edilmesi durumunda Maliye bakanlığı tarafından kasko sigortasına esas alınan bedel ile kıyaslama yoluna giderek satış bedelinin yeniden tespiti yapılabilmektedir.
- **Ciro primleri:** Belirli bir ciroyu aşmaları halinde satıcı firmalar tarafından verilen ciro primlerinin alıcının satıcıya karşı vermiş olduğu bir hizmet bedeli olarak sayıldığından dolayı bu tutarları faturalandırmak suretiyle hasılat kaydetmesi gereklidir.
- **Otel hizmetlerinde hasılat:** Otelcilik faaliyeti gösteren kurum, müşterinin otele yerleşmesi ile hizmeti vermeye başlar ve müşterinin oteli terk ettiği ana kadar devam eder. Müşteri otelden çıktığı anda ise hizmet sona erer ve hasılat meydana gelir.

5.3.5. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE TAHAKKUK İLKESİ

K.V.K.'nın 6.maddesinde belirtildiği üzere safi kurum kazancının tespitinde G.V.K.'nın ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı konusundan çalışmamızın başında bahsetmiştik. G.V.K.'nın 39.maddesinin parantez içi hükümlerine göre hasılatın tahsil olunan paralar ile tahakkuk eden alacakları, giderlerin tediyeye olunan ve borçlanılan tutarları ifade ettiği belirtilmektedir.

Burada anlatılmak istenen, bir hasılatın tahakkuk etmesi yani doğmuş olması yeterli olup gelir unsuru olarak ele alınması için tahsil edilmiş olması şart değildir. Yine aynı şekilde bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi için tahakkuk etmesi yeterli olup ödenmiş olması şartı aranmaz.

Kanun maddesinde açıkça belirtildiği halde uygulama sırasında zaman zaman tahakkuk ilkesinden sapmalar gözlenmektedir. Bu sapmaların önemli bir bölümü dönemsellik ilkesi esaslarından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte bazı kanun maddelerinde yer alan hükümler tahakkuk esasının ilkelerinden saptırarak tahsilat esası ilkelerinin uygulanmasına yönlendirebilmektedir.

Örneğin, Sendikalar Kanunu hükümleri uyarınca sendikalara ödenen aidatlar G.V.K.'nın 40.maddesinin 8.bendinde yer alan hükümlerine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir. Ancak ödenen aidatın bir aylık tutarının, işverence işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmamalıdır. Kanunun lafzından anlaşılacağı üzere aidatların gider olarak kabul edilebilmesi için tahakkuk etmesi değil ödenmiş olması gerekmektedir.

149 nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de sendika aidatlarının işverenlerce gider yazılabilmesi için, aidatın ait olduğu yılda sendikaya ödenmesi gerektiğinden söz edilmektedir. Burada da yapılan giderin kurum kazancından indirilebilmesi için ödenmesi gerektiği hususunun açıkça belirtildiği görülmektedir.

5.3.6. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DÖNEMSELLİK İLKESİ

Dönemsellik kavramı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, Muhasebenin temel kavramları bölümünde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. (Resmi Gazete, 1992, s. 4)

“ Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.”

Burada anlatılmak istenen, işletmenin sınırsız faaliyet süreleri belli dönemlere bölünerek, bu dönemlerin birbirinden bağımsız şekilde değerlendirilmesi, hasılat gelir ve karlardan aynı dönem içinde yapılan maliyet gider ve zararların düşülerek kurum kazancının tespit edilmesidir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 267)

Dönemsellik ilkesine göre bir gelir veya gider tahakkuk etmiş olsa bile ait olduğu hesap dönemine intikal ettirilir. Gelecek dönemlere ait gelir ve giderler gelir tablosuna aktarılmadan bilançoda tutulurlar.

5.3.7. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

K.V.K'nın “Safi kurum kazancı” bölümünün bulunduğu 6.maddesinde kurumlar vergisi matrahının bir hesap dönemi içerisinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, hesaplamanın yapılırken G.V.K.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte K.V.K'nın 8. Maddesinde yer alan hükümlere göre, ticari kazanç şeklinde hesaplanan kurum kazancından maddenin devamında yer alan gider kalemlerinin ayrıca indirebileceğinden söz edilmektedir.

5.3.7.1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi Sırasında Yapılan Genel Giderler

Genel Giderlerin kanunda tam olarak tanımı yapılmamakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan giderlerin haricinde işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve kazanç elde edebilmesi için yapılması gereken giderler şeklinde tanımlayabiliriz.

Yapılan harcamanın ticari kazancın elde edilmesi idame ettirilmesi için yapılan genel gider kapsamında olduğunun kabulü için öncelikle harcamanın ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 310)

Aslında genel giderler faaliyete değil ticari organizasyona bağlı olan giderlerdir. Yapılan bir harcamanın bu kapsamda değerlendirilebilmesi için gider ile kazancın arasında açık bir nedensellik ilişkisinin oluşması gerekir. Yapılan gider karşılığında gayri maddi bir kıymet edinilmesi amortisman uygulamasının ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Yapılan harcamaların kurum kazancından indirilebilecek giderler arasında sayılabilmesi için bir diğer gerekli şart ise bahse konu olan giderlerin işin niteliğine uygun olması ve işin hacmi ile orantılı biçimde olmasıdır. Bu şekilde işin mahiyeti ve hacmi göz önünde bulundurularak kazancın elde edilirken yapıldığı anlaşılabilen harcamalar genel gider olarak kabul edilebilir.

Bahsi geçen genel giderlere aşağıdaki harcamaları örnek verebiliriz.

- İşyeri kira giderleri
- İşyeri aidat, kapıcı temizlikçi vb. giderleri
- Aydınlatma, elektrik, su, doğalgaz, telefon gibi giderler

- Kırtasiye ve matbaa giderleri
- Reklam ve Pazarlama giderleri
- Sigorta giderleri
- Temsil, ağırlama, seyahat ve konaklama giderleri
- Finansman giderleri (maliyete eklenmesi zorunlu olmayan)
- Büro personel ücretleri

Götürü Gider Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.Maddesinin 1.fıkrasında parantez içinde yazan hükümlere göre ihracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, maddede belirtilen diğer giderlere ilave olarak söz konusu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri **hasılatın binde beşini**(% 0,5) aşmamak kaydıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, bu faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmaması kaydı ile ticari kazançtan indirilmesini öngörmektedir. Götürü gider hesaplanabilmesi için **harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması** esastır.

