



İhracata Aracılık Eden İşletmelerin Bağımsız Denetime Tabi Olma Zorunluluğu: TFRS 15 Asil-Vekil İlişkisi Kapsamında Bir Tartışma

Çağla DEMİR PALİ¹

Öz

İşletmelerin elde ettikleri hasılat hem önemli bir finansal gösterge ve analiz aracı olarak kullanılmakta hem de düzenleyici kuruluşlar tarafından işletmelerin büyüklüklerine dair belirleyici bir kriter olarak dikkate alınmaktadır. Örneğin, hasılat bir şirketin bağımsız denetime tabi olmasının belirlenmesinde dikkate alınan üç kriterden birisidir. Ancak düzenleyici kurumlar hasılatı farklı şekillerde tanımlayabilmektedir.

Bu çalışmada, ihracata aracılık eden ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesi kapsamında belirlenen denetime tabi olma koşullarını sağlayarak bağımsız denetime tabi olan bir şirketin hasılat tutarı incelenmiştir. İşletmelerin bağımsız denetim tabi olma koşullarına göre hazırlanan finansal tabloları baz alınarak Kamu Gözetimi Kurumu tarafından belirlenmektedir. Ancak bağımsız denetimden geçen finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun şekilde hazırlanmaktadır. Söz konusu şirketin faaliyetleri Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kapsamında incelendiğinde, şirketin vekil konumunda olduğu belirlenmiştir. Bu nedenle aracılık faaliyetlerinden kaynaklanan hasılat tutarı işletme için hasılat olarak raporlanmamalıdır.

Bu farkın bir sonucu olarak, vergi mevzuatına göre hazırlanmış finansal tablolarındaki verileri nedeniyle bağımsız denetime tabi olan bu şirketin, bağımsız denetimden geçen ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun şekilde hazırlanan finansal tabloları dikkate alınırsa, bağımsız denetime tabi olmayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada, bağımsız denetime tabi finansal tablolarda asil-vekil ilişkisinin dikkate alınması nedeniyle ortaya çıkan tutarsızlığı çözmek için bir çözüm önerisi sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, TFRS 15, Hasılat, Asil ve Vekil İlişkisi, Finansal Raporlama.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

The Obligation of Export Intermediaries to Be Subject to Independent Audit: A Discussion within the Scope of TFRS 15 Principal-Agent Relationship

Abstract

Revenue earned by companies is used as a major financial indicator and analysis tool and is considered by regulatory bodies as a decision criterion regarding company size. For instance, revenue is one of the three criteria for determining whether a company is subject to an independent audit. However, regulatory bodies may define revenue in different ways.

This study examined the revenue amount of an export intermediary company subject to independent audit by meeting the conditions under Article 398 of the Turkish Commercial Code No. 6102. The Public Oversight Board determines the independent audit obligation of the companies by using the financial statements prepared under the tax legislation law. However, independently audited financial statements are prepared under Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards. When the company's operations were evaluated within the scope of Turkish Financial Reporting Standard 15 Revenue from Customer Contracts, it was stated that the company is in the position of agent. Therefore, the revenue arising from intermediary activities should not be reported as revenue.

As a result of this difference, it has been concluded that this company, which is subject to an independent audit due to the data in its financial statements prepared under the tax legislation law, would not be subject to an independent audit if its financial statements, which were independently audited and prepared under Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards, were taken into consideration. A suggestion has been proposed to resolve the inconsistency that arises because of the consideration of the principal-agent relationship in audited financial statements.

Keywords: Independent Audit, TFRS 15, Revenue, Principal and Agent, Financial Reporting.

JEL Codes: M40, M41, M42.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Çağla DEMİR PALİ, Dr. Öğr. Üyesi, Yeditepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye, E-mail: caгла.demir@yeditepe.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5859-7706.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Demir Palı, Ç. (2024). İhracata aracılık eden işletmelerin bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu: TFRS 15 asil-vekil ilişkisi kapsamında bir tartışma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 17(2), 251-267. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1468416>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

In Türkiye, large companies must undergo an independent audit if they exceed at least two of the thresholds set by the Turkish Commercial Law. Those thresholds are set for total assets, net sales revenue, and the number of employees. Financial statements prepared under the Tax Procedure Law are used to evaluate whether these thresholds are exceeded. However, financial statements prepared under the Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) are audited.

For some companies, such as export intermediary companies or “agents” within the scope of TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, the reported revenue is lower than revenue under tax law. This is because revenue earned as an agent is not considered revenue according to TFRS 15. Therefore, the revenue amount that causes an independent audit is not recognized as revenue in the financial statements subject to an independent audit.

The study presented a case to address this conflict. The proposal suggests that small companies that do not meet the employee number requirement but are subject to independent audits due to revenue from intermediary transactions should undergo additional reviews for the independent audit requirement. These companies can be exempted from compulsory independent audits by providing evidence for revenues earned as agents.

Literature on Research

There is a lack of literature investigating the impact of the principal-agent relationship on the independent audit obligation in Türkiye. However, a few studies have analyzed TFRS 15 and the principal-agent relationship and applied case studies to different industries.

Özdoğan, Okan Gökten, and Gökten (2023) have performed a case study on a telecommunications company and a travel agency to investigate the principal-agent relationship. The content analysis method was used, and the companies’ annual reports between 2018 and 2022 were analyzed. The study examines whether companies define themselves as principals or agents under TFRS 15.

Özerhan and Sultanoğlu (2021) have analyzed the concept of agency and principle in TFRS 15. The principles regarding the recognition and reporting of revenue in TFRS 15 are explained within the control concept, and the principal versus agent relationship is evaluated under TFRS 15. Also, the disclosures made by e-commerce companies in their annual reports regarding the principal versus agent considerations are examined.

