

MEVCUT MUHASEBE PARADİGMASINDA PRODÜKSİYON ÜRÜNLERİ ANOMALİSİ*

Doç. Dr. Duygu ANIL KESKİN**

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR***

Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU****

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös963- ös976

ÖS
963

ÖZ

Eğlence ve medya sektöründe üretilen prodüksiyon ürünleri genel veya özel müşterilerine sunulmaktadır. Prodüksiyon ürünün stok olup olmadığı, duran varlık olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, katlanılan maliyetlerin hangi hesaplarda izleneceği, maliyet unsurlarına hangi kalemlerin dahil edileceği, aynı ürünün kopyalanarak satılması durumunda kopyalanan ürünün maliyetinin ne olacağı, hasılat-gider eşleştirmesi gibi sorularla karşılaşmaktadır. Çalışmada Kavramsal Çerçeve, TMS-2; TMS-37, TMS-38 ve TFRS-15 ve “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” çerçevesindeki sorunların tartışılarak açıklığa kavuşturulması amaçlanmıştır. Mevcut haliyle prodüksiyon ürünlerinin muhasebeleştirilmesi süreci anomaliye neden olmaktadır. Bu anomali etkinin muhasebeye farklı bir bakış açısı gerektirip gerektirmediği tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: GKGMİ, TMS, TFRS, Prodüksiyon, Eşleştirme, Anomali.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M48.

* Makale gönderim tarihi: 19.06.2018; kabul tarihi: 04.08.2018.

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Anabilim Dalı, danil@istanbul.edu.tr, orcid.org/0000-0003-3069-0615.

*** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Anabilim Dalı, selahattin.karabinar@istanbul.edu.tr, orcid.org/0000.0003.3102.979X.

**** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Anabilim Dalı, elcins@istanbul.edu.tr, orcid.org/0000-0003-3219-8640.

Atıf: Anil Keskin, D., Karabınar, S. ve Şişmanoğlu, E. (2018). Mevcut muhasebe paradigmasında prodüksiyon ürünleri anomalisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös963- ös976

ANOMALY OF PRODUCTION PRODUCTS IN CURRENT ACCOUNTING PARADIGM

ABSTRACT

Companies which are located in the entertainment and media sector, offer products such as film, advertising and music etc. to their general or private customers. There are many questions such as whether the production product is a stock or not, whether it can be evaluated as a fixed asset or not, the costs incurred will be followed in which account, which items will be included in the cost elements, what will be the cost of the copied product if the same product is copied and sold, revenue-expense matching. In this study, the above mentioned problems are aimed to be discussed and clarified within the framework of the Conceptual Framework, TMS-2, TMS-37, TMS-38 and TFRS-15 and “Generally Accepted Accounting Principles”. The process of accounting for production products causes anomalies in its current state. Whether this anomalous effect requires a different perspective on accounting is discussed.

Keywords: GAAP, IAS, IFRS, Production, Matching, Anomaly.

JEL Classification: M40, M41, M48.

1. GİRİŞ

Sinema filmi sistematik olarak dizilmiş resimler dizisinin hareket ettirilerek ışık ve mercek yardımıyla perdeye yansıtıldığında mevcut bir olayı veya hikayeyi anlatmaya dayanan görseldir. Sinema, Auguste ve Louis Lumiere kardeşler tarafından keşfedilmiştir. İlk gösterim bir kafede 1895 yılında Paris’te yapılmıştır. Gösterimde sadece bir trenin gara girişi gösterilmiştir. İzleyenlerin hepsi trenin kafeye çarpacağını düşünüp kendilerini dışarı atmışlardır. Lumiere kardeşler, 1896’da Londra ve New York’ta gösterimler yapmış olmalarına rağmen sinemanın geleceği olmadığını düşünüp daha sonra büyük bir film yönetmeni ve yapımcısı olacak illüzyonist Georges Melies’e satmışlardır. Stop-motion ve elle renklendirme tekniklerinin kaşifi Georges Melies, kariyerinde 531 film yönetmiş, sinema tarihinin en önemli karakterlerinden biridir. Lumiere Kardeşler 1903’de Melies’in en ünlü filmi Jules Verne’nin Ay’a Seyahat (Le Voyage dans la Luna) filmini elle renklendirmiş ve 1902 yılında çekmişlerdir. Thomas Edison ise Georges Melies’in Ay’a Seyahat filmini, New York’da gösterip büyük paralar kazanmıştır ve Melies’e hiç para ödememiştir. Sinema tarihinin başlangıç noktası bu dört kişi olarak gösterilmektedir. Üçü sinemayı bir sanat olarak görmesine rağmen, Thomas Edison sinemayı bir işe dönüştürmüştür. Film endüstrisinde amerikan sineması kar amacı güderken, avrupalılar sinema sanatını geliştirmeye devam etmişlerdir (Balcı 2017).

Eğlence ve medya sektöründe yer alan prodüksiyon işletmeleri, film, reklam, müzik vb. ürünler üreterek genel veya özel müşterilerine sunmaktadırlar. Bu ürünler bazen üretilip farklı iletişim kanalları aracılığıyla genel müşteriye sunulurken; medya kurumlarına satılarak hasılat elde edilmektedir. Bazen de müşterilere özgü olarak sipariş üzerine üretilip müşteriye teslim edilerek, hasılat elde edilmektedir.

Prodüksiyon şirketlerinin hedef kitlelerini belirleyen üç temel akım vardır: Ana akım filmler, sanat filmleri ve bağımsız filmler. Ana akım filmler, yüksek bütçeli, her tür seyirciye hitap eden, popüler konuları işleyen, popüler oyuncular ile çekilen filmlerdir. Sanat filmleri, ana akım filmlere karşı “sanat sanat içindir” için yapılan filmlerdir. Bu filmler genelde ticari sinemalarda gösterilmediği için sınırlı izleyiciye ulaşabilmektedir. Bağımsız filmler ise düşük bütçeli, genellikle sıra dışı konuları ele alan deneysel filmlerdir (Fener 2018).

Bu çalışmada öncelikle ana akım filmlerinin üretim ve gösterim sürecine yer verilmiştir. Çalışma konusunu oluşturan sorunlar ele alınmadan önce bu konuda yapılmış araştırmalara değinilmiştir. Üretilen prodüksiyon ürünün stok olup olmadığı yada duran varlık olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, katlanılan maliyetlerin hangi hesaplarda izleneceği, maliyet unsurlarına hangi kalemlerin dahil edileceği, aynı ürünün kopyalanarak satılması durumunda kopyalanan ürünün maliyetinin ne olacağı, hasılat-gider eşleştirmesi gibi pek çok soru karşımıza çıkmaktadır. Prodüksiyon ürününün ilgili prodüksiyon şirketinin muhasebesinde nasıl ele alınması gerektiği, satışa bağlanan telif haklarının bir tür koşullu borç olup olmadığı yasa, yönetmelik ve standartlarda açık olarak ele alınmamıştır. Ayrıca gelirlerin ve giderlerin kaydedilmesi, aktifleştirme ve ürünlerin itfasının sınıflandırılması da kaydetme ve raporlama esnasında önem arz etmektedir.

Bu durum çalışmada Kavramsal Çerçeve, TMS-2: Stoklar, TMS-37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TFRS-15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartları ve “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” çerçevesinde yukarıda sözü edilen sorunların tartışmaya açılması açıklığa kavuşturulması amaçlanmıştır. Son olarak prodüksiyon ürünlerinin raporlanmasındaki sorunların mevcut muhasebe paradigmasını dönüştürücü etkisinin olup olmadığına değinilmiştir.

2. LİTERATÜR

Çalışmanın bu kısmında, hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yapılmış bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Coşkun ve Güngörmüş (2009) “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, adlı çalışmalarında hastanelerdeki hizmet üretim maliyetleri ve stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili vergi kanunları ve TMS standartları arasındaki farklılıkları belirtmişler ve hastanelerde hizmet stoklarının TMS’ye uygun olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir öneri sunmuşlardır.

Sümer ve Erer (2010) “Yazılımların (TMS 38’e Göre) Değerlemesi”, adlı çalışmalarında bilgisayar yazılımlarının aktifleştirilebilmeleri için sağlamaları gereken kriterleri, ilk defa kayıtlara alınmasında dikkat edilmesi gereken hususları ve kayıt tarihinden sonraki dönemlerde değerlemesini TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar hükümlerine göre incelemişlerdir.

Çil Koçyiğit (2011) “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, adlı çalışmasında bir hizmet işletmesi olarak hastanelerde hizmet

üretim maliyetlerinin stok maliyeti olarak TMS 2'ye göre muhasebeleştirilmesini ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulaması ile karşılaştırmasını incelemiştir.

Dursun ve Yalnız (2013) “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi” adlı çalışmalarında hizmet sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde dönem sonlarında satılmayan ya da satılıp da henüz hasılat olarak mali tablolara yansıtılmayan hizmet üretim maliyetlerinin, TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları açısından değerlendirmişlerdir. İMKB'ye kayıtlı bir konaklama işletmesinde inceleme yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda işletmenin konsolide finansal tablolarında TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartları açısından verilmesi gereken bilgilerin sınırlı düzeyde olduğu belirtilmiştir.

ÖS
966

Güngörmüş (2015) “Prodüksiyon Firmalarında Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hizmet Üretim Maliyetleri” adlı çalışmada prodüksiyon firmalarında, hizmet üretim maliyetlerinin kaydedilme esaslarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları bağlamında karşılaştırarak farklılıkları belirtmiş ve prodüksiyon firmalarında hizmet stoklarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir öneri sunmuştur.

Calayoğlu ve Yılmaz (2015) “Kullanım Amaçlı İşletme İçinde Geliştirilen Yazılımların Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmalarında yazılım projesi için yapılan tüm harcamaları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurumu (FASB) standartları açısından karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Çalışmada detaylı bir örnek üzerinden yazılım geliştirme süreçleri ve harcamalar ortaya konulmuştur. Dönemsellik ilkesine dikkat edilerek standartlara uygun muhasebe kayıtları yapılmış ve bilgi kullanıcılarına sunulmuştur.

Özkaya ve Yükçü (2017) “Film Yapımcılığında Birleşik Mamuller Uygulaması”, adlı çalışmalarında sinema endüstrisinde gelir ve giderlerin eşleştirilmesi sorunu incelemiş, ülkemizdeki ve dünyadaki uygulamasına alternatif bir çözüm önerisi sunmuşlardır.

3. FİLM ÜRETİM VE GÖSTERİM SÜRECİ

Prodüksiyon şirketleri ana akım filmleri çekerken, bazen tek başlarına bazen de bütçenin yüksek olması durumunda farklı bir yapımcı şirketle ortaklık yapmaktadırlar. Ortak yapımcı riski azaltma ve daha çok kanala ulaşma konusunda avantaj sağlamaktadır. Filmin çekim sürecince ortaya çıkan harcamalar belgelendirilmektedir. Harcama kalemleri, senaryo yazımı, set ekibi giderleri, ışık, kostüm, makyaj, yol, dekor ve çekim masrafları gibi unsurlardan oluşmaktadır. Özellikle senaristlere, popüler oyunculara verilen ücretler genellikle ilk sinema gösterimi veya ilk yıl içindir. Bu sürenin aşılması halinde telif ödemesi yapılması gerekmektedir.

Film tamamlandıktan sonra prodüksiyon şirketleri dağıtıcılarla iletişime geçmektedirler. Dağıtım şirketleri ise filmin kaç sinema salonunda gösterime girebileceğini öngörerek filmin

dağıtım hakkını almak istemektedirler. Warner Bross gibi bazı dağıtıcılar ise ilk vizyonda kalma süresinden sonra maliyetinin altına dağıtım haklarını almayı teklif edebilmektedir. Dağıtım hakkı genelde sabit bir tutar ödenerek satın alınmamaktadır. Pazarlama ve dağıtım faaliyeti karşılığında prodüksiyon şirketleri filmin gişe gelirlerine ortak olmaktadır. Yaygın olarak filmin gişe gelirlerinin oransal olarak bir kısmı sinema salonu sahibine, bir kısmı dağıtıcıya, yapımcıya ve devlete paylaştırılmaktadır. İlk önce gösterim yapan işletme seyirciden gelir elde etmekte, sinema dağıtıcıya, dağıtıcı da yapımcıya hasılattan düşen payı kadar fatura etmektedir. Filmin vizyonda kalma süresi 6 ila 8 hafta arasında değişebilmektedir. Tabii bu süre filme göre bazen çok daha uzun bir süreyi kapsamaktadır. Bu süre sonunda izle öde kanallarına sahip televizyon şirketleri filmi 2-6 ay gibi bir süre için satın alabilmektedirler. Bu medya kanalları filmin bu süre içerisinde başka bir kanalda gösterimine onay vermemektedir. Süre sonunda filmin 2.kez vizyona girme durumu olabilmektedir. Tekrar gösterime girmezse sözleşme süresi sona erdiğinde filmin DVD si piyasaya çıkmış olmaktadır. DVD'den gelen satışlar belirli bir adet için toplu bir tutar veya her DVD satışı başına belirli bir tutar olarak ödenmektedir. DVD çıktıktan ve izle-öde sözleşmesi sona erdikten sonra artık film ulusal kanal izleyicisiyle buluşabilmektedir. Yine sözleşme hükümlerine göre belirli bir sürede gösterilmeye devam etmektedir. Ulusal kanallarda gösterime girdiğinde prodüksiyon şirketi reklam geliri de elde etmektedir. Toplamda sözü edilen yaşam süresinin sinema filmi için ortalama iki yıllık bir süreyi kapsadığını söyleyebiliriz. Günümüzde yeni bir mecra daha söz konusudur. Youtube/Puhu gibi internet platformları da belirli bir izlenme sonrasında filmi her fragmanın veya filmin bütününün izlenmesinde gösterim başına da yine gelir elde etmektedir. Ayrıca filmle ilgili malzemelerin (giyim eşyaları, video oyunları, hediyelik eşyalar, spor malzemeleri, oyuncaklar, vs) satışından da gelirler elde edilmektedir. Çalışmada prodüksiyon ürününün vizyona ilk girişi ve izle-öde platformlarında gösterimi “birinci dönem”, diğer ikincil satış ve dağıtım kanallarında gösterim dönemi “ikinci dönem” olarak adlandırılmıştır.

Önceki yıllarda sinema filminin vizyon gösterimi sona erdiğinde neredeyse yaşam boyu gelirinin tümü sona ermekteyken, teknolojinin gelişmesi, yeni dağıtım kanallarının ve yeni mecraların (platform) ortaya çıkmasıyla yaşam boyu gelir getirme süresi uzamıştır. Gişeden elde edilen hasılatın toplam hasılat içindeki payı her geçen gün azalmaktadır. Film maliyetlerinin büyük bir kısmı film vizyona girmeden gerçekteşmektedir. Film maliyetlerini oluşturan kalemler aşağıdadır;

1. Fikri ve sına haklar(film müziği, senaryo, yönetmen),
2. Yapımcı, yönetmen, oyuncu set ekibi ücretleri,
3. Dekor, kostüm, yol, ışık, çekim harcamaları,
4. Gösterim aracına uygun (sinema gösterimi için yüksek çözünürlüklü bant gerekirken, diğer dijital platformlar için daha düşük çözünürlüklü kayıt ortamları) formatta kayıt harcamaları.

Filmin üretimi tamamlanıp ilk gösterimi sonrasında gelir getiren ikinci dönem kanallarından elde edilen gelire ve yapılan sözleşmeye göre ilave telif ödemeleri söz konusu olmaktadır. Ve fakat filme ilişkin elde edilen hasılat ise bir yıldan daha fazla bir dönem kapsamaktadır. Bir

yılı aşan bu gelir getirme sürecinde, Dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemin hasılatını maliyetle eşleştirme prensibini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri açısından uygulamak gerekmektedir. Ancak maliyetlerin gelir kalemleriyle eşleştirilmesinde anomalik durum ortaya çıkmaktadır.

4. PRODÜKSİYON ÜRÜNLERİNDE MUHASEBE VE RAPORLAMA SORUNLARI

4.1. Bileşik Maliyet Sorunu

Film üretimi sonucu ortaya çıkan ve tek bir ürünmüş gibi gözüküp farklı zamanlarda farklı satış değeri ile farklı dağıtım kanallarıyla piyasaya sürülen mamuller olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği bir diğer anomali konusudur. Farklı dağıtım kanallarıyla sunulan ve farklı satış değerine sahip ürünler, bileşik ürün olarak değerlendirilebilir mi?

Bileşik ürün; aynı üretim sonucunda elde edilen, bu süreç sonunda kimi aynı şekliyle kimi ek maliyete katlanarak satılabilen farklı özelliklere sahip ürünlerdir (Çanakçıoğlu 2016, 477). Bu ürünler, farklı satış değeri olan, işletmenin piyasaya sürmek istediği, belirli bir piyasası olan mamullerdir. Bileşik ürünler, belirli bir noktaya kadar aynı üretim sürecinden geçerler ve bu noktadan sonra birbirlerinden farklılaşırlar. Bu noktaya ayrılma noktası denir. Ayrılma noktasına kadar yapılan harcamalar ortak maliyet olarak adlandırılmaktadır (Saban ve Erdoğan 2017, 328). Ek maliyetler ise ayrılma noktasından sonra her bir mamule ayrı ayrı yüklenebilen maliyetlerdir (Çanakçıoğlu 2016, 477).

Burada karşımıza çıkan sorun, filmin üretim sürecinde katlanılan harcamalar bileşik/ ortak maliyet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Prodüksiyon ürünleri özelinde ana akım filmini ele alacak olursak, üretim süreci sonunda ortaya sinema filmi, DVD filmi, digital ve karasal platform filmi çıkabilmektedir. Bu filmlerin her birinin içeriği aynı olsa da farklı satış kanalıyla sunuluyor olması, bunların ayrı birer ürün olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmaya açıktır. Bu farklılıklar kimi bakış açısına göre ayrı birer ürün olarak değil, sadece satış ve dağıtım kanalları olarak değerlendirilmelidir. Bu görüşün taraftarlarına göre prodüksiyon ürünleri bileşik ürün değildir fakat bu görüşe göre her bir dağıtım kanalının gerektirdiği ek maliyetlerin nasıl ele alınacağı sorusu cevap beklemektedir. Örneğin ilaç şirketleri aynı ilacı doktora, eczaneye, ecza deposuna ve hastaneye satmaktadırlar. Bu farklı satış kanallarına aynı ürün aynı formatta aynı zamanda ek maliyete gerek olmadan dağıtılabilir. Bu nitelikteki ilaç farklı dağıtım kanallarıyla satışa sunulduğunda bileşik ürün olarak değerlendirilmez. Ancak film farklı satış kanallarına farklı formatta ve farklı zaman dilimlerinde farklı satış değeriyle satılmaktadır. Bu durum da prodüksiyon ürününü bileşik ürün olarak kabul etmek için doğasına uygun olacaktır.

Herbiri dağıtım kanalı gibi gözükse de bu ürünler aslında nitelikleri gereği ayrıştırılabilirler. Sinema filmi perakende veya toptan satış değerine sahip bir üründür. Ürünün sinema filmi olarak gösterimi için uygun çözünürlükte bantta satışa sunulmaktadır. Sinema filmi malzemesi veya

sinema filmi için bant kaydı ek maliyet olarak değerlendirilebilmektedir. Ürünün DVD filmi olması durumunda yine perakende veya toptan satış kanalıyla farklı fiyatla satılmaktadır. Film, hem ambalaj hem farklı görsel veri boyutu farklı DVD kaydı ile sunulması gerekmektedir. Bu harcamalarda ek maliyet olarak nitelendirilmektedir. TV'ye ve diğer digital platformlara belirli sayıda gösterim, gelirden pay veya reklam gelirinden pay alınarak satılabilmektedir. Ürünün bu formatta satılabilmesi için görsel veri boyutu daha düşük bir kayıtle sunulması gerekmektedir. Ayrıca her bir satış kanalından elde edilen brüt gelirin %5'i de senariste telif hakkı olarak ödenmektedir. Bu da ek maliyet olarak değerlendirilmelidir. Bu gerekçelerle de prodüksiyon ürünü bileşik ürün kabul edilmelidir.

Film yaşam süresince farklı formatta farklı kanallarla hasılat yaratmaktadırlar. Herbiri ayrı hasılat yaratabilen bu ürünlerin maliyetlerinin tespit edilip, maliyet-hasılat eşleştirmesine konu edilmesi gerekmektedir. Ürünlerin ayrılma noktasına kadar yapılan bileşik maliyetlerden “nihai satış değerini” esas alan yöntemi kullanarak maliyetlerin dağıtımı sağlanabilir görüşü yer almaktadır (Özkaya ve Yükçü 2017, 1240).

ÖS
969

Bu değerlendirmeye film için yapılan harcamalar bileşik maliyet, ürünlerde bileşik ürün olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak birleşik mamullerin taşınması gereken özelliklerden bir tanesi de ürünlerin değişmez bir orijine sahip olmalarıdır. Bir mamulün üretimi diğer ürünün de üretimiyile sonuçlanır. Bileşik ürünler birbirlerinin tamamlayıcısıdır (Çanakçıoğlu 2016, 478). Ancak prodüksiyon ürünleri için bu özelliği söyleyememekteyiz.

4.2. Koşullu Varlık Koşullu Borç Sorunu

5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunda sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı eserin birlikte sahibidir. Ayrıca çizgi filmlerde animatör de eser sahipleri arasında sayılmıştır. Eser sahibine ilişkin haklar, mali (işleme, çoğaltma, yayma ve temsil hakları) ve manevi haklar şeklinde tanımlanmıştır. Eser sahibinin haklarının koruma süresi, eser sahibi yaşadığı sürece ve ölümünden itibaren 70 yıldır. BSB Sinema Eseri Sahipleri Meslek Birliği Yönetim Kurulu, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) madde 25 çerçevesinde tanımlanan hakka dayanarak filmlere ilişkin farklı mecraları/satış kanallarını ve bu mecralarda geçerli olmak üzere telif bedellerini belirlemektedir. Telif tarifesi bir yılda 4 yayın için belirlenmiştir. Bir yılı aşan yayınlar ve/veya bir yıl içinde 4 (dört) yayından fazla yapılan yayınlar için telif bedelleri yeniden belirlenmektedir. Türkiye'de yaygın olan uygulama ise senaryo yazarlarının telif tutarı, farklı satış kanallarından elde edilen brüt gelirin %5'i civarındadır.

5846 sayılı kanunda, eser sahibi, eserinin aslı ya da çoğaltılmış nüshalarının telli veya telsiz araçlarla satışı veya diğer biçimlerde umuma dağıtılmasına veya sunulmasına ve gerçek kişilerin seçtikleri yer ve zamanda eserine erişimini sağlamak suretiyle umuma iletimine izin vermek veya yasaklamak hakkına da sahiptir. Maddenin bu kısmına İnternet ortamında yapılan satışlar ve İnternet ortamında eserin yayımı ve eserden yararlanılması kavramları da girmektedir. İnternet ortamında eserin yayımı ve eserden faydalanma hakkı yine münhasıran eser sahibine aittir. Eser sahibinin eserini bir defa sattıktan sonra, koruma süresi içinde ortaya çıkan satışlarından telif hakkı elde etmektedir. Bu durumda hem prodüksiyon şirketleri hem de diğer eser sahipleri için koşullu varlık veya koşullu borç niteliğindedir. Senaristler, ayrıca metne

yerleştirdikleri ürün yerleştirme ve reklam giderlerinden de sözleşmeye göre pay almaktadırlar. Bu da koşullu borç olarak değerlendirilmektedir.

4.3. Prodüksiyon Ürünlerinin Stok veya Duran Varlık Olarak Sınıflandırılması Sorunu

Prodüksiyon ürünleri yaşamları boyunca bir gelir akışı sağlama potansiyeli taşıdıklarından, prodüksiyon ürünleri için diğer ürün ve hizmetlerden daha farklı muhasebe uygulamaları gerekmektedir (Özkaya ve Yükçü 2017, 1240). Çalışmanın bu kısmında üretilen prodüksiyon ürününün stok olarak mı, yoksa duran varlık olarak mı raporlanacağı yasal düzenlemeler, raporlama standartları açısından ele alınmıştır.

4.3.1. Stok Olarak Raporlanma Durumu

Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından

Vergi Usul Kanunu açısından sinema filmleri ve DVD'ler için amortisman uygulamasını hükme bağlamıştır. "2 Mart 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 406 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan listenin 44.9.1. Filmler sınıflandırmasının altında 44.9.1.1. Sinema Filmleri alt sınıfı ihdas edilmiştir. Söz konusu filmlerin amortisman oranları da ilk yıl % 85 ve ikinci yıl % 15 olarak belirlenmiştir ve 44.9.2. Teyp kasetleri, video kasetler, DVD, CD v.b.lerin amortismanı 2 yıl (1. Yıl %60, 2. Yıl %40) olarak belirlenmiştir (www.gib.gov.tr)". Bu nedenle stok olarak raporlanmaması gerektiği çıkarımı yapılabilir.

Finansal Raporlama Standartları Açısından

TMS-2'ye göre Stoklar;

(a) Olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan,

(b) Olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya,

(c) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklardır

olarak tanımlanmıştır.

Prodüksiyon ürünleri açısından konuya bakıldığında prodüksiyon ürünlerinin (TFRS'lerce) stok tanımına uyduğu söylenebilir.

4.3.2. Duran Varlık Olarak Raporlanma Durumu

VUK hükümlerine göre prodüksiyon ürünleri 260 Haklar hesabına kayıt edilmekte ve amortisman yoluyla itfa edilmektedir (VUK'un 269. ve 313. maddeleri).

TMS-16'ya göre Maddi Duran Varlıklar:

(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve

(b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

TMS-38'e göre Maddi Olmayan Duran Varlık:

Bu durum standardın 9. ve 10. paragraflarında tanımlanmıştır. TMS-38 Paragraf-9'a göre "İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

**ÖS
971**

10. paragraf 9'da tanımlanan bütün kalemler, bir maddi olmayan duran varlık, örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi, tanımını karşılamaz. Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur".

Prodüksiyon ürünlerinin maliyetlerinin finansal tablolara dönem gideri olarak yansıtılmasının dönemsellik ilkesine uygun olmamasından ve prodüksiyon şirketlerin gelecekteki değeri üzerinde önemli etkileri olacağından prodüksiyon ürünlerinin maliyetleri TMS-38 standardına göre maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmelidir. Bu yapılan maliyetlerin tamamından veya bir kısmından gelecek dönemlerde de ekonomik yararlar sağlayacağı düşünüldüğünden aktifleştirilerek ürün yaşam süresine itfa payı olarak bölünmesi suretiyle giderleştirilmesi dönemsellik ilkesine daha uygun olmaktadır.

Yukarıdaki sorunu çözecek en kritik nokta şudur: Prodüksiyon şirketlerinin esas faaliyet konusu nedir? Bu sorunun cevabı "film üretmek" şeklinde verilirse, üretilen filmlerin stok olarak raporlanması uygun olacaktır. Çünkü elde tutulan tüm duran varlıklar film üretmeye yardımcı olmak üzere elde tutulmaktadır. Fakat yukarıdaki sorunun cevabı "prodüksiyon şirketlerinin esas faaliyeti üretilen filmin gösterim hakkını satarak gelir elde etmek" şeklinde verilirse üretilen filmlerin duran varlık olarak raporlanması daha uygun olacaktır.

4.3.3. Eşleştirme Prensibi Sorunu

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden olan dönemsellik ilkesi gereği işletmeler "hasılat elde etmede katlandığı bazı giderlerini hasılatın elde edildiği döneme taşımalıdır". Bu durum muhasebe yazınında "eşleştirme prensibi" olarak adlandırılır. Böylece hasılatın elde edildiği dönemin kar/zararı doğru olarak raporlanmış olur.

Prodüksiyon Ürünlerinde Eşleştirme Prensibi

Prodüksiyon şirketlerinde film üretmek için katlanılan maliyetlerin çoğunluğu (neredeyse hepsi) filmin üretilmesi aşamasında doğar. Film, maliyetlerin doğduğu dönemde gösterime konulur ve hasılat elde edilirse eşleştirme prensibi açısından sorun doğmayacaktır. Fakat filmin sonraki dönem gösterimlerinden elde edilen hasılatlarında (maliyetler geçen dönem gelir tablosunda raporlanarak yok edildiği için) eşleştirme açısından sorun doğacaktır. Çünkü ikinci dönem gösterilen filmin üretim maliyeti geçen dönemde kalmış olacak ama ikinci dönem gösteriminde de payı olduğu açıktır. Eşleştirme prensibine aykırılık da bu noktada doğmaktadır.

5. ANOMALİK DURUMLAR VE BİLİMSEL ÇALIŞMALAR ETKİSİ

Anomali, Türk Dil Kurumu Genel Sözlüğünde “aykırılık, kural dışılık, normalin dışında olma, olağan olana aykırı olan” anlamına gelmek üzere kullanılan bir sözcük olarak tanımlanmıştır. Bu genel anlamı yanında epistemoloji (bilgi felsefesi) ve bilim tarihi alanlarında özel anlamı ve yeri olan bir kavramdır.

Her hangi bir bilim alanında bilimsel ilerlemenin nasıl olduğuna ilişkin soruya verilen cevap 1) evrimsel ilerleme ve 2) devrimsel ilerleme olmak üzere iki tanedir (Khun 1968, 110). “Normal bilim” dönemlerinde bilimsel ilerleme mevcut bilim paradigması içinde kalınır, bilimsel çalışmalar mevcut paradigmaya uygunluğu çerçevesinde yapılır. Bu dönemlerde (normal bilim dönemi) kurucu unsur mevcut paradigmanın kural ve ilkeleridir. Fakat zaman zaman mevcut bilim paradigmasına aykırı gelen (veya mevcut paradigmanın cevap veremediği) olgularla karşılaşılır. Bu olgulara “anomali” adı verilir. Anomalik olgu ile karşılaşan bilim insanı önce mevcut paradigmaya göre çözüm üretmeye çalışır. Bazı anomalik olgulara cevap verilir (puzzle sorunlar (Şimşek 1997, 26) veya giderilebilir anomaliler), bazılarına verilemez (giderilemez anomaliler (Cevizci 2012, 94)). Giderilebilen anomaliler mevcut paradigmada değişime (veya önemsiz düzeyde değişim) neden olmazlar. Normal bilim dönemi, kimi zaman bilim insanının içinden çıkamadığı sorunlarla (giderilemez anomali) sekteye uğrar. Karşılaşılan bu tip durumlar zaman içerisinde mevcut paradigmanın sınırlarını zorlar (Morkoç 2016, 33). Epistemolojik açıdan önemli olan (dönüştürücü etkisi olan) bu tip anomalilerdir. Bu tip anomaliler mevcut paradigmaya olan güveni sarsmaya başlamış, mevcut paradigmada krize ve peşinden paradigmatik kırılıma neden olmaya başlamıştır. Tam da bu noktada artık ilgili bilim alanında devrimsel bilim dönemine geçilmiş, yeni kurallar ve yeni koşullar oluşmaya başlamıştır. Artık bilim insanları yeni kural ve ilkelere göre bilim yapma durumunda kalırlar (Khun 1968, 110).

Prodüksiyon ürünlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlamasında yukarıda sözü edilen sorunlara ilişkin getirilen çözüm önerilerinin böylesi bir etki (paradigmatik kırılım) yapacağı söylenebilir.

Genel olarak muhasebe mantığında duran varlıklar “işletmenin esas faaliyet konusunu gerçekleştirmek amacıyla kullandığı teknik donanımı” ifade eder. Prodüksiyon şirketleri açısından bakıldığında yukarıdaki duran varlık tanımına göre “prodüksiyon şirketinin sahip

olduğu, kamera, film çekim ekipmanı vb. varlıklar” duran varlık olarak finansal tablolarda yer almalıdır. Prodüksiyon şirketlerinde esas faaliyet konusu film üretmektir. Bu nokta kriter alındığında üretilen filmler şirketin bir ürünüdür ve ilk bakışta “stok” olarak raporlanmasının uygun olacağı söylenebilir. Fakat prodüksiyon şirketlerindeki uygulamaya bakıldığında üretilen filmlerin “duran varlık olarak raporlandığı” görülmektedir. Bu durumda (film şirketlerinin esas faaliyet konusu film üretmek ise neden stok yerine duran varlıklarda raporlanmaktadır?) sorusu çelişki yaratmaktadır. Bu soruyu cevaplarken mevcut duran varlık anlayışını ve duran varlıklara bakışı değiştirmek kaçınılmaz görünmektedir.

Prodüksiyon ürünlerinin duran varlık olarak raporlanması durumunda giderilmesi gereken bir diğer çelişki amortisman olgusudur. “(Duran varlıklar kendileri bir gelir üretmezler, gelir elde edilmesine dolaylı katkı yaparlar, bu nedenle amortisman yoluyla giderleştirilirler)” kabulüne aykırı olarak prodüksiyon ürünleri kendileri bir gelir üretirler. Prodüksiyon şirketlerinin esas faaliyet konusunun film üretmek olduğu kabulünden hareketle üretilen filmlerin stok olarak raporlanması akla yatkın görünmektedir. Fakat bu durumda da aşağıdaki sorular gündeme gelmektedir. Bunlar;

ÖS
973

1. Film üretilirken katlanılan maliyetler (henüz satılan mamul maliyeti hesabı doğmadığı için) hangi kalemden raporlanacaktır?

2. Çekimi yapıp gösterime hazır hale gelmiş bir film “stok” olarak raporlanırsa ilk dönem gösteriminden edilen hasılatın maliyeti (çünkü ikinci dönem hasılatı için her hangi bir maliyete katlanılmamış, üretim maliyetleri ilk dönem finansal tablolarından “satılan mamul maliyeti” hesabı kullanılarak gelir tablosuna alınarak yok edilmiştir) ne olacaktır?

İkinci soruda hasılat-gider eşleşmesi sorunu doğmaktadır. Şöyle ki; ikinci dönem gelirlerinin elde edilmesinde her hangi bir maliyete katlanılmıyorsa (sözleşmeye bağlı olarak katlanılabilir veya katlanılmaz) ikinci dönemde maliyetsiz bir hasılat raporlamak durumunda kalmaktadırlar. Bu da ikinci dönemde aşırı kar raporlamak gibi bir sonuç doğuracaktır.

6. SONUÇ

Eğlence ve medya sektöründe yer alan işletmeler film, reklam, müzik vb. ürünler üreterek genel veya özel müşterilerine sunmaktadırlar. Muhasebe bilgi sistemi açısından üretilen prodüksiyon ürününün stok olup olmadığı, duran varlık olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, katlanılan maliyetlerin hangi hesaplarda izleneceği, maliyet unsurlarına hangi kalemlerin dahil edileceği, aynı ürünün kopyalanarak satılması durumunda kopyalanan ürünün maliyetinin ne olacağı, hasılat-gider eşleştirmesi gibi pek çok soruya aranan cevap bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu çalışmada Kavramsal Çerçeve, TMS-2: Stoklar, TMS-37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TFRS-15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartları ve “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” çerçevesinde sorulara yanıt aranmıştır.

Prodüksiyon ürünlerinde muhasebe ve raporlama sorunları çalışmada; bileşik maliyet

sorunu, sınıflandırma sorunu, koşullu varlık veya koşullu borç olarak değerlendirme sorunu ve eşleştirme sorunu olarak ele alınmıştır.

Sinema filmlerinin teknolojinin gelişmesi, yeni dağıtım kanallarının ve yeni mecraların (platform) ortaya çıkmasıyla yaşam boyu gelir getirme süresi uzamıştır. Film maliyetlerinin büyük bir kısmı film vizyona girmeden gerçekleşmektedir. Film maliyetlerini oluşturan kalemler; fikri ve sınai haklar(film müziği, senaryo, yönetmen),yapımcı, yönetmen, oyuncu, set ekibi ücretleri, dekor, kostüm, yol, ışık, çekim harcamaları, gösterim aracına uygun formatta kayıt harcamaları olarak ele alınmıştır.

Bir yılı aşan bu gelir getirme sürecinde, dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemin hasılatını maliyetle eşleştirme prensibini, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri açısından uygulamak gerekmektedir. Ancak maliyetlerin gelir kalemleriyle eşleştirilmesinde anomalik durum ortaya çıkmaktadır. İkinci dönem gelirlerinin elde edilmesinde her hangi bir maliyete katlanılmıyorsa (sözleşmeye bağlı olarak özellikle telif ödemesine katlanılabilir veya katlanılmaz) ikinci dönemde maliyetsiz bir hasılat raporlamak durumunda kalmaktadırlar. Bu da ikinci dönemde aşırı kar raporlamak gibi bir sonuç doğurmaktadır. Eşleştirme prensibini uygulayabilmek amacıyla filmin üretim sürecinde katlanılan harcamaların bileşik/ortak maliyet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Değerlendirilmesi durumunda filmin, farklı formatta farklı kanallarla satılabilmesi halinde bunların bileşik ürün olarak nitelendirilmesidir. Ve fakat filmlerin bazı özellikleri bileşik ürün olma niteliği taşıırken bazıları taşımamaktadır.

Sinema eserlerinde; yönetmen, özgün müzik bestecisi, senaryo yazarı, animatör eserin birlikte sahibidir. Eser sahibinin haklarının koruma süresi, eser sahibi yaşadığı sürece ve ölümünden itibaren 70 yıl olduğu düşünüldüğünde fikri ve sınai haklara ilişkin prodüksiyon şirketinin telif geliri elde etmesi ve sözleşmeye bağlı olarak maliyet unsuru olarak ifade edilen ücretler için de telif ödemesi yapması gerekmektedir. Bu da koşullu varlık veya koşullu borç olarak raporlanmasını gündeme getirmektedir.

Bir diğer anomalik durum üretilen filmin muhasebe bilgi sistemi açısından sınıflandırılması ile ilgilidir. Muhasebe mantığında duran varlıkların “işletmenin esas faaliyet konusunu gerçekleştirmek amacıyla kullandığı teknik donanım olduğu düşünüldüğünde prodüksiyon şirketlerinin kamera, film çekim ekipmanı vb. varlıkları akla gelmektedir. ” Prodüksiyon şirketlerinde esas faaliyet konusu film üretmektir. Bu nokta kriter alındığında üretilen filmler şirketin bir ürünüdür ve ilk bakışta “stok” olarak raporlanmasının uygun olacağı söylenebilir. Fakat prodüksiyon şirketlerindeki uygulamaya bakıldığında üretilen filmlerin “duran varlık olarak raporlandığı” ve yasal düzenlemelerin amortisman ayrılmasına ilişkin hükümlerinde yer aldığı görülmektedir. Prodüksiyon şirketlerinin esas faaliyet konusu film üretmek ise neden stok yerine duran varlıklarda raporlanmasının hükme bağlanması çelişki yaratmaktadır. Bu durumdan hareketle mevcut duran varlık bakış açısını değiştirmek gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Balcı E. 2017. “Senaryodan Beyazperdeye Muhasebeci Gözüyle Sinema”, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/erhanbalci> (Erişim Tarihi: 21. 06. 2018).

Calayoğlu İ. ve R. Yılmaz. 2015. “Kullanım Amaçlı İşletme İçinde Geliştirilen Yazılımların Türkiye Muhasebe Standartları’na Göre Muhasebeleştirilmesi”, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, 3 (4).

Cevizci A. 2012. Felsefe, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No: 2487.

Coşkun A. ve A. H. Güngörmüş. 2009. “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm, 95.

Çanakçıoğlu M. 2016. Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, İSMMM Yayınları.

Çil Koçyiğit S. 2011. “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, İşletme Araştırmaları Dergisi 3 (1).

Dursun A. ve S. Yalnız. 2013. “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27 (1).

Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).

Fener S. 2018. “Günümüzün Sinema Akımları”, <http://www.antraktsinema.com/makale>, (Erişim Tarihi: 21. 06. 2018).

Güngörmüş A.H. 2015. “Prodüksiyon Firmalarında Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hizmet Üretim Maliyetleri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK).

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/K%C3%87_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK).

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK).

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%202%20Stoklar.pdf>,
(Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK).

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_37_2018.pdf,(Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK).

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_38_2018.pdf,(Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).

ÖS
976

Khun, Thomass S. 1968. Bilimsel Devrimlerin Yapısı, Kırmızı Yayınları, 9. Baskı 2017,

Morkoç U. 2016. “Bilim Felsefesi Olarak Bilim Tarihi: Khun ve Koyre”, MSKU Eğitim Fakültesi Dergisi, 3 (2), Aralık.

Özkaya H. ve S. Yükçü. 2017. “Film Yapımcılığında Birleşik Mamuller Uygulaması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 31(5).

Saban M. ve N. Erdoğan. 2017. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Beta Yayınları.

Sümer H. ve M. Erer. 2010. “Yazılımların (TMS 38’e Göre) Değerlemesi”, Mali Çözüm, 98.

Şimşek H. 1197, Paradigmalar Savaşı, Sistem Yayıncılık, No: 129, Ankara.

Türk Dil Kurumu (TDK). <http://www.tdk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).

Vergi Usul Kanunu (VUK). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (Erişim Tarihi: 20. 06. 2018).