Çalışanların Yiyecek, Barınma, Tedavi ve Sigorta Primleri Giderleri

Yemek Giderleri

Kurumun çalışanlarına işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmesi, çalışanlara verilen ücret niteliğinde sayılmış ancak G.V.K.'nın 23.madde 8. fıkrasında vergiden istisna edilmiştir. G.V.K'nın 40/2. maddesinde yazılan bu giderler kurum kazancının tespitinde de indirilebilmektedir. İşverenin çalışanına işyerinde veya müştemilatında yemek vermemesi durumunda çalışılan günler için bir günlük

yemek bedelinin 25 TL'yi aşmaması² ve bu ödemenin yemek verme hizmeti veren firmalara yapılması şarttır. Ödemenin günlük olarak çalışan başına bu tutarı aşması durumunda aşan kısım, çalışana verilecek ücret olarak vergilendirilecektir. Yemek bedelinin çalışana nakit olarak veya erzak şeklinde verilmesi durumunda ise bu ödemeler de ücret niteliğinde sayılacak, bordroya yansıtılmak suretiyle kurum kazancının tespitinde indirilebilecektir.

Barınma Giderleri

İşyerinin çalışanlarını, işyerinde veya müstemilatında barındırılması amacıyla yapılan giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda barındırılacak yerin inşaatı, bakımı, elektrik, su, doğalgaz gibi diğer giderler de indirilebilmektedir. Ancak çalışanlara tahsis edilen lojmanlar bu kapsamda değerlendirilemezler. G.V.K'nın 23/9 maddesine göre işyeri dışında barındırılması amacıyla çalışana sağlanan menfaatler vergiden istisna edilmiştir. Mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların çalışana barındırılma amacıyla verilmesi de bu istisna kapsamındadır. İstisna kapsamına girmeyen konutların çalışana temini durumunda ise sağlanan bu menfaatler net ücreti ifade etmekte olup brüte çevrilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Bordroya yansıtılacak bu tutar da kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilebilmektedir.

Tedavi – İlaç Giderleri

Çalışanlara verilecek sağlık hizmetleri gider olarak nitelendirilebilmektedir. Ancak her ne kadar sağlık hizmetinin verildiği yerin önemi olmadığına dair görüşler bulunsun da bu hizmetlerin iş yeri ve müstemilatında verilmesi gerektiği kanunda açıkça belirtilmiştir. İşyerinin dışından bir sağlık kuruluşu aracılığı ile sağlık hizmeti alınması ve bedelinin işveren tarafından karşılanması durumunda bu tutar çalışana sağlanan ücret niteliğinde olacak ve yukarıda sayılan giderler gibi bordroya yansıtılarak kurum kazancından indirilebilecektir. (TÜRMOB, 2021, s. 138)

Sigorta Primleri ve Emekli Aidatları

² Bu bölümde yazılan tutarlar her yıl G.V.K. Genel Tebliği yayınlanmak suretiyle değiştirilmektedir. 2021 yılı tutarlarını belirleyen 313 Sıra numaralı G.V.K. Genel Tebliğinde açıklanan tutarlar esas alınmıştır.

İşveren tarafından Türkiye’de yerleşik olan ve tüzel kişiliğe sahip sigorta şirketlerine, geri alınmamak üzere ödenen emekli aidatları ve sigorta primleri G.V.K.’ya göre gider olarak indirilebilmektedir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası uygulanmaktadır. Bu esas giderler içinde geçerli olmakla birlikte G.V.K. 40/2 hükmünde söz konusu sigorta primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenmiş olma koşulu aranmaktadır.

İşle İlgili Olmak Kaydıyla, Mukavelenameye, İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyân ve Tazminatlar

Kurumlar vergisi mükellefleri, işle ilgili olmak kaydıyla sözleşmeye, mahkeme kararına ya da kanun emrine dayanarak ödemiş oldukları zarar, ziyân ve tazminatları kurum kazancının tespitinde indirebilirler. Bu zarar ziyân ve tazminatlar ödendiği yılda gider yazılırlar.

İş Kanunu’nun işverenleri ödemekle yükümlü kıldığı kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödenmesi gereken tazminat ile işverenin ya da çalışanın başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri diğer tazminatlar kurum kazancından indirilebilirler.

Ancak mahkeme ilamı dışında sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamazlar.

Seyahat Ve İkamet Giderleri

G.V.K’nın 40/4 hükmünde işle ilgili olarak işin önemi ve genişliği ile orantılı olmak kaydıyla seyahat ve ikamet giderleri kurum kazancının tespitinde indirilebilmektedir. Kanunda işin genişliği ile orantının ne şekilde yapılacağı açıkça belirtilmemiştir ancak yapılan işin niteliğine göre bu ölçünün gözetilmesi gerekmektedir. Seyahat giderinin indirim konusu yapılabilmesi için işle ilgili olduğunun belgelerle tevsik edilmesi önem arz etmektedir.

Taşıt Giderleri

Kiralama yoluyla elde edilen veya işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşıtların iş için kullanılmaları şartıyla yapılan tamir, bakım, yakıt sigorta vb.

giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı GVK 40.maddesi 5. bendinde hüküm altına alınmıştır.

Ancak 07.12.2019 tarihinde yayınlanan “7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Gelir Vergisi 40. Maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olarak;

- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her biri için kira bedelinin **5.500 TL** kadarı, binek otomobillerin satın alınması sırasında ödemiş oldukları özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının **115.000 TL** kadarı,
- Ticari ve serbest meslek kazancının tespitinde binek otomobiller için yapılan giderlerin en fazla **%70**'i
- Binek otomobillerin amortismanına tabi tutarının **250.000 TL** kadarı, gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bu tutarları aşan kısımlar ise kurum kazancından indirilemeyecek olup kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı Vergi, Resim ve Harç Giderleri

İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina istihlak, arazi, damga, belediye vergileri ile harçlar ve kaydiyeler gibi harcamalar ticari kazancın tespiti esnasında indirim konusu yapılabilirler. Banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşı vergileri bunlara örnek gösterilebilir. Aynı zamanda işletmenin mükellefiyeti sonucunda ödemiş olduğu damga verileri ve harçlar da indirim konusu yapılabilmektedir.

Amortismanlar

V.U.K.'a göre amortismanına tabi varlığa amortisman ayırabilmek için işletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya değerinde düşüş meydana gelmesi söz konusudur.

İşletmeler, iktisap ederek defter kayıtlarına aldıkları, değerleme gününde aktiflerinde bulunan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanıma hazır durumda olan iktisadi varlıklar için amortisman ayırabileceklerdir. (Resmi Gazete, 2006, s. 1) G.V.K. 40/7 hükmünce ayrılan amortismanların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

İşverenler Tarafından Sendikalara Ödenen Aidatlar

İşverenler tarafından Sendikalar Kanunu uyarınca Sendikalara ödenen aidatlar kurum kazancından indirilebilmektedir. Ancak bu aidatların gider yazılabilmesi için aidatın ait olduğu yılda ödenmesi gerekir. Takip eden yıllarda ödenmesi durumunda bu aidatlar kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilmektedir. (Resmi Gazete, 1986, s. 8)

Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

İşverenler tarafından ücretliler adına ödenen bireysel emeklilik sistemi katkı payları, G.V.K 40.maddesi 9.fıkrasına göre ticari kazanın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Dikkat edilmesi gereken konu ise indirim konusu yapılacak bu katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda çalışanın elde ettiği ücretin %15'ini, yıllık olarak da asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması gerekir.

Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerin Maliyet Bedelleri

Yardıma muhtaç kişilere yardım maksadıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneklerle vakıflara Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu, 1960, s. 3364)

Gıda bağışları için usul ve esaslar 251 Seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Yayınlanan bu tebliğe göre;

- Bağışı yapan şirket tarafından dernek veya vakıf adına fatura düzenlenerek içeriğinde bağışlanan mala ilişkin bilgiler eksiksiz biçimde yer alacaktır.

- 3065 sayılı KDV kanununun 17/2-b maddesi hükümlerine göre Gıda bankacılığına yapılan bağışlar KDV'den istisna tutulmuştur. Düzenlenecek faturada bu maddeye atıfta bulunarak “İhtiyaç sahiplerine yardım maksadıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır” açıklamasının yer alması zorunludur.
- Bağış alan vakıf veya dernek tabi oldukları mevzuat hükümlerine göre düzenlenmesi gereken belgeleri düzenleyecek ve bir nüshasını bağış yapanlara vereceklerdir. Bağış yapılan mal bedeli V.U.K. 232. maddesinde fatura düzenleme haddinin altında olsa bile mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve malın teslim edildiğinin kanıtı olarak sevk irsaliyesi düzenleyecektir.
- İşletmenin aktifinde bulunan malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedelleri gider kaydedilecektir. Ancak faturaya istinaden gelir kaydedilen bu tutar diğer taraftan da gider yazılmak suretiyle kayıtlara alınacaktır.
- Bağışlanan bu gıda mallarının işletmeye dahil olmaması durumunda ise malların maliyet bedelleri G.V.K.'nın 89. Maddesi hükümlerine göre yıllık beyannamenin bağış ve yardımlar bölümüne yazılmak suretiyle Kurum matrahından indirilecektir.

Bağış miktarı için azami bir sınır bulunmadığından dolayı bağışlanan gıda maddeleri bedelinin tamamının kurum kazancından indirilmesi mümkündür. (TÜRMOB, 2021, s. 156)

Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarına Katılanlara, Programı Yürüten İşverenler Tarafından Ödenen Tutarlar

Türkiye İş Kurumu tarafınca düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenler tarafından fiilen ödenen tutarların ticari kazançtan indirilmesi mümkündür. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, işverenler tarafından ücretle ilişkilendirilmeden her bir katılımcı için indirilecek tutar

aylık asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşmayacaktır. Bu husus G.V.K. 11.maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Banka Kredilerine Ait Borçlar İçin Tahakkuk Etmiş, Ödenmemiş Faiz Giderleri

V.U.K. 281. ve 285. Maddeleri 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değiştirilmiştir. Buna göre mevduat ve kredi sözleşmelerine dayalı alacak ve borçların, değerleme gününe kadar işleyen faizleri ile birlikte değerlendirilecektir. Değerleme gününde yani dönem sonuna kadar işlenen kredi faizleri hesaplanarak gider yazılacak, yine dönem sonuna kadar geçen süre içinde bulunan mevduat faiz tutarları da hesaplanmak suretiyle gelir olarak kayıtlara alınacaktır.

5.3.7.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

Menkul Kıymet İhraç Giderleri

K.V.K. 8.maddesi 1/a bendine ihraç edilen menkul kıymetlerle ilgili bütün giderlerin hasılatından indirilmesi mümkündür. Bunlara giderler; senetlerin kâğıt ve basım giderleri, noter harçları, tasdik ve tescil giderleri, mahkeme harçları, ihraç sebebiyle ödenen çeşitli harç ve resimler, ihraca ilişkin banka komisyonları ve buna benzer diğer harcamaları içerir.

Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderlerle, Birleşme Fesih ve Tasfiye Giderleri

Türk Ticaret Kanununa göre sermaye şirketlerinin genel kurulları olağan veya ihtiyaca göre olağanüstü şekilde toplanır. Kooperatifler ise 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu hükümlerine göre belirlenen şekil ve sürelerde toplantılarını gerçekleştirirler.

K.V.K'nın 8.maddesi 1/c bendinde genel kurul toplantıları için şirket tarafından yapılan ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kiralanması, örf ve geleneklere uygun biçimde temsil ağırlama giderleri gibi çeşitli giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün kılınmıştır. Bununla birlikte birleşme, bölünme, şirketin feshi ve tasfiye işlemleri için yapılan giderler, kuruluş ve öğütlenme gideri niteliğinde olup kurum kazancından indirilmesi söz konusudur.

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurum kazancı tespit edilirken, şirket kazancının komandite ortağına düşen pay gider olarak nitelendirilerek kurum kazancından düşülür. Bu şekilde şirketin mükerrer vergilendirilmesi engellenmiş olur.

Komandite ortakların komandit şirketten aldıkları kar payları ticari kazanç hükümde olup (Gelir Vergisi Kanunu, 1960, s. 3362-2) ilgili hesap dönemini takip eden yılın Mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir.

Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

Katılım bankaları; mevduat olarak bünyesine aldığı paraları, katılma hesabı adı altında alıp karşılığında mevduat faizi yerine vadesine göre kar payı ödemesi yapan kuruluşlardır. Bu ödeme kar payı olarak anılsa bile aslında katılım bankalarının finansman maliyeti olarak katlandıkları bedeldir. İştirak kazancı veya menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmez. (TÜRMOB, 2021, s. 158)

K.V.K.'nın 8.maddesi (1/d) hükmüne göre katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen tutarlar (kar payı) kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak değerlendirilebilmektedir.

İşletmelerin katılım bankalarından sağladıkları nitelikli krediler için katlandıkları finansman giderleri de ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Çalışanlara Ödenen Temettü İkramesi

İşletmeler, ana sözleşmelerinde veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere istinaden hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kardan çalışanlarına temettü, kar payı veya farklı bir isimde ücret ödemeleri gerçekleştirebilmektedir.

Bu temettü ödemeleri şirketin genel kurul toplantısında alınan karara göre yapılır. Toplantılar yeni senenin Mart ayı içinde yapıldığından hesap döneminden bir sonraki yıla denk gelmektedir. Nitekim tahakkukun bir sonraki yıl yapılması ücretin bir önceki yıla ait bir gider olma niteliğini ortadan kaldırmaz. Bu tutarlar tahakkuk ettikten sonra Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden diğer indirimler bölümüne yazılmak suretiyle indirimi mümkündür. Anılan bu temettü ödemelerinin genel kurul kararının verildiği yılın sonuna kadar gerçekleşmesi gerekmektedir.

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Teknik Karşılıklar

K.V.K.'nın 8.maddesi 1/e bendi hükümlerine göre sigorta ve reasürans şirketlerinin bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait bazı teknik

karşılıkların, kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür. Bahsi geçen karşılıkları aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

- **Muallak Hasar Karşılıkları:** Hasar gerçekleşmiş ancak henüz tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş olsa bile hak sahibine henüz ödemesi yapılmamış tazminat bedelleri için sigorta şirketleri tarafından ticari kazançlarından indirilebilmesi için ayrılan karşılıklardır.
- **Kazanılmış Prim Karşılıkları:** Yürürlükteki sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerinden komisyonlar düşüldükten sonra kalan kısmının gün hesabına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutar, sigorta şirketinin gelecek dönemine ait gelirleridir. Bu tutarların ilgili olmadığı dönem kazancından ayrıştırılabilmesi için karşılık ayrılarak kurum kazancından indirilmesi mümkündür.
- **Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar:** Her bir sözleşme için belli istatistiki veriler ve aktüerya hesaplarına dayanılarak ayrı ayrı hesaplamalara tabi tutularak, sigorta riskinin gerçekleşme ihtimaline göre yapılan hesaplama ile bulunan kısmının dönem kazancından indirilmesi durumudur.
- **Dengeleme Karşılığı:** Takip eden hesap dönemlerinde oluşabilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak amacıyla yalnızca deprem ve mühendislik sigorta kollarına verilen deprem teminatı için hesaplanan karşılıklardır.

5.3.7.3. DİĞER KANUNLARA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

İşletmeler tarafından safi kurum kazancının tespiti sırasında iki bölümde belirttiğimiz gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının dışında diğer vergi kanunlarında da indirilebilecek bir takım giderler mevcuttur.

Vergi Usul Kanununa Göre İndirilebilecek Giderler

V.U.K.'un 270. maddesinde belirtildiği üzere, kurumlar noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, taşıt alımı ve emlak alım gibi vergileri maliyet bedeline intikal ettirebilir veya genel giderler kapsamında kurum kazancından direkt indirim konusu yapabilirler. Mükellefler bu konuda serbest bırakılmıştır. (Tekin & Kartaloğlu, 2010, s. 326)

Katma Değer Vergisi Kanununa Göre İndirilebilecek Giderler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde; K.D.V. kanununa göre indirilemeyen vergilerin, kurum kazancından indirilebilmeleri adına gider olarak kabul edilebileceği hükmü yer almaktadır. Aşağıda bu vergilere yer verilmiştir;

- Deprem, sel felaketi, yangın sebebiyle Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar hariç olarak, zayi olan mallara ilişkin katma değer vergileri kurum kazancından indirilebilir.
- Binek otomobillerin alış sırasında katlanılan K.D.V gider olarak yazılabilirken, istenmesi halinde maliyet bedeline de eklenebilir.
- Vergi Usul Kanunun 322. maddesine göre değersiz duruma gelmiş alacaklar için alıcı tarafından ödenmeyen KDV tutarları, 01.01.2019 tarihinden itibaren gider olarak kayıtlara alınabilir.
- Promosyon olarak verilen ürünler için alış esnasında katlanılan K.D.V. tutarlarının, satış sırasında hesaplanan K.D.V. tutarını aşan kısmı kurum kazancından indirilebilecektir.

Ayrıca bankaların mal ve hizmet alımı sırasında ödemiş oldukları K.D.V. tutarları, bu vergi türünden mükellefiyetleri olmadıkları için doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.

5.3.8. İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Vergi mevzuatına göre gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi kanunları çerçevesinde kurum kazancının tespiti sırasında indirim konusu yapılmasına izin verilmeyen giderler bulunmaktadır. Vergi kanunlarının indirilmesine müsaade

etmediği bu ödemeler, uygulamada “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” olarak anılmaktadır. (Bilen, 2012, s. 12)

İşletmelerin varoluş amacı temelde işletme ortaklarına menfaat sağlamaktır. Ticari mevzuat işletmelerin amaçlarını gerçekleştirirken işletme ile ilgili kişilerin menfaatlerini korur. Vergi mevzuatı ise bir başka ilgili kişi olan devletin yani Hazine’nin menfaatini koruyarak vergi gelirlerini teminat altına almayı amaçlar. Bu durum kurum kazancının kesin tutarının tespitinde her iki mevzuata göre farklılık oluşturur.

İşletmeler muhasebe uygulamalarında gider olarak kayıtlara aldıkları harcamalarını, vergi matrahının tespiti sırasında dönem karına ekleyerek kanunun öngördüğü şekilde matrahı belirlemektedirler. Çalışmamızın bu bölümünde vergi mevzuatına göre indirilemeyecek giderlerin neler olduğunu inceleyeceğiz.

5.3.8.1. G.V.K KAPSAMINDA İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

G.V.K 40. Maddesinin ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderleri açıkladığından çalışmamızın önceki bölümlerinde söz etmiştik. Kanunun indirilebilecek giderleri düzenleyen söz konusu maddesine göre bir harcamanın gider niteliğinde olması için iki önemli unsurdan bahsedilmektedir (Bilen, 2012, s. 13):

- Gider olarak değerlendirilecek harcamanın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkili olması
- Yapılan harcamanın V.U.K. hükümlerine göre belgelendirilmesidir.

Bu iki unsuru birlikte sağlayan bir harcama prensip olarak ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

G.V.K. 41. Maddesinde ise ticari kazancın tespitinde kabul edilmeyen ödemeler sayılarak burada anılan giderlerin ticari kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bu ödemeler aşağıda sıralanmıştır:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aynen aldıkları sair değerler

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuk çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler
- Teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş bedel ya da fiyatlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler dolayısıyla işletme aleyhine oluşan farklar
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile yıpranma payları
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- Finansman Gider Kısıtlaması olarak da anılan uygulama. Bu uygulamaya göre 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 Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı indirim konusu yapılmayacaktır.

Bazı hususlar G.V.K’nda yer almamasına rağmen ilgili mevzuat gereği gelir vergisi mükellefleri açısından geçerlidir. Bu kapsamda indirim konusu yapılamayacak giderler şöyledir:

- V.U.K’nun 187.maddesi hükümlerine göre Envantere alınması zorunlu olan gayrimenkuller için yapılan kira ödemeleri
- Hırsızlık ve dolandırıcılık gibi hukuksal olaylar sebebi meydana gelecek zararlar
- Kanuni sınırları aşan veya kanunun aradığı şekil şartlarını taşımayan bağış ve yardımlar ve bunlara benzer nitelikteki diğer gider unsurları. (Bilen, 2012, s. 20)

5.3.8.2. K.V.K. KAPSAMINDA İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

Kurumlar Vergisi Kanunda gider kabul edilmeyen ödemeler, kanunun 11. Maddesinde “ Kanunen Kabul edilmeyen indirimler” başlığı altında toplanmış ve açıklanmıştır.

Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kanunun 11 maddesinin 1.fıkrası a bendinde belirlenen hükümlere göre öz sermaye üzerinden ödenen ya da hesaplanan faizler, safi kurum kazancının hesaplanmasında indirim konusu yapılamayacaktır.

Şirket ortakları şirkete koydukları sermaye tutarları üzerinden faiz geliri elde edebilmektedirler. Türk Ticaret Kanunu’nun 132. maddesinde bulunan “ *Kanunlarda aksine hüküm yoksa şirket sözleşmesiyle ortakların, koydukları sermayeler için faiz ve şirketteki hizmetleri sebebiyle kendilerine ücret verilmesi kabul olunabilir.*” hükmü bu duruma dayanak olarak kabul edilmektedir. Ortaklara ödenen bu faiz tutarlarının K.V.K.’na göre safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Şirket ortakları ancak kar payı olarak şirketten kazanç sağlayabilirler. (Demir, 2017, s. 132)

Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

Örtülü sermaye ile ilgili tanımlamalar K.V.K.'nın 12. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre örtülü sermaye; şirketlerin ortalarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edip işletmede kullandıkları borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte şirketin öz sermayesinin üç katını aşan kısmıdır. Şirket ortakları tarafından ilk bakışta yabancı kaynak olarak gözüken bu fonlar aslında öz sermayeye dahil olması gereken tutarlardır.

Bu tanım göz önünde bulundurularak örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan her türlü faiz, kur farkı vade farkı gibi ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

İşletmeler varoluş amaçlarına göre hareketle elde edecekleri karı maksimuma ulaştıracak şekilde girişimde bulunarak elinde bulunan mamul ya da yarı mamul maddelerden yararlanmak suretiyle üretimlerini gerçekleştirirler. Burada amaç üretim maliyetini düşürüp kazancı optimum seviyeye çıkarmaktır. Bazı durumlarda işletmeler şirket içinde ya da grup şirketleri arasında fiyatlandırmayı yüksek göstererek özellikle farklı ülkelerdeki kurumlar vergisi oranlarından yararlanmak amacıyla vergi matrahını azaltma teşebbüsünde bulunabilirler. (Demir, 2017, s. 135) Bu durumun önüne geçilmesi adına K.V.K.'nın 13. maddesinde Transfer Fiyatlandırması uygulamasına yer verilmiştir.

Madde hükmüne göre kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım-satımında bulunmaları durumunda kazancın tamamı veya bir kısmı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Kanunun 11. Maddesinin 1/c bendi ise kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı hareket ettiği tespit edilen ve Hazine'ye zarar oluşturacak şekilde belirlenmiş fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım-satımında bulunmaları halinde bu ödemeler indirim olarak kabul edilmeyecektir.

Her Çeşit Yedek Akçeler

Şirketler, ileride gerçekleşebilecek olası zararları telafi edebilmek adına ya da başka amaçlarla dönem karından kanunda belirtildiği tutarlar dâhilinde veya ihtiyari olarak pay ayırırlar. Bu paylar yedek akçe olarak adlandırılır. Ayrılan bu tutarların hangi amaçla ya da ne şekilde ayrıldığı önemli olmaksızın K.V.K.'nın 11.maddesinin 1/ç bendince kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Para ve Vergi Cezaları

Hesaplanan Kurumlar Vergisi, K.V.K.'nın 11.maddesi 1/d bendince safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememektedir. Aynı maddenin diğer hükümlerine göre her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca ödenen cezalar, gecikme faizleri ve V.U.K. hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri de kurum kazancının tespiti sırasında indirilemeyecektir. Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenen gecikme faizleri ve zamları da bu kapsamda gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhraç Edilmeleri Sonucu Meydana Gelen Zarar

Sermaye Piyasası mevzuatına göre halka arz edilen ve satılan menkul kıymetlerin ihraç işlemleri için K.V.K.'nın 11/1-e bendinde bazı hususlardan söz edilmiştir. Buna göre kanunlarda belirlenen hadler saklı kalmak koşuluyla, menkul kıymetlerin nominal değerlerinin altında satılması durumunda ortaya çıkan zararlar ve bu işlemler ile ilgili komisyon ve benzeri giderler kurum kazancından indirilemeyecektir.

Esas Faaliyet Konusuyla İlgili Olmayan Deniz Ve Hava Taşıtlarının Giderleri

Kiralama yolu ile elde edilen ya da işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarının yanı sıra uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının da işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayan giderleri ve amortismanları kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. (TÜRMOB, 2021, s. 164)

İşletmenin Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin Ve Çalışanlarının Suçlarından Kaynaklı Tazminat Giderleri

Suçlardan dolayı ortaya çıkan maddi ve manevi tazminat ödemelerinin gider olarak nitelendirilmeyeceği hususunu Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirilemeyecek giderler bölümünde açıklamıştık. K.V.K.'da ise bu durum daha da geniş ele alınmış ve şirketlerin kendisi, ortakları, yönetici ve çalışanlarının suçlarından dolayı yapılan tazminat ödemelerinin kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilmesini belirtmiştir.

Ancak işletmelerin sözleşmeye bağlı olarak ödedikleri ceza niteliğindeki tazminatların kurum kazancının tespitinde indirilmesi mümkün kılınmıştır.

Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Kaynaklı Ödenen Tazminatlar

Radyo, televizyon ya da gazete gibi yayın organlarından yapılan haberlere ya da programlara karşı tazminat davası açılması sıklıkla görülen bir durumdur. Mahkemeler bu davalar sonucunda gerek yayıncı kuruluşun gerekse yayıncı kuruluşun çalışanının tazminat ödemesini kararlaştırabilirler. Kanun koyucu böyle bir ödemenin söz konusu olduğu durumlarda, yapılan ödemenin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceğini açık hükümlerle belirtmektedir.

Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

K.V.K.'nın 11/1 maddesinde her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin yarısı gider olarak dikkate alınamayacağından bahsetmektedir. Cumhurbaşkanı bu oranı %100 'e kadar arttırmaya ve sıfıra indirmeye yetkili kılınmıştır. Ancak 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun ile yapılan düzenlemeyle bu ürünlere ait ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği karar altına alınmıştır.

Finansman Gider Kısıtlaması

K.V.K. 11/1-i maddesi, kurumların kullanmış oldukları finansman kaynakları için katlandıkları giderlerin indirim konusu yapılması hususunda bir kısıtlama getirmiş ve kısıtlamanın uygulanması için Cumhurbaşkanı'nı yetkili kılmıştır.

04.02.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile ilgili düzenleme kapsamında uygulanacak oran %10 olarak belirlenmiştir.

01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlarda, aşan kısım sınırlı olmak üzere ve yatırımın maliyetine eklenenler hariç, kurumda kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun gider olarak indirilmesi kabul edilmeyecektir.

Kurumların ihtiyaç duydukları finansman kaynağını yabancı kaynaklardan sağlamak yerine sermayelerinden karşılamalarını teşvik etmek amaçlanmıştır.

Bu uygulama kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketlerini için söz konusu değildir. (TÜRMOB, 2021, s. 165)

6. KARŞILAŞTIRMALI UYGULAMA

CNMAK Makine San.ve Tic.A.Ş Firması 2020 yılında ithal etmiş olduğu CNC makinalarının satışı ile ilgili bir tekstil firmasına anlaşma sağlamış ve satışla ilgili sözleşme düzenlenmiştir. Sözleşme hükümlerine göre 15 ay vadeli satılan 10 adet makinanın toplam bedeli 1.700.000 TL + %18 KDV dir. Makinaların peşin satılması halinde CNMAK Makine San.ve Tic.A.Ş. firması tarafından belirlenen tutar 1.500.000 TL + %18 KDV dir. Firma bu satışın karşılığında 15 ay vadeli senet almıştır. Sözleşme 07.08.2020 tarihinde imzalanmış ve aynı gün firmaya teslim edilmiştir.

BOBİ FRS kapsamında kayıtlarını yapalım.

Makinelerin satıldığı tarih ile bedelinin fiilen tahsil edileceği tarih arasında 15 ay süre vardır. Dolayısıyla standardın öngördüğü üzere bir yıldan fazla bir süre olması durumunda vade farkının ayrıştırılması örneğimiz için söz konusu olacaktır. Makinaların peşin satılması durumunda belirlenen fiyat ile vadeli satışında gerçekleşen fiyat mali tablolara ayrı ayrı yansıtılacaktır.

Örneğimizde ödemenin tek bir senetle gerçekleşmesi sebebiyle bugünkü değer formülüyle etkin faiz oranı hesaplanabilir.

$$\text{Bugünkü Değer : } \left(\frac{\text{Gelecek Değer}}{(1+\text{Faiz Oranı})^{\text{Dönem Sayısı}}} \right)$$

$$1.806.000 = \left(\frac{2.006.000}{(1+\text{Faiz Oranı})^{15}} \right)$$

$$\text{Faiz Oranı} = 0,007026$$

Faiz oranı kullanılarak dönem sonunda gelir olarak kayıtlara alınacak vade farkı da hesaplanması mümkündür.

Dönem sonunda satış işleminin gerçekleştirildiği tarihten bugüne 5 ay geçmiştir. Gelecek sene tahsil edilecek senedin vadesi 10 aydır. Etkin faiz oranı yardımı ile aradan geçen 5 aylık süreye denk gelen vade farkı ayrıştırılarak finansal tablolara aktarılmalıdır.

$$\text{Tahsil edilecek tutarın dönem sonundaki değeri} = \left(\frac{2.006.000}{(1+0,007026)^{10}} \right) = 1.870.355$$

$$1.870.355 - 1.806.000 = 64.355 \text{ TL. Döneme ait vade farkı gelirdir.}$$

07.08.2020	
ALACAK SENET. HESABI	2.006.000 TL
YURTIÇİ SATIŞLAR	1.500.000 TL
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	200.000 TL
HESAPLANAN KDV	306.000 TL

Makinaların satılması ile ilgili muhasebe kaydı

31.12.2020	
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	64.355 TL
ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİRLER	64.355 TL

Döneme ilişkin vade farkının kayıtlara alınması

Senedin vadesinin gelmesi ile birlikte tahsil edilmesinin ardından yapılacak kayıtlar şu şekildedir.

_____ 07.10.2021 _____

KASA HESABI 2.006.000 TL

ALACAK SENET. HESABI 2.006.000 TL

Alacak senedinin tahsil edilmesi

_____ 07.10.2021 _____

ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ 135.645 TL

ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİRLER 135.645 TL

Döneme ilişkin vade farkının kayıtlara alınması

V.U.K'a göre ise yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

_____ 07.08.2020 _____

ALICILAR HESABI 2.006.000 TL

YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI 1.700.000 TL

HESAPLANAN KDV 306.000 TL

Makinaların vadeli satış kaydı

Örneğimizde vadenin 1 yıldan uzun olması, sözleşmenin TFRS 15'e göre önemli bir finansman bileşeni varlığının olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Standart bize önemli finansman bileşeninin belirgin olmadığı durumlarda iki temel şartın sağlanıyor olmasını gerekli kılmıştır. Vadeli satış fiyatı ile nakit satış fiyatının arasında fark bulunması şartının sağlandığı örneğimizde açıkça görülmektedir. Ödeme vadesinin uzunluğu ve piyasa faiz oranının üstünde bir getiri sağlandığı kabul edilirse önemli bir finansman bileşeninin varlığından söz edilebilmektedir. Bu durumda BOBİ FRS ile uyumlu olarak yapılan kayıtlar TFRS 15 için de geçerli olacaktır.

Ancak vadenin bir yıldan az veya önemli bir finansman bileşeninin varlığından söz edilememesi durumunda da V.U.K.'a göre yapılan kayıtlarla benzerlik gösterecek şekilde vade farkları ayrıştırılmadan doğrudan satış bedeli içinde kayıtlara alınacaktır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

29.07.2017 tarihinde yayınlanan ve 01.01.2018 yılında hayatımıza giren BOBİ FRS'yi, uzun yıllardan beridir hayatımızda olan ve işletmeler tarafından uygulanan TFRS 15 ile neredeyse ülkemizin vergi mevzuatının temel taşlarından biri olan Kurumlar Vergisi Kanunu'nu özellikle hasılat açısından inceledik. Çalışmamızın başından beri incelediğimiz üç ana başlık üzerinden hasılat kavramının nasıl muhasebeleştirilerek raporlandığından bahsettik.

BOBİ FRS için hasılat tespit edilirken, sözleşme taraflarının arasındaki anlaşma göz önünde bulundurulmak kaydıyla satış iskontoları indirilerek, tahsil edilen ya da tahsil edilmesi mümkün olan bedel esas alınır. Söz konusu bedelin tahsil edilmesi gelecek bir zamanda gerçekleştirilecekse bu satıştan elde edilecek bedelin işletme için finansman açısından bir menfaat sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi gereklidir. Bedelin bir yıldan az bir sürede tahsil edilmesi öngörülürse hasılat ile hasılatın geç elde edilmesinden doğan vade farkı tutarı ayrıştırılmadan tamamı hasılat olarak kayıtlara alınır. Ancak vade bir yıldan daha fazla bir zamana uzanıyorsa tahsil edilmesi beklenen hasılat peşin bedel üzerinden ölçülerek aradaki vade farkı ayrıştırılarak muhasebeleştirilmelidir. Vade farkının ayrıştırılması işlemi etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanır. Bu TFRS 15 ile neredeyse uyumludur. Her iki standartta da peşin bedel esas alınarak hesaplama yapılır. V.U.K.'a göre vade farklarında ise, BOBİ FRS ve TFRS 15 de olduğu gibi bir ayrıştırma söz konusu değildir. Satış sırasında ya da sözleşmenin düzenlendiği esnada vade farkı belirlenmiş ise söz konusu vade farkı satış fiyatına eklenir. Satış bu bedel üzerinden gerçekleştirilir ve kayıtlara alınır.

Kayda alınması esaslarına göre incelediğimizde özellikle K.V.K'na göre kurum kazancının tespiti sırasında tahakkuk esası benimsenmiştir. Hasılatın kurum

kazancı olarak sayılması için miktar ve mahiyet unsurlarının kesinleşmiş olması esastır. BOBİ FRS ise hasılatın kayıtlara alınmasında işletmenin mal veya hizmetin satışından elde edeceği ekonomik faydaların muhtemel olmasını ve bu faydaların güvenilir düzeyde ölçülebilmesini esas almıştır. TFRS 15 'e göre hasılat, sözleşmede belirlenen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ile kayıtlara alınır. Ancak burada beş adımdan oluşan bir işleyiş söz konusudur. Sözleşmenin tanımlanması ilk adımdır ve ardından sözleşmede taahhüt edilen her bir edim yükümlülüğünün ayrı ayrı tanımlanması gerekir. Daha sonra sözleşmenin işlem bedeli tespit edilir. Bu bedel sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğüne ayrı ayrı orantılı biçimde dağıtılır. Son aşamada, dağıtılan bu bedeller sözleşmede taahhüt edilen edimler yerine getirildiğinde ya da getirildikçe finansal tablolara hasılat olarak kaydedilir.

Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe uygulamalarının yanı sıra Avrupa Birliği düzenlemelerine de uyumlu olarak oluşturulan BOBİ FRS ile uluslararası ticari zeminde ortak bir dil yakalamak, özellikle ülkemizdeki orta ölçekli işletmelerin bu zeminde varlığını arttırmak amaçlanmıştır. Vergi mevzuatı yıllardan beri ülkemizde muhasebeye ve finansal raporlamaya yön vererek işletmelerin mali tablolarının vergi kanunlarına göre oluşturulmasında en büyük etken olmuştur. Ancak bugün uluslararası alanda varlık gösterecek işletmelerimizin sadece vergi mevzuatının yönlendirdiği şekilde Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'ne göre uyguladıkları tek düzen hesap planı uygulaması bu alanda yetersiz kalmaktadır. Bu sistemde oluşturulan mali tablolar ancak vergi ilgililerine ihtiyaç duydukları bilgiye erişmelerini imkân sağlarken, diğer finansal tablo kullanıcıları için bu söz konusu olmamaktadır. Muhasebenin temel amacı olan karar alıcıların ihtiyaç duydukları gerçek bilgiyi onlara temin ederek gerçek durumun ortaya konulması, planlanması ve denetlenmesinin mümkün kılınması adına

bu uygulamalar geliştirilerek teşvik edilmelidir. Küresel rekabetin ihtiyaçlarının yerine getirilmesi, uluslararası alanda varlık gösteren işletmelerimizin sayılarının artmasına, ülke ekonomisinin güçlenmesinde etkin rol oynayacağı açıktır.



8. KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2019, Nisan). İşletmelerde Öz Sermaye Karşılaştırılması Yoluyla Ticari Karın Hesaplanması. Mayıs 28, 2021 tarihinde https://www.researchgate.net/publication/332513277_ISLETMELERDE_OZ_SERMAYE_KARSILASTIRILMASI_YOLUYLA_TICARI_KARIN_HESAPLANMASI adresinden alındı

Akdoğan, N., & Aydın, H. (1987). Ankara: Gazi Üniversitesi.

Aksoy, Ş. (1996). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Bilen, C. İ. (2012, Aralık). Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti. *Vergi Dünyası Dergisi*(376).

Bozkurt, B. (2018, Temmuz). Kavram,Kavramlaştırma Yaklaşımları ve Kavram Öğretimi Modelleri. *Dil Dergisi*(169/2), 7.

Demir, E. (2017). Kurumlar Vergisinde Safi Kurum Kazancının Tespiti. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Ana Bilim Dalı.

Enginay, A. (1971). *Vergi Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Foundation, I. (2015). *IFRS® Foundation—Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard*. Ekim 20, 2020 tarihinde <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/smes/module-23.pdf> adresinden alındı

Gelir Vergisi Kanunu. (1960, Aralık 12). Mayıs 20, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> adresinden alındı

Gençoğlu, Ü. G. (2017, Ekim). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 3.

Gençoğlu, Ü. G., Özerhan, Y., & Karabınar, S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 235). içinde Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Yayınları.

Grant Thornton. (2016, Ekim). *IFRS News Special Edition for Revenue. Revised October 2016*. Grant Thornton: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2016/ifrs-15-special-edition-newsletter-oct-2016.pdf> adresinden alındı

Kamu Gözetim Kurumu. (2016, Eylül 9). TFRS 15. *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*.

Kurumu, K. G. (2017, Temmuz 29). BOBİ FRS. *Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*.

MNP LLC. (2017, Şubat). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide*. Fdocuments: <https://fdocuments.in/document/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-guide-you-2-ifrs-15-revenue-from.html> adresinden alındı

Neumark, O. F. (1945). *Gelir Vergileri Teori ve Pratik* (M. Dikmen, Çev., s. 4). içinde İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.

Nomer, P. D. (2012). *Borçlar Kanunu Genel Hükümler*. Beta Yayınları.

Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2020). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Yayınları.

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ., & Tüm, K. (2020). *Yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağı ile Uyumlu Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Öztürk, E. (2017, Eylül 30). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 601.

Resmi Gazete. (1986, Mart 18). Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği Sıra No:149. Mayıs 28, 2021 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19051.pdf> adresinden alındı

Resmi Gazete. (1992, Aralık 26). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1. Mayıs 28, 2021 tarihinde https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf adresinden alındı

Resmi Gazete. (2006, Aralık 30). Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 365). Mayıs 28, 2021 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061230-40.pdf> adresinden alındı

Resmi Gazete. (2017, Temmuz 29). *BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI HAKKINDA TEBLİĞ (SIRA NO: 56)*.

Tekin, C., & Kartaloğlu, E. (2010, Ocak 15). Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları). İstanbul. Mayıs 25, 2021 tarihinde <http://www.emrekartaloglu.com/Kitaplar/1.KVK%20Yorum%20Kitabi%202.%20BASKI.pdf> adresinden alındı

TÜRMOB. (2021, Nisan). *2020 Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*. Mayıs 28, 2021 tarihinde <https://online.fliphtml5.com/nitus/azzu/#p=1> adresinden alındı

Vergi Usul Kanunu. (1961, Ocak 4). *213 Numaralı Kanun*. Mayıs 20, 2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden alındı