Kabir and Su (2020) analyzed companies’ annual reports in Australia and New Zealand. They found that IFRS 15 had either no or no material impact on the financial statements of 63.38% of the companies. The rest made additional disclosures because of the standard. Retail sales transactions are unaffected, while deferral of revenue recognition for most firms whose revenue recognition was impacted by the standard was found. Revenue was the most affected item for firms that disclosed the impact of IFRS 15 on financial statements. The cost of goods sold, contract liabilities, and profit after tax were also highly affected.

Napier and Stadler (2020) explained IFRS 15 and evaluated the changes caused by the standard. They analyzed how companies recognize, measure, present, and disclose revenues. They investigated the companies’ annual reports and found only an insignificant change in revenue recognition and measurement.

Boujelben and Kobbi-Fakhfakh (2020) analyzed the annual reports of 22 telecom and construction companies listed in the EU to evaluate compliance with IFRS 15 mandatory disclosures. It was found that the companies analyzed did not comply with the standards.

Özerhan and Sultanoğlu (2019) analyzed software companies in Türkiye and foreign countries. This research found that TFRS 15 did not cause significant changes for Turkish companies since their business is subject to single contracts. On the other hand, foreign companies were affected by the new Standard, and those effects are disclosed extensively in their footnotes with their numerical effects.

Calayoğlu and Yılmaz (2016) examined revenue recognition for software companies under TFRS 15 and discussed five steps for applying the standard.

Method of The Research

A case study is applied to an export intermediary company that acts as an agent, buys from a related party, and sells to foreign customers. Tax declaration documents and audited financial statements for 2018-2022 were gathered. The net revenue, total assets, and number of employees were compared in those financial reports. The revenue for those years was also analyzed using the guidance of agent-principal theory under TFRS 15.

Findings of The Research

Under the tax procedure law, revenue is recognized when sales are incurred or services are provided. Acting as an agent or principal does not make a difference; even if sales are made, or services are provided on behalf of a third party, the amount is recognized as revenue. On the other hand, TFRS 15 applies a different approach. Under TFRS 15, if a company acts as an agent, makes sales, or provides services on behalf of a third party, revenue related to those transactions cannot be recognized. Only the commissions earned during those transactions are recognized as revenue.

Under these circumstances, the study revealed that a company that reported high income under the Tax Procedure Law might report lower revenue in its independently audited financial statements prepared under TAS/TFRS (TFRS 15 is applied to recognize and measure the revenue).

The following table presents total assets, net sales, and the number of employees for the years 2018 to 2022 under Tax Legislation Law and Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards:

Tax Legislation Law	2018	2019	2020	2021	2022
Total Assets (Turkish Lira-TL)	118.347.68	197.727.56	173.399.15		
	2	6	7	317.455.374	412.373.696
	610.961.66	696.683.67	672.670.40	1.113.443.45	2.213.216.71
Net Sales (Turkish Lira-TL)	8	8	2	9	2
Number of Employees (person)	11	12	13	15	18
<hr/>					
Turkish Accounting Standards /Turkish Financial Reporting Standards	2018	2019	2020	2021	2022
Total Assets (Turkish Lira-TL)	102.521.33	196.106.48	171.419.55		
	3	6	1	321.605.936	408.051.163
Net Sales (Turkish Lira-TL)	3.450.584	4.108.263	3.451.775	6.238.786	16.143.709
Number of Employees (person)	11	12	13	15	18

The table shows that the company’s revenue reported in its audited financial statement is lower than that reported under tax procedure law. The difference is that the income obtained through operations as an agent was not included in the revenue under TFRS 15.

This gap between revenues creates a conflict. The company must undergo an independent audit because of the high revenue reported (in addition to the other two criteria) under tax procedure law, but the audited financial statements reveal a different revenue amount.

Conclusion

While independent audits can provide numerous benefits to companies, it can be challenging for those with few employees due to the increased workload involved in the audit process. Additionally, the cost of obtaining independent audit services has a significant financial effect on small companies. Considering the gap between reported revenues (the company must undergo an independent audit because of the high revenue reported under tax law, but the audited financial statements may reveal a different revenue amount), further examination is needed for companies that report revenue from intermediary transactions that do not meet the number of employees requirements for independent audits. By providing proof-based evidence for the revenues earned as an agent, independent auditing should be voluntary for these companies rather than mandatory. So, the regulators should consider this and review the requirements for independent auditing for such companies.

1. GİRİŞ

Finansal bilgiler çok sayıda paydaşı ilgilendirdiklerinden ve taraflar arasında bilgiye erişim konusunda eşitlik olmadığından finansal raporlama karmaşık bir süreçtir. Çok sayıda paydaşın olduğu durumlarda, paydaşların tamamının finansal bilgilere tüm detaylarıyla erişmesi mümkün değildir. Buna karşılık finansal tabloların hazırlanmasında ve kontrolünde görev alan şirket yönetimi, denetim komitesi gibi organlar, şirket menfaatlerinin yanı sıra kişisel menfaatlerini de dikkate alarak karar verme imkanına sahipken aynı zamanda en çok bilgiye de sahip olan taraflardır (Hay, 2020: 3-4).

Finansal tabloların yanıltıcı şekilde hazırlanması yatırımcıların yanlış ve kötü kararlar almasına, borç verenlerin gereksiz risklere maruz kalmasına ve haketmeyen yöneticilerin ödüllendirilmesine neden olması gibi sebeplerle çok tehlikeli olup ülke ekonomilerini de etkileyebilecek güçtedir (Hay, 2020: 1). Bu nedenle finansal tabloların güvenilirliği hem şirketin direkt (doğrudan) paydaşları hem de endirekt (dolaylı) olarak etkilenen paydaşları için önem taşımaktadır.

Bağımsız denetim yasal zorunluluk olmasa dahi globalleşen dünyada kendilerine yer edinmek, şeffaf ve hesap verebilir olduklarını kanıtlamak ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum sağlayarak belirli endekslere dahil olmak gibi nedenler, işletmeleri ihtiyari olarak bağımsız denetim hizmeti almaya teşvik etmektedir. Bağımsız denetimin sağladığı güvence nedeniyle işletme dışındaki kullanıcıların finansal tablolara olan güveninin artmasının yanı sıra, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların tespit edilerek düzeltilmesi gibi sonuçlar ise işletmelerdeki yolsuzluk eğilimlerinin azalmasına neden olmaktadır (Şavlı, 2019, 12-15). Aynı zamanda finansal raporlama konusundaki gelişme ve değişimlerin hızı, kapsamı ve karmaşıklığı dikkate alındığında, bağımsız denetim hizmetinin yatırımcıları koruyan, işletmelerin yapacağı olası hataları engelleyen bir konumu da bulunmaktadır (Kueppers ve Sullivan, 2010: 290).

Her alınan mal ve hizmette olduğu gibi bağımsız denetim hizmetinde de işletmelerin fayda-maliyet analizi yapmaları gerekmektedir. Özellikle küçük işletmeler için bağımsız denetim maliyetleri, toplam maliyetler içerisinde önemli bir kalem oluşturmakta ve işletmeleri finansal olarak zorlamaktadır. Ayrıca yine küçük işletmelerde bağımsız denetime destek olacak ekiplerin küçük olması gibi nedenler olağan işlerin aksamasına neden olabilmektedir.

Faydalarını göz önüne alarak ihtiyari olarak bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerin yanı sıra, zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olan işletmeler de bulunmaktadır. Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmeler, tabi oldukları mevzuatlara göre beyan ettikleri aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve ortalama personel sayılarının incelenmesi sonucunda belirlenmektedir. Ancak eğer söz konusu işletmeler aracılık faaliyeti yürütüyorlarsa, diğer bir deyişle başka bir işletme adına alım, satım, hizmet sunma gibi faaliyetler ifa ediyorlarsa, bu kriterlerden yıllık net satış hasılatı tutarı, bağlı bulunulan otoriteye beyan edilen ile bağımsız denetimden geçen finansal tablolarda farklılık gösterebilmektedir. Bu farkın nedeni ise TMS/TFRS’nin hasılatı farklı şekilde tanımlamasıdır. TFRS 15 asil-vekil ilişkisini özellikli bir konu olarak ele almakta ve bir işletme vekil olarak faaliyet gösteriyorsa bu işlemde doğan satış ve/veya hizmet sunma gelirlerini hasılat olarak tanımlamaktadır. Bu nedenle işletmelerin bağımsız denetime tabiyyetini doğuran hasılat tutarı ile bağımsız denetimden geçen hasılat tutarı arasında fark ortaya çıkabilmektedir.

Çalışmada, öncelikle bağımsız denetim ve Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereği bağımsız denetime tabi olma zorunlulukları konusunda bilgi verilmiştir. Daha sonra bağımsız denetime tabi olma koşullarından birisi olan hasılat tutarının, muhasebe standartları yönünden değerlendirilmesine ve TFRS 15 kapsamında asil-vekil ilişkisine değinilmiştir. Son olarak ise, bir şirket incelemesine yer verilmiş olup vekil konumundaki işletmelerin bağımsız denetim tabiyyeti konusunda bir değerlendirme yapılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetim kavramı, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olma koşulları ve muhasebe standartları kapsamında hasılatın

tanınması ile asıl-vekil ilişkisi hakkında bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Bağımsız Denetim

2000 yıl önce Mısır'da ortaya çıkan, kamu kaynaklarının sağlanması ve kullanılması konusunda görevli kişilerin, bu kaynaklar hakkında resmi bir görevliye başka bir ifade ile bir denetçiye sözlü rapor vermesi şeklinde uygulanan (Porter ve diğerleri, 2014: 2) denetimin, yıllar içerisinde kapsamı ve önemi gibi konularda değişiklikler olmasına rağmen, 1973 yılında Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association) tarafından yapılan tanımı güncelliğini korumuştur. Bu tanıma göre “denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”.

Bu çalışmada, amaçlarına göre finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve operasyonel denetim olarak üç gruba ayrılan denetim faaliyetlerinden finansal tablo denetimi incelenmiştir. Finansal tablo denetimi, hissedar ve şirket dışındaki diğer ilişkili taraflar için işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların ve bu tabloların hazırlanmasında kullanılan bilgilerin incelenmesidir. Finansal tablo denetimi sonucunda bağımsız, yetkin ve tecrübeli bir uzman, işletmenin finansal tablolarının doğru bir şekilde sunulup sunulmadığına ve işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında açık bilgiler verip vermediğine ilişkin görüş bildirir (Porter ve diğerleri, 2014: 4).

Yukarıda yer alan tanımla tutarlı olarak Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesinde denetim, “bir şirketin tek başına veya konsolide finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgiler ile uyum içerisinde olup olmadığının belirtilip açıklanması” şeklinde tanımlanmıştır. Denetim kapsamında şirket veya grubun (şirket ve varsa konsolidasyona tabi bağlı ortaklıklarının) envanteri, muhasebe sistemi, Türkiye Denetim Standartları kapsamında iç denetimi, finansal raporları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetlenmekte, Türkiye Muhasebe Standartlarına/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığı incelenmektedir.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde (2022) ise bağımsız denetim “finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır.

Tanımlar arasında farklar olmakla birlikte bağımsız denetim, şirket dışındaki uzmanlarca yapılan incelemeler, değerlendirmeler ve bunlar sonucunda bir görüş bildirmek şeklindeki süreç olup işletmelerin büyüklüğü, süreçlerinin karmaşıklığı, ortaklık ve bağlı ortaklıklarının yapısı, fonksiyonel para birimi, raporlama para birimi, şirketin riskleri gibi birçok unsur dikkate alınarak fiyatlandırılan hizmetler bütünüdür.

Şirketler için bir maliyet unsuru olmasının yanı sıra, bağımsız denetim çalışmaları öncesinde ve esnasında şirket personellerinin ek sorumluluklar yüklenmesini gerektirmektedir. Maliyet ve iş yükündeki artış işletmeler açısından bir dezavantaj doğurmakla birlikte bağımsız denetimin sağladığı önemli faydalar da bulunmakta olup kısaca aşağıdaki şekildedir (Hay, 2020: 4-11)

a. Vekalet Maliyetlerini Azaltması – Şirket yönetiminde görev alan yöneticilerin kişisel menfaatlerini şirket menfaatlerinden önde tutması nedeniyle görevlerini tam olarak yerine getirmemesi, şirket kaynaklarını kendi faydalarına olacak şekilde yönlendirmesi ve hissedarları yanlış bilgilendirmesi gibi olasılıklar bulunmaktadır. Bağımsız denetim bu tür çıkar çatışmalarına karşı bir koruma sağlar.

b. Bilgi Kalitesini Artırması – Şirket yönetiminden sorumlu kişilerin, hissedarlardan daha fazla bilgiye sahip olması olarak tanımlanan “bilgi asimetrisi”, şirket içindeki veya dışındaki kullanıcıların

kararlarını olumsuz yönde etkileyebilir. Bağımsız denetim, bilgi kalitesini artırarak taraflar arasındaki bu eşitsizliği dengeler.

c. Güvence Görevi – Bağımsız denetimden geçmiş tablolara dayanarak karar veren işletmeler daha sonra zarara uğrama durumunda, denetim firmalarını bu durumdan sorumlu tutarak zararlarını tazmin etme imkanı bulmaktadırlar.

d. Yönetim Kontrol Fonksiyonu – Özellikle yönetim ve sahipliğin aynı grubun elinde olduğu ya da basit finansal yapıları nedeniyle etkin kontrol mekanizması bulunmayan işletmelerde, bağımsız denetim bu açığı kapama görevi görerek yönetim kontrol fonksiyonu olarak fayda sağlar.

e. Yönetişim Görevi – Yönetim kurulu, denetim komitesi ve diğer komitelerin yanı sıra bağımsız denetçi de kurumsal yönetimin bir unsurudur. Özellikle risk yönetimi gibi alanlarda etkin görev alan bağımsız denetçiler, tamamlayıcı bir rol üstlenmektedirler.

f. Teyit Hipotezi – Şirket yöneticilerinin özellikle şirket değeri ve hisse senedi fiyatını etkileyecek açıklamaları yaparken, daha sonra bu bilgilerin denetlenecek olması durumundan dolayı daha dürüst oldukları tespit edilmiştir.

g. Diğer – Bağımsız denetimin diğer faydaları ise paydaş kuramı, kurumsal kuram ve meşruiyet kuramı kapsamında açıklanabilir. Paydaş kuramı, işletmelerin artık sadece hissedarlarının değil tüm paydaşlarının menfaatlerini dikkate alarak faaliyet gösterdiklerini ifade ederken (Freeman, 2015: 1), kurumsal kuram düzenleyici kurumlar ve devletler gibi dış etkenler nedeniyle işletmelerin zamanla birbirlerine benzer hedefler doğrultusunda, benzer işleyişlere sahip olduğunu belirtmektedir (Zucker, 1987: 1). Meşruiyet teorisi ise işletmelerin gücünü aldığı ekonomik, sosyal ve politik gruplar ya da kısaca toplumun ihtiyaç ve gerekliliklerini yerine getirerek meşruiyetini ispatlamakla yükümlü olduğunu ifade eder (Shocker & Sethi, 1973: 1). Daha önce açıklanmış olan bilgi asimetrisine karşı başta dış paydaşlar olmak üzere tüm toplumun, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara erişim talebinin karşılanması bu kuramlar çerçevesinde bir gereklilik olarak değerlendirilebilir.

2.2. Türkiye'deki İşletmelerin Bağımsız Denetime Tabi Olma Zorunluluğu

İlk defa 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan Bakanlar Kurulu Kararı ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 398. maddesinin gereği olarak hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir. Bu belirlemede iki dönem art arda aktif toplamının 150 milyon ve üstü, net satış hasılatının 200 milyon ve üstü ve çalışan sayısının 500 ve üstü olması kriterlerinden en az ikisini karşılayan şirketlerin bağımsız denetime tabi olması gerekliliği belirlenmiştir (Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Karar, 2013). Daha sonra 14.03.2014, 01.02.2015, 19.03.2016, 26.05.2018 ve 30.11.2022 tarihlerinde yapılan güncellemeler sonucunda eşik değerler değiştirilmiş ve bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı artırılmıştır. Son olarak 06.04.2024 tarih ve 32512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararıyla (Karar) bağımsız denetime tabi olma koşulları, 01.01.2024 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere değiştirilmiş olup güncel eşik değerler aşağıdaki gibidir:

1.Grup: Kararın ekinde yer alan I sayılı listede yer alan şirketler herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın,

2.Grup: Kararın ekinde yer alan II sayılı listede yer alan, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üst üste iki hesap döneminde aşağıdaki kriterlerden en az ikisini karşılayan şirketler

- Aktif toplamı 60 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 100 kişi ve üstü.

3.Grup: Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan

şirketlerden tek başına veya bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte üst üste iki hesap döneminde aşağıdaki kriterlerden en az ikisini karşılayan şirketler

- Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 50 kişi ve üstü.

4. Grup: 2. ve 3. Grup dışında kalan şirketlerden tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üst üste iki hesap döneminde aşağıdaki kriterlerden en az ikisini karşılayan şirketler

- Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 300 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 150 kişi ve üstü.

Bağımsız denetime tabidir. Ancak eşik değerleri aştığı için denetime tabi olacak şirketler, art arda iki hesap döneminde söz konusu üç ölçütten en az ikisinde eşik değerlerin altında kalırsa ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisinde eşik değerlerin %20 veya daha fazlası altında kalırsa takip eden dönemde bağımsız denetim kapsamından çıkar.

Eşik değerlerin hesaplanmasında, şirketlerin tabi oldukları mevzuatlara uygun şekilde hazırlanmış son iki yıla ait finansal tablolarındaki aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ile son iki yıla ait ortalama personel sayıları dikkate alınır.

2.3. Muhasebe Standartları/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Hasılatın Ölçümü

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler TMS/TFRS veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) uygulayarak raporlama yapmaktadırlar.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK)¹ TFRS/TMS uygulamakla yükümlü iken KAYİK olmayan işletmelerin TFRS/TMS uygulaması isteğe bağlıdır. 2018 yılında Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı”na göre küçük veya orta büyüklükte olan işletmelerin BOBİ FRS uygulamaları yeterli olacaktır (KGK, 2018).

2.3.1. BOBİ FRS Kapsamında Hasılatın Ölçümü

Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler tarafından uygulanabilecek olan BOBİ FRS’de hasılatın sadece “işletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda”lardan oluştuğu belirtilmiştir. İşletmelerin üçüncü taraflar adına yaptıkları işlemlerden elde edilen tutarlar ya da acente olarak faaliyet göstermelerinden kaynaklanan işlemler varsa bu tutarlar hasılat olarak kaydedilmemektedir. Yalnızca hak edilen komisyon tutarları hasılat olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, md. 5.10).

2.3.2. TFRS 15 Kapsamında Hasılatın Ölçümü ve Asıl-Vekil İlişkisi

Gelir ve kâr kavramları şirketlerin finansal performanslarının ölçülmesinde çok önemli göstergeler olduğundan ne zaman tanınacağı gibi konular yıllardır muhasebe teorisindeki en temel sorulardandır. Şirketlerin iş modellerindeki değişimler ve yeni sektörlerin ortaya çıkması ya da var olan sektörlerin gelişmesi gibi nedenlerle var olan düzenlemeler ve standartlar sürekli değişime uğramaktadır (Wagenhofer, 2014: 349; Antle ve Deminski, 1989: 423). Yürürlükte olan muhasebe standartları bu

¹ Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK): Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, (Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2022, 4/1-1).

değişimlere ayak uyduramadığında ve karmaşık yapıdaki işlere ve işletmelere ancak sınırlı şekilde yol gösterebildiğinde yetersiz kalmaktadır (IASB, 2008: 20).

Sürekli değişen ürün, hizmet ve işlemler dolayısıyla hasılatın ne zaman tanınması gerektiği, hatta tanınıp tanınmamasının gerekliliği gibi konularda soru işaretleri bulunmaktadır (Oyedokun, 2016: 2). İşletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıklarının belirlenmesinde dikkate alınması gereken üç kriterden birisi olması da hasılatın hesaplanması konusunda ek incelemelerin önemine dikkat çekmektedir.

Tüm bu gelişmeler ışığında 1993 yılından beri kullanılmakta olan ve uluslararası kabul gören Uluslararası Muhasebe Standardı 18 Hasılat (International Accounting Standard 18 Revenue) ve Uluslararası Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri (International Accounting Standard 11 Construction Contracts) standartları yürürlükten kaldırılıp 1 Ocak 2018 ve sonrasında başlayan dönemlere ilişkin finansal tablolarda kullanılmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (International Financial Reporting Standard 15 Revenue from Contracts with Customers) standardı uygulamaya konmuştur.

Uluslararası gelişmelerin bir yansıması olarak 2005 yılından beri Türkiye’de uygulanmakta olan Türkiye Muhasebe Standardı 18 Hasılat (“TMS 18”) ve Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri (“TMS 11”) standartları da kaldırılmış, 1 Ocak 2018 ve sonrasında başlayan dönemlerde kullanılmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (“TFRS 15”) standardı yürürlüğe girmiştir.

Sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına sunumunda işletmelerin uygulaması gereken ilkeler TFRS 15’te yeniden düzenlenmiştir (TFRS 15: 1). Standartta değişen iş modelleri ve kullanıcıların ihtiyaçlarını göz önüne alarak ayrıntılı açıklamalar ve ek bilgilere yer verilmiş, hasılatın tanınmasına ilişkin de temel güncellemeler yapılmıştır.

Öncelikle standartta sözleşmenin tanımı yapılmış olup ancak belirli koşulların tamamının sağlanması durumunda, söz konusu sözleşmenin bu standart kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir (TFRS 15: 9). Hasılatın finansal tablolara alınması için taahhüt edilen mal veya hizmetin müşteriye devri yoluyla edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekir. Devir işlemi ise, ilgili mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçmesidir (TFRS 15: 31). Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe, bu edim yükümlülüğüne ilişkin işlem bedeli (değişken bedeller olması durumu hariç) finansal tablolara hasılat olarak yansıtılabilir (TFRS 15: 46) Bu değerlendirme yapılırken, varsa varlığın geri alınmasına ilişkin anlaşmalar da dikkate alınmalıdır (TFRS 15: 34).

Standartta çok büyük önem addedilen kontrol, *“başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır”* ve *“bir varlığın kontrolünü elde bulundurmamak varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücü”* olarak ifade edilmiştir (TFRS 15: 33). Özerhan ve Sultanoğlu (2019: 16) hasılatın tanınmasında TMS 18’de mal ve hizmetlere ilişkin risk ve faydanın devredildiği tarih göz önüne alınırken, TFRS 15’te varlığın kontrolünün müşteriye geçtiği tarihin göz önüne alındığına dikkat çekmişlerdir. Kontrol tanımında yer alan fayda ise birçok şekilde doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen potansiyel nakit girişleri veya nakit çıkışlarından tasarruf olarak tanımlanmıştır. Bu nakit akışlarına şu örnekler verilmiştir (TFRS 15: 33):

- Kamu hizmetleri de dahil olmak üzere sözleşmeye konu mal ve hizmetin mal üretmek ya da hizmet sunmak için kullanılması,
- Mal veya hizmetin kullanılması ile başka mal ve hizmetlerin değerinin artırılması,
- Mal veya hizmetin kullanımı ile yükümlülüklerin yerine getirilmesi veya giderlerde azalma olması,
- Mal veya hizmetin takas edilmesi veya satılması,

- e. Mal veya hizmetin bir borç için teminat olarak rehin verilmesi,
- f. Mal veya hizmetin elde tutulması.

Standartta ayrıca kontrol için aşağıdaki örnekler verilmiştir (TFRS 15: B37)

- a. Taahhüt edilen mal ve hizmetlerin kabul edilebilirliğine ilişkin sorumluluğu bulunan, diğer bir deyişle müşterinin talep ettiği özellikleri karşılamaktaki esas sorumlu taraf kontrolü elinde bulundurur.
- b. Stok riskine sahip olan taraf kontrolü elinde bulundurur. Stok riski mal veya hizmetin müşteriye devredilmesinden önce veya sonra ortaya çıkabilir. Mal veya hizmetin devrine kadar geçen sürede kullanımını yönetebilme ve faydalanma imkanı devir öncesi stok riski doğururken, müşterinin iade hakkı bulunması durumunda aynı riskler devirden sonra da var olmaktadır.
- c. Mal veya hizmetin fiyatını belirleme gücüne sahip olan taraf kontrolü elinde bulundurur. Ancak bazı durumlarda vekil konumundaki işletme, aracılık hizmetinden kaynaklı ek hasılat yaratmak için fiyatın belirlenmesinde kısmi bir esnekliğe sahip olabilir.

Standartta mal ve hizmet taahhüdünü bizzat sağlayan yani mal ve hizmetleri kontrol eden işletmeler “asil”, bu işleme aracılık eden ve işleme konu mal ve hizmetler üzerinde kontrolü olmayan taraf ise “vekil” olarak adlandırılmış ve işletmelerin her bir mal ve hizmet taahhütleri için hangi konumda olduklarını belirlemeleri gerektiği ifade edilmiştir (TFRS 15: B34). Bir işletmenin sözleşmeden kaynaklanan edim yükümlülüklerini ve sözleşmeye dayalı haklarını devretmesi, böylece mal ve hizmeti devretmeye ilişkin edim yükümlülüğü olmadığı durumlarda, söz konusu işletme sözleşmeden doğan hasılatı finansal tablolarına yansıtmaz (TFRS 15: B38).

Müşteri ile yapılmış olan sözleşmelerin birden fazla mal ve hizmeti içermesi durumunda, işletmeler bazı mal ve hizmetler için asıl, bazıları için ise vekil konumunda olabilirler (TFRS 15: B34). Bu saptamalar yapılırken işletmelerin taahhüdün niteliğini tespit etmesi çok önemlidir ve bu tespit için konuya özen gösterilmesi gerekir. İlk müşteriye sağlanacak mal ve hizmetlerin tanımlanması, ikincisi ise müşteriye devir öncesinde mal ve hizmetler üzerinde kontrolünün olup olmamasıdır (TFRS 15: B34A). Eğer işletme mal ve hizmetlerin devri öncesinde kontrol sahibiye asıldır. Ancak mal ve hizmetlerin kanuni mülkiyetini geçici bir süre eline bulunduruyorsa, bu durumda kontrol etmesine de gerek kalmayacağından vekil konumunda olacaktır (TFRS 15: B35). Taahhüt edilen mal ve hizmetlere ilişkin edim yükümlülüğünü yerine getiren asıl konumundaki işletme, devri yapılan mal veya hizmetler karşılığında hak edilmesi beklenen brüt tutarı hasılat olarak finansal tablolarına alır (TFRS 15: B35B)

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde asil-vekil ilişkisi, bu ilişkinin çeşitli sektörlerde hasılatın tanınması üzerindeki etkileri ve TFRS/UFRS 15’in getirdiği yeniliklerle ilgili çeşitli çalışmalar yer almaktadır.

Özdoğan, Okan Gökten ve Gökten (2023) bir telekomünikasyon ve bir seyahat acentesinin finansal tablolarını asil-vekil ilişkisi bağlamında incelemişlerdir. 2018 ve 2022 yılları arasındaki döneme ilişkin faaliyet raporu sonuçlarının içerik analizi yöntemiyle analizi yapılmış ve işletmelerin kendilerini asil mi yoksa vekil mi olarak konumlandıkları araştırılmıştır.

Özerhan ve Sultanoğlu (2021) kontrol kavramını TFRS 15 kapsamında incelemişler ve asil-vekil ilişkisine ilişkin açıklama ve değerlendirmeler yapmışlardır. Ayrıca e-ticaret işletmeleri tarafından yapılan açıklamaları, asil-vekil ilişkisi kapsamında incelemişlerdir.

Kabir ve Su (2020) UFRS 15’in etkilerini araştırmak üzere Avusturalya ve Yeni Zelanda’daki işletmelerin faaliyet raporlarını incelemişlerdir. Raporları incelenen işletmelerin %63.38’inde, yeni standardın hiç ya da önemli bir etkisi olmadığı, diğer işletmelerde ise yeni standarda ilişkin sadece dipnot açıklamaları yapıldığı gözlemlenmiştir. Perakende satış işlemlerinin standarttaki değişiklikten etkilenmediği, etki olan işletmelerde ise gelirin tanınma zamanında erteleme olduğu tespit edilmiştir.

Standardın en çok etki yaptığı hesabın hasılat olduğu, sonrasında ise satışların maliyeti, sözleşme yükümlülükleri ve vergi sonrası kazanç hesaplarının etkilendiği belirtilmiştir.

Napier ve Stadler (2020) UFRS 15'in getirdiği yenilikleri incelemişlerdir. Hasılatın tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması konularındaki şirket uygulamaları analiz edilmiştir. İncelenen faaliyet raporlarında hasılatın tanınması ve ölçülmesi alanlarında önemli bir değişiklik olmadığını tespit etmişlerdir.

Boujelben ve Kobbi-Fakhfakh (2020) Avrupa Birliği'nde halka açık olan 22 adet telekom ve inşaat firmasının faaliyet raporlarını incelemişlerdir. Bu raporlardaki UFRS 15'e uyumu araştıran yazarlar, standarda uyum yönünden eksikler olduğunu tespit etmişlerdir.

Özerhan ve Sultanoğlu (2019) Türkiye ve yurtdışındaki yazılım firmalarını incelemiş ve karşılaştırmışlardır. Türkiye'deki yazılım firmalarının ana faaliyet konularında ve tekli sözleşmelerle iş yapmaları nedeniyle TFRS 15'in uygulanmaya başlamasının bu firmaların raporlarında bir etkisi olmadığını tespit etmişlerdir. Buna karşılık yurtdışındaki yazılım firmalarında standarttaki değişimin etkileri olduğu ve bu etkilerin dipnotlarda açıklandığı gözlemlenmiştir.

Calayoğlu ve Yılmaz (2016) TFRS 15 kapsamında yazılım şirketlerini incelemişlerdir. Standardın beş basamaklı uygulamasını örnekler ile açıklamışlardır.

Görüldüğü üzere ulusal ve uluslararası literatürde TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile finansal raporlamada ortaya çıkan değişiklikler üzerine çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak asil-vekil ilişkisini inceleyen çalışma sayısı kısıtlı olup bağımsız denetime tabiiyet ve asil-vekil ilişkisi arasındaki ilişkiye dair çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışma ile bu boşluğun doldurulması hedeflenmiştir.

4. İŞLETME İNCELEMESİ

4.1. Çalışmanın Amacı ve Yöntemi

Bağımsız denetime tabiiyetin belirlenmesinde işletmelerin bağlı oldukları mevzuata göre hazırlanmış olan finansal tablolarından elde edilen veriler kullanılırken, bağımsız denetimden geçen finansal tablolar TMS/TFRS veya BOBİ TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardır. Çalışmanın ikinci bölümünde açıklanan asil-vekil ilişkisinden kaynaklı olarak bazı işletmelerde, hasılat tutarı iki finansal tablo setinde farklılaşmaktadır ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardaki veriler aslında işletmelerin bağımsız denetime tabiiyet eşiklerini aşmayacak bir seviyede kalabilmektedir.

Bu duruma örnek oluşturması açısından çalışmanın bu bölümünde bir şirket incelemesi yapılmıştır. 2019 yılından beri bağımsız denetime tabi olan bir işletmenin bağımsız denetim tabiiyetinin belirlenmesinde kullanılan 2018-2022 dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri temin edilmiş ve aktif toplamı, net yıllık satış hasılatı ve personel sayısı bilgileri edinilmiştir. Daha sonra aynı dönemlere ilişkin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan da bu tutarlar alınarak karşılaştırma yapılmıştır.

Sadece bir işletmenin verilerinin incelenmesi çalışmanın bir kısıtıdır. Ancak halka açık olmayan işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını kamuya açıklama zorunluluklarının olmaması, halka açık veya değil tüm işletmelerin kurumlar vergisi beyannamelerini kamuya açıklamamaları gibi nedenlerle daha fazla şirket verisine erişim sağlanamamıştır.

4.2. Örnek Olay İncelemesi

Çalışmaya konu X Şirketi, 2009 yılında İstanbul'da kurulmuş olup şirketin hisselerinin tamamı bir holdinge aittir. X Şirketinin temel faaliyeti aynı holding bünyesinde bulunan Y Şirketinin ürettiği ürünlerin ihracatına aracılık etmektir. İşletme Y şirketi tarafından üretilen ürünleri almakta ve alış fiyatından yurtdışındaki müşterilere satışını gerçekleştirmektedir. Buna karşılık sunduğu aracılık hizmetinden dolayı yapılan ihracattan doğan Katma Değer Vergisi ("KDV") iadesi tutarının %7'si kadar komisyon faturası düzenlemekte olup komisyon geliri elde etmektedir. İşletmenin 2022 sonu

İtibarıyla çalışan sayısı 18 olup personelin çoğunluğu ihracat ve muhasebe birimlerinde çalışan kişilerden oluşmaktadır. Şirketin finansal borcu veya bilgisayar gibi işin akışı için gerekli olan sabit kıymetleri dışında uzun dönemli varlığı bulunmamaktadır.

Şirketin Vergi Usul Kanunu (“VUK”) hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olduğu kurumlar vergi beyannamelerine göre aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve personel sayıları 2018-2022 yılları arasında aşağıdaki şekildedir:²

Tablo 1. X Şirketi’nin VUK’a Göre Hazırlanmış Finansal Tablolarından Seçilmiş Veriler

	2018	2019	2020	2021	2022
Aktif Toplamı (TL)	118.347.682	197.727.566	173.399.157	317.455.374	412.373.696
Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	610.961.668	696.683.678	672.670.402	1.113.443.459	2.213.216.712
Personel Sayısı (kişi)	11	12	13	15	18

Bu veriler ışığında şirket, KGK’nın belirlediği kriterlerden en az ikisini son iki yılda karşılamış olduğu için 2019 yılından beri zorunlu olarak bağımsız denetime tabidir. Şirketin bağımsız denetime tabi finansal tabloları 2018, 2019 ve 2020 yıllarında öncelikle Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’na (“BOBİ FRS”) göre düzenlenmiş ancak daha sonra 2021 yılından itibaren (2019 ve 2020 yıllarına ilişkin finansal tablolar da yeniden düzenlenerek) Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (“TMS/TFRS”) göre hazırlanmıştır.

İşletmenin sadece bir faaliyet şekli olduğu ve özellikli bir durumu olduğu için VUK’a göre düzenlenen finansal tablolardan TMS/TFRS’ye göre düzenlenmiş tablolara geçişte sadece birkaç tane değişiklik yapılması yeterli olmaktadır. Bu değişikliklerden en önemlisi, VUK ve TFRS 15’in hasılatı farklı şekilde değerlendirmelerinden kaynaklanmaktadır. VUK madde 194 hasılatı “satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen” tutar olarak tanımlarken, TFRS 15 daha önce de açıklandığı üzere hasılatı kontrolün devri koşuluna göre değerlendirmektedir. Mal veya hizmetlerin kabul edilebilirliğine ilişkin sorumluluğun, stok riskinin ve fiyat belirleme gücünün hangi tarafta olduğunun saptanması sonucunda kontrolü elinde bulundurulmuş tarafın asil, aracılık eden tarafın ise vekil olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vekilin aracılık faaliyetlerinden elde ettiği tutar, hasılat olarak tanınmamaktadır.

X şirketinin hasılatla ilişkin faaliyetleri incelendiğinde daha önce de belirtildiği gibi aynı holding bünyesinde yer alan Y şirketinin ürettiği mamullerin ihracatına aracılık ettiği görülmektedir. Şirketler arasında aracı ihracatçı sözleşmesi bulunmakta olup X şirketinin ihracat işlemlerinden kaynaklı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Sözleşme koşulları kısaca aşağıdaki şekildedir:

- X Şirketi ihracat için satış fiyatı belirlerken alış fiyatını aynı şekilde koruyacak ve alış-satış işleminden herhangi bir kâr tutarı oluşmayacaktır.
- Alacakların tahsil edilememe riski tamamen Y şirketinde kalacak olup herhangi bir tahsil edilememe durumunda X şirketi tarafından rücu edilebilecektir.
- Yükleme yapılan ürünlerin ihracat sürecinde ortaya çıkabilecek tüm aksaklıklar, cezalar ve diğer idari ve cezai sorumluluklar Y şirketine aittir.
- Malların ayıplı olması veya diğer sorunlardan dolayı ortaya çıkabilecek ödeme taleplerini X şirketi, imalatçı Y şirketine rücu edebilecektir.
- İhracattan dolayı ortaya çıkabilecek her türlü zarar, ziyan ve tazminatlarından Y şirketi sorumlu olup X şirketi tarafından kendisine bildirildiğinde derhal nakden ödeyecektir.

² Şirketin gizliliğini korumak adına tutarlar belirli bir oranda değiştirilmiş olup düşük oranlı bu değişiklikler varılan sonuçları değiştirmemektedir.

- Ortaya çıkacak tüm kur farkları, komisyon ödemeleri ve kesintiler Y Şirketine yansıtılacaktır.

Görüldüğü üzere X şirketi ihracata ilişkin herhangi bir risk taşımamakta olup olası tüm maddi, idari ve cezai sorumlulukları Y şirketine rücu edebilmektedir. Bu durum dikkate alınarak X ve Y şirketleri arasındaki ilişki incelendiğinde, sözleşme koşulları ve taraflar arasındaki işlemlerin doğası gereği satışlara ilişkin kontrolün Y Şirketi'nde olduğu ve "asil" olarak hareket ettiği görülmektedir. Buna karşılık ihracatına aracılık ettiği ürünler üzerinde bir kontrolü bulunmayan X Şirketi, Y Şirketi'nin "vekil"i konumundadır.

TFRS 15 kapsamında vekil konumunda olan ve ihracatına aracılık ettiği ürünlerin satışına ilişkin hasılat raporlamayan X Şirketi, sadece sunmuş olduğu hizmetlerden dolayı elde etmiş olduğu komisyon gelirlerini finansal tablolarında hasılat olarak göstermektedir. Bu nedenle bağımsız denetimden geçmiş TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloları incelendiğinde VUK'a göre hazırlanan tablolardan farklı sonuçlar ortaya çıkmakta olup bu sonuçlar aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 2. X Şirketi'nin TMS/TFRS'ye Göre Hazırlanmış Finansal Tablolarından Seçilmiş Veriler

	2018	2019	2020	2021	2022
Aktif toplamı (TL)	102.521.333	196.106.486	171.419.551	321.605.936	408.051.163
Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	3	6	1	6	3
Personel sayısı (kişi)	11	12	13	15	18

TMS/TFRS'ye göre düzenlenen tablolar incelendiğinde, aktif toplamalarında da değişiklik görülmekte olup bu durumun sebepleri arasında alacakların reeskonta tabi tutulması ve ertelenmiş vergi varlığı gibi VUK'tan TMS/TFRS'ye geçişte söz konusu olan olağan düzeltme kayıtları bulunmaktadır. Aktif toplamı detaylı incelendiğinde tutarın büyük bir kısmının aracılık nedeniyle doğan alacaklara ilişkin olduğu görülmekte olup şirketin bilançosunun yükümlülük tarafında da aynı tutarda ticari borç bulunmaktadır (Y Şirketi'ne olan borçlar). Aktif toplamı içerisindeki ticari alacaklar ve ticari alacaklar dışında kalan tutarın detayı aşağıda sunulmuştur.

Tablo 3. TFRS'ye Göre Aktif Toplamı İçerisindeki Ticari Alacaklar Tutarı (TL)

	2018	2019	2020	2021	2022
Ticari alacaklar	93.746.019	169.488.903	135.509.176	252.437.381	319.714.504
Aktif toplamı	102.521.333	196.106.486	171.419.551	321.605.936	408.051.163
Ticari alacaklar hariç aktif toplamı	8.775.314	26.617.583	35.910.376	69.168.555	88.336.658

Aktif tutarındaki bu ayırım da önemli bir göstergedir. Çünkü bir işletmenin bağımsız denetime tabi olup olmayacağına belirlenmesinde aktif toplamı kullanılmaktadır. İşletmenin aktiflerinde görülen ticari alacak tutarının da ayrı bir incelemeye tabi tutulması gerekebilir. Ancak bu çalışma kapsamında detaylandırılmamıştır.

Çalışmanın ana konusu olan "Yıllık Net Satış Hasılatı" karşılaştırıldığında iki finansal raporlama çerçevesinin bakış açısındaki önemli fark dikkat çekmektedir. Şirketin aracılık faaliyetlerinden elde ettiği tutar VUK'a göre hasılat olarak kabul edilirken, TFRS 15'e göre vekil konumundan dolayı hasılat olarak raