

DERLEME MAKALE

**HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ
FARKLILIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİYE ETKİSİ:
TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE TFRS 15 ÇERÇEVESİNDE
KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ¹**

*THE IMPACT OF DIFFERENCES IN REVENUE RECOGNITION ON
DEFERRED TAX: A COMPARATIVE ANALYSIS IN THE FRAMEWORK
OF TURKISH TAX SYSTEM AND TFRS 15*

Kaan SARAL*

Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN**

ÖZ

Küreselleşme ve hızla gelişen teknoloji ile birlikte uluslararası ticaret de benzer şekilde hızlı bir gelişme kaydetmiş ve uluslararası ticari ilişkiler daha entegre hale gelmiştir. Bununla birlikte, ülkelerin vergi sistemi ve mevzuatlarının farklılık arz etmesi finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları daha iyi şekilde anlayıp değerlendirebilmesi ve firmaların finansal performansını daha sağlıklı biçimde analiz edebilmesini zorlaştırmaktadır. Bu sebeple, uluslararası alanda geçerli olan muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu çerçevede, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Söz konusu standartlar Türkiye’de; Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak Türkçe’ye tercüme edilip benimsenmiştir. Ancak, bu standartların benimsenmesinden sonra, o zamana kadar Türk Vergi Sistemine göre gerçekleştirilen birtakım muhasebe işlemlerinde ikili uygulamalar meydana gelmiştir. Oluşturulan standartlarda, aynı zamanda bu çalışmanın konusu olan TMS 12 Gelir Vergileri ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat da yer almaktadır. Bu bağlamda, hası-

¹ Bu çalışma, Kaan Saral’ın İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanan “Türk Vergi Sistemi ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesindeki Farklılıkların Ertelenmiş Vergiye Etkisi” başlıklı Yüksek Lisans Tezinden türetilmiştir.

* kaansaral@icloud.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0528-5688>

** İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6175-3397>

latin muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler Türk Vergi Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları hükümleri çerçevesinde farklılık arz etmektedir. Bu çalışmada, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin Türk Vergi Sistemi ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat hükümlerindeki değişikliklerden kaynaklı olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin şirketlerin finansal tablolarına etkisindeki farklılıklar örnek bir vaka çalışması ile incelenmiştir.

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

ABSTRACT

With globalization and rapidly developing technology, international trade has made a similar rapid development and thus, international trade relations have become much more integrated. However, the differences in tax systems and legislations of countries make it difficult for financial statement users to better understand and evaluate the financial statements and to analyze the financial performance of companies in a healthier way. For this reason, internationally valid accounting standards were needed. In this framework, International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards have been established by the International Accounting Standards Board. The aforementioned standards have been translated into Turkish and adopted as Turkish Accounting Standards and Turkish Financial Reporting Standards in Turkey. However, after the adoption of these standards, dual applications occurred in some accounting transactions that were carried out according to the Turkish Tax System until then. The standards created also include TMS 12 Income Tax and TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, which are also the subject of this study. In this context, the procedures regarding the recognition of revenue differ within the framework of the provisions of the Turkish Tax System and Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards. In this study, the differences in the impact of the deferred taxes on the financial statements of companies due to the differences in the provisions of the Turkish Tax System and TFRS 15 Revenue from Customer Contracts regarding the recognition of revenue are examined with a case study.

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

1. GİRİŞ

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, finansal tablo kullanıcılarının şirketlerin finansal tablolarında yer alan verileri gerçeklik, şeffaflık, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirebilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Bu amaçla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) yayınlanmıştır. Bu standartlar Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) adı altında benimsenip Türkçe’ye çevrilmiştir. Oluşturulan standartların içerisinde bu çalışmanın konusu olan “TMS 12 Gelir Vergileri” ve “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” da yer almaktadır.

TFRS 15 hasılatın hesaplanması ve raporlanmasıyla doğrudan ilgilidir. Hasılatın doğru şekilde hesaplanması, firmaların finansal performansının tespitinde (rasyolarının hesaplanması ve ölçümünde) önemli bir role sahiptir. Türkiye’de hasılatın muhasebeleştirilmesi işlemleri Türk Vergi Sistemi (TVS) ve TMS/TFRS uyarınca gerçekleştirilmektedir. Ancak, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler TVS ve TMS/TFRS’de yer alan hükümler çerçevesinde farklılık arz etmektedir. Bu farklılıklar, vergi matrahında ve ödenecek kurumlar vergisi tutarlarında da farklılıkların oluşmasına sebebiyet vermektedir.

Bu çalışmada, TVS ve TFRS 15 uyarınca hasılatın muhasebeleştirilme koşullarındaki farklılıkların, TMS 12’ye göre hesaplanan ertelenmiş vergiye olan etkisinin uygulamalı ve karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi amaçlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, çalışmada TVS ve TFRS 15’in, hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıklardan doğan ertelenmiş vergilerin örnek bir uygulama ile karşılaştırılması ve farklılıktan doğan ertelenmiş vergilerin finansal tablolara olan etkisinin gösterilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın uygulama kısmında seçilen yöntem olay (vaka) çalışmasıdır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

VUK’a göre hasılat brüt olarak hesaplanmaktadır. Vergi kesintileri ve satış iskontoları gibi kesintiler brüt satış bedelinden indirilip hasılat olarak kay-

dedilememektedir. Nitekim VUK m. 194/2’de hasılat kavramı geçmekte ve bu maddede “hasılat kısmına satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur” ifadesine yer verilmektedir (VUK, 194). Bu ifade, olağan faaliyetlerden elde edilme ve brüt olma kıstaslarını içermektedir (Ünlütürk vd., 2019, s. 251). TFRS 15’te hasılatın tanımı; “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” şeklinde yer almaktadır (TFRS 15, prg. 6). TFRS 15’e göre hasılat iki farklı şekilde oluşmaktadır (Keskin & Dinçer, 2015, s. 223):

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

Gelir kavramı “gerçek ya da tüzel kişilerin üretimden tüketime kadar geçen ekonomik süreç içerisinde üretim faktörleri ile ekonomiye katılmaları sonucu elde edilen ya da üretim faktörleri kullanılmaksızın çeşitli nedenlerle ekonomik gücünde meydana gelen artışların para ile ifade edilen kıymetlerdir” (Bayraklı, 2000, s. 1). Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m. 1’de ise gelirin tanımı; “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” şeklindedir (GVK, m.1). Ayrıca, GVK m2’de geliri oluşturan unsurlar belirtilmiştir (GVK, m.2):

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

GVK uyarınca -aksine hüküm bulunmadıkça- gelirin tespitinde yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınmaktadır (GVK, m.2). TFRS 15’e göre gelirin tanımı; “Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca öz kaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şek-

linde iktisadi faydada meydana gelen artışlar” şeklindedir (TFRS 15, Ek A, s.19). TFRS 15’te gelir kavramı “varlıklardaki artış ve borçlardaki azalış” şeklinde ele alınmıştır. Bu durum, özkaynaklardaki (ortakların katkıları dışında) artışın iktisadi fayda olarak ele alınması anlamına gelmektedir.

3. TVS VE TFRS 15’E GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLAR

IASB’nin bir projesi olan yeni hasılat standardı, 28.05.2014’te IASB tarafından nihai olarak yayınlanmıştır. Standardın Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde 01.01.2017 sonrasında uygulanması kararlaştırılmış olup bir yıllık ertelemeli olarak 01.01.2018’den itibaren yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen standart, IASB ile FASB’nin (Financial Accounting Standards Board-Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) 2002’de başlattıkları ortak bir projenin sonucudur. Söz konusu proje, temel olarak, hasılatın oluşumu konusundaki eksikliklerin ortadan kaldırılması amacı çerçevesinde başlatılmıştır (Öztürk, 2021, s. 792).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) UFRS 15’i “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatı*” olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmî Gazetede 54 sıra no.lu tebliğ yayımlanarak 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. TFRS 15’in Türkiye’de yürürlüğe girmesiyle birlikte hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda önemli ilkeler uygulamaya girmiştir. “*TMS 12 Gelir Vergileri*” ise 28.03.2006 tarih 26122 S. Resmî Gazetede yayımlanmak suretiyle 31.12.2005’ten itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TMS 12’nin ortaya çıkış amacı ve kapsamı, ticari ve malî kâr arasındaki geçici vergi farklarının hesaplanması ve finansal tablolara yansıtılıp raporlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, TMS 12, TVS’de tahakkuk esasına hizmet eden, devlet otoritesi tarafından uygulanan ve asıl amacı devletin vergi kazancını optimize etmek olan düzenin işletmelerin finansal durumunu ve finansal durumun finansal tablolarda gerçeğe uygunluğunu etkilediği düşünüldüğünden ortaya çıkmıştır. TMS 12’de firmaların gerçeğe uygun vergiyi hesap edebilmesi ve bunların raporlanabilmesi için bazı finansal tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi hususlarında birtakım farklılıklar öngörülmüştür. Bu farklılıklar; amortisman, varlık ve yükümlülüklerin değerlemeleri; ayrı-

lan karşılıklar, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergi kanunlarınca kabul edilmeyen gelirler açısından farklar olarak açıklanabilir.

TFRS 15'in temel amaçlarında biri işletmenin müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmet yükümlülüklerinin raporlama dönemlerinde tamamlanma derecelerine veya sözleşmede yer alan hükümler çerçevesinde finansal tablolara yansıtılmasıdır. Böylece, finansal tabloların gerçeğe uygunluğunu artırılması ve finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerine katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

TFRS 15'te hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak beş aşamalı bir model yer almaktadır: “(i) Sözleşmenin Tanımlanması, (ii) Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması, (iii) İşlem Bedelinin Belirlenmesi, (iv) İşlem Bedelinin Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması, (v) Yerine Getirilen Edim Yükümlülüklerine İsbet Eden Hasılatın Kaydedilmesi” (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 408). “İşlem bedelinin belirlenmesi” olan üçüncü aşamada “işlem bedelinin sabit veya değişken bedeller içeriyor olması, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin bulunması, ödemede gayri nakdi bedelin var olması ve müşteriye geri ödenebilir (kupon, hediye çeki vb.) bedelin bulunması” gibi durumlara istinaden hasılat olarak kaydedilmesi gereken tutar üzerinde hesaplama ve muhakeme yapılması gerekebilmektedir (Öztürk, 2021: 795).

Hasılatın tespitinde ve muhasebeleştirilmesinde, TVS ve TMS/TFRS'deki farklılıklar şirketlerin dönem sonunda açıkladığı kâr ve zarar tutarlarında da farklılıklara sebebiyet vermektedir. Bu durum TVS ve TMS/TFRS'de vergi matrahını ve ödenecek kurumlar vergisi tutarlarını etkilemektedir. TVS ve TFRS 15 uyarınca hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- TVS'de hasılat tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilirken, TFRS 15'te edim yükümlülükleri yerine getirildiği zaman muhasebeleştirilmektedir.
- TVS'de hasılatın muhasebeleştirilmesi için mal veya ürünün mahiyet ve miktar bakımından kesinlik sağlanmış olması gerekirken, TFRS 15 uyarınca hasılatın muhasebeleştirilmesi için ekonomik faydanın işletmeye girmesinin olası olmasını sağlayacak güvenilir göstergelerin mevcudiyeti yeterlidir.
- TVS'de hasılatla ilişkin vade farkları hasılatıdan ayrı şekilde muhase-

beleştirilememektedir. Bu durum TFRS 15 için geçerli değildir. TFRS 15 vade farklarını vade süresi gözetmeden hasılatı ayrıştıran finansal durum tablosunda raporlamaktadır.

- TVS’de yıllara sâri hizmet, inşaat ve onarım işleri eğer taraflar arasında mutabık kalınan hak ediş şartları mevcut değilse mal/hizmetlerin müşteriye geçtiği aşamada hasılat olarak kaydedilmektedir. Hak ediş tutarlarının müşteri tarafından önceden belirlenmesi halinde ise işin geçici kabulü yapılarak hasılat bu şekilde muhasebeleştirilmektedir. Fakat bu durum yapılan işin ilerlemesini sağlıklı bir şekilde yansıtmayabilmektedir. TFRS 15’te ise, işin niteliğine göre girdi veya çıktı yöntemleri uygulanarak hasılat muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15’te hasılat, sözleşme bedeli esas alınarak ölçülebilmektedir. İşletme, “*o güne kadar katlandığı maliyetleri toplam sözleşme bedeline oranlayarak*” (girdi yöntemi) dönem sonlarında hasılat muhasebeleştirilmektedir. Yapılan işin tamamlanma derecesinin reel olarak doğru ölçülebildiği durumlarda ise hasılat tamamlanma oranına göre (çıktı yöntemi) muhasebeleştirilmektedir.
- TVS’de garantiler ve geri alım taahhütleri mal/hizmetin teslimi sırasında hasılatı ayrıştırmadığı gibi bunlar için karşılık da ayrılmamaktadır. Garanti ve geri alım yükümlülükleri ancak fiilî olarak gerçekleştiğinde muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15’te ise, garanti ve geri alım hükümlerince satılan mal/hizmetler için işletmenin geçmişte gerçekleşen garanti ve geri alım işlemleri baz alınarak karşılık ayrılmaktadır. Böylece, söz konusu karşılık hasılatı ayrıştıran muhasebeleştirilmektedir.

Bahsi geçen hususlar neticesinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde geçici farklar ortaya çıkmaktadır. Geçici farklar sebebiyle, TVS ve TMS/TFRS hükümlerince oluşturulan farklı finansal tablolarda ticari kâr veya zararlarda da farklılıklar meydana gelmektedir. Söz konusu farklar ise TMS 12 uyarınca ertelenmiş vergiyi ortaya çıkarmaktadır. Nitekim TMS 12, kurum kazancı üzerinden ödenen vergilerin nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda nasıl sunulacağı hususu üzerinde durmaktadır.

4. UYGULAMA: TVS VE TFRS 15 ÇERÇEVESİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİYE ETKİSİ

4.1. Amaç, Kapsam ve Yöntem

Bu çalışmanın amacı, TFRS 15'in beraberinde getirdiği hasılatın muhasebeleştirilmesi hususundaki yeniliklerin aynı konudaki TVS hükümleri ile karşılaştırılması, aralarındaki farklılıkların belirlenmesi ve bu farklılıklar neticesinde ortaya çıkan ertelenmiş verginin firmaların dönem sonu net kâr veya zararına etkisinin karşılaştırmalı olarak analiz edilmesidir. **Çalışmanın uygulama kısmında benimsenen yöntem olay (vaka) çalışmasıdır. Vaka çalışması** yönteminde araştırmayı/uygulamayı gerçekleştiren kişi temelde “nasıl” ve “neden” sorularının cevabını aramaktadır. Bu yöntem aynı zamanda, belirli bir vakayı analiz eden bir araştırma belgesinin tasarlanması ve düzenlenmesidir. Bu çalışmada, TVS ve TFRS 15'teki hasılatın muhasebeleştirilmesinden kaynaklı ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin şirketlerin finansal tablolarına etkisi hususu örnek bir çalışma (firma) özelinde araştırılmıştır. TVS/TFRS'nin tam olarak karşılaştırılması amacıyla örnek uygulama kapsamında incelenen firma (Uzman A.Ş.) varsayımsal olarak kurgulanmıştır.

4.2. İşletmenin Finansal Tabloları

Ticari bir işletme olan Uzman A.Ş.'nin dönem içi ve dönem sonu işlemlerini mevcut TVS'ye göre gerçekleştirdiği varsayılmıştır. Uzman A.Ş.'nin 31.12.2022 tarihli kesinleşmiş bilançosu ve cari döneme ait gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. Uzman A.Ş.'nin 31.12.2022 Tarihli Bilançosu

Uzman A.Ş.	2022		2022
AKTİF (VARLIKLAR)	Cari Dönem	PASİF(KAYNAKLAR)	Cari Dönem
I- DÖNEN VARLIKLAR	55.966.975,00	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	29.959.225,00
A-Hazır Değerler	10.236.975,00	A-Mali Borçlar	100.000,00
1-Kasa	20.000,00	1-Banka Kredileri	100.000,00
2-Alınan Çekler	100.000,00	B-Ticari Borçlar	5.250.000,00
3-Bankalar	10.116.975,00	1-Satıcılar	5.000.000,00

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

Tablo 2. Uzman A.Ş.’nin 01.01.2022 - 31.12.2022 Dönemi Gelir Tablosu

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

4.3. Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

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

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

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

Şekil 1. Uzman A.Ş.’nin 2022 yılı Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Uzman A.Ş.’nin dönem sonu net kârı ve ödenecek kurumlar vergisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TFRS'ye göre gerçekleştirilen kayıtlar aşağıdaki gibidir:

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

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

TVS'ye göre işletme müşterisine geri alım taahhüdü vermiş ise, hasılat toplam satış bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Geri alınması taahhüt edilen mal\ hizmetlerin iade faturası müşteri tarafından kesilene kadar herhangi bir işlem

yapılmamaktadır. TFRS’de ise söz konusu geri alım taahhüdü sözleşmede mutabık kalındığı anda finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu durum indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

- Hasılat Tutarı: $2.000.000 - (2.000.000 \times 0,20) = 1.600.000,00$ TL
- İade Yükümlülüğü: $2.000.000 - 1.600.000 = 400.000,00$ TL

TFRS’ye göre gerçekleştirilen kayıtlar aşağıdaki gibidir:

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

5- Uzman A.Ş. müşterisi İletişim A.Ş. ile 01.01.2022 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin içeriği, 24 ay taahhütlü modem + internet + TV paketi şeklindedir. Modem, sözleşme kapsamında müşteriye ücretsiz olarak teslim edilmiştir. Paket ücreti 24 ay boyunca 300,00 TL olarak belirlenmiştir. Sözleşme kapsamında sağlanan hizmetlerin tek başına satış fiyatları; internet için 200,00 TL/ay, TV paketi için 125,00 TL/aydır ve modemin tek başına satış fiyatı ise 600,00 TL olarak saptanmıştır. Modem maliyeti ise 400,00 TL’dir.

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

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

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

Tablo 3. Toplam Hasılat

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

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

01 / 01 / 2022		
181- GELİR TAHAKKUKLARI HS.	252,00	
281- GELİR TAHAKKUKLARI HS.	252,00	
600- YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		504,00
<i>Tahakkuk kaydı.</i>		
01 / 01 / 2022		
621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS.	400,00	
153- TİCARİ MALLAR HS.		400,00
<i>Modem maliyeti.</i>		

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

- 1. Aya isabet eden modem ücreti = $504 / 24 = 21,00$ TL
- 1. Aya isabet eden İnternet + TV Hizmetleri = $(7.200 - 504) / 24 = 279,00$ TL

31 / 01 / 2022		
120- ALICILAR HS.	300,00	
600- YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		279,00
181- GELİR TAHAKKUKLARI HS.		21,00
<i>Ocak ayı hizmet satışı.</i>		

Yukarıdaki işlem 31.12.2023 tarihine kadar her ay yapılarak sözleşme yükümlülüğü finansal tablolara yansıtılacaktır. TVS'de sözleşme kesinlik kazandıktan sonra, sözleşmenin toplam bedeline gelir tahakkuku yapılmaktadır. Her ay fatura kesildiğinde gelir tahakkuku kapatılmaktadır. Modemin fiili teslim tarihinde maliyet kaydı gerçekleşmektedir. Bu durum, 31.12.2022 tarihinde geçici fark doğurmaktadır. Farkın nedeni ise VUK'da modem teslim edildiğinde satış iskontosu ile birlikte modem satışının muhasebeleştirilmesidir. TMS/TFRS'de söz konusu indirim tutarının dağıtımı sebebiyle geçici bir fark oluşmaktadır. 31.12.2022 tarihi itibarı ile geçici fark toplamı 281 Gelir Tahakkukları Hesabında yer alan 252,00 TL'dir.

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

Tablo 4. İndirilebilir Geçici Fark ve Vergilendirilebilir Geçici Fark- Aktif Kalemler

Referans	Hesaplar	Ertelenmiş Vergi Etkisi			
		Geçici Farklar			
		İ.G.F.	V.G.F.	E.V.A.	E.V.Y.
Örnek 1 ve 2	Yıllara Yay. İnş. ve Onar. Maliyeti	10.500.000,00	-	2.415.000,00	-
Örnek 5	Gelir Tahakkuku	-	252,00	-	57,96
	Toplam	10.500.000,00	252,00	2.415.000,00	57,96

Tablo 5. İndirilebilir Geçici Fark ve Vergilendirilebilir Geçici Fark- Pasif Kalemler

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

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

- Toplam Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: $3.070.500 + 57,96 = 3.070.557,96$ TL
- Toplam Ertelenmiş Vergi Alacağı: $2.415.000 + 17.250 + 92.000 = 2.524.250,00$ TL
- Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: $3.070.557,96 - 2.524.250 = 546.307,96$ TL

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

31 / 12 / 2022 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HS. 370- DÖNEM KÂRI VE DİĞER YAS. YÜK.KARŞ.HS. <i>2022 yılı kurumlar vergisi karşılığı.</i>	576.725,00	576.725,00
31 / 12 / 2022 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HS. 489- ERTL.VERGİ YÜK.HS. <i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı</i>	546.307,96	546.307,96
31 / 12 / 2022 690- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HS. 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KARŞ.HS. 692- DÖNEM KÂRI VEYA ZAR.HS. <i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünden sonra net k/z</i>	2.100.000,00	1.123.032,96 976.967,04
31 / 12 / 2022 692- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS. 590- DÖNEM NET KÂRI HS. <i>2022 dönem net kârının bilançoaya intikali</i>	976.967,04	976.967,04

TVS ve TMS/TFRS uygulama bakımından muhasebeleştirilmesi ve sunumları farklılık göstermektedir. Yukarıdaki uygulamada, TVS ve TMS/TFRS'de hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların ertelenmiş vergiye etkisi irdelenmiştir ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Uygulamada 546.307,96 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü tespit edildiği için dönem net kârı aynı tutarda azalmaktadır.

Tablo 6. Dönem Net Karındaki Farklılıklar

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

5. SONUÇ

TVS ile TMS/TFRS arasında yalnızca uygulama bakımından değil, kavramları ele alış şekli ve yorumlamaları bakımından da farklılıklar mevcuttur. TVS temelde vergi gelirinin optimizasyonu amacına haizdir. TMS/TFRS ise finansal tabloları ve ilgili finansal verileri finansal tablo kullanıcılarına tamamiyle ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunma amacını gütmektedir. Bu durum sadece Türkiye için geçerli değildir, Dünyadaki diğer ülkelerde de yerel muhasebe sistemi ve UMS/UFRS arasında farklılıkların mevcut olduğu bilinmektedir. Yukarıda bahsedilen söz konusu TVS ve TMS/TFRS arasındaki farklılıklar hasılatın hesaplanması hususunda da mevcuttur. Hasılat, kurumların finansal performanslarının değerlendirilmesinde önemli bir kalemdir. Nitekim şirkete kârlılık sağlayacak girdilerin büyük bir çoğunluğunu hasılat oluşturmaktadır. TVS ve TMS/TFRS'nin hasılatın hesaplanmasını ele almada farklılıklarının bulunması, şirketlerin hazırlanan finansal tablolarındaki kâr ve zarar durumlarında ciddi farklılıkların olmasına yol açabilmektedir. Bu farklılıklar finansal tablo kullanıcıların karar verme sürecindeki kararlarını etkileyebilmektedir. TVS ve TMS/TFRS'ye göre oluşturulan finansal tablolarda kâr ve zarar durumları birbirinden farklı olacağından, hesaplanacak kurumlar vergisi de benzer şekilde farklılık arz etmektedir. TVS ve TMS/TFRS'de hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların meydana getirdiği vergisel etkiye *ertelenmiş vergi* adı verilmektedir.

Geçici farklardan oluşan ertelenmiş verginin, kurumların temel performans göstergelerinden olan kârlılıklarını da doğrudan etkilediği görülmüştür. Şirketlerin finansal tablolarının TMS/TFRS hükümleri uyarınca hazırlanması finansal tablolardaki durumu gerçeğe daha uygun olarak yansıttığından finansal tablo kullanıcılarına daha güvenilir, doğru ve anlaşılır bilgiler aktarabilmektedir. Bu durumun, paydaşların daha sağlıklı karar verebilmelerine olanak sağlaması beklenmektedir.

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

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 06 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10700)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10705)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu(2006, 21 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 26205)

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 39(2): 403- 428.

Bayraklı, H. (2000). Gelir Vergisi Kanunu’nda Gelir Kavramı ve Sapmalar *Mevzuat Dergisi* 36 (3), 1-10.

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

Öztürk, E. (2021). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılat Raporlamasının Kazanç Yönetimi Üzerindeki Etkileri: BIST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 6(4), 791-805.

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

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

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

Ünlütürk, A. Ç., Deveci, E. N., & Dağlı, M. F. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması. *Muhasebe ve Denetime Bakış* 19(57), 247-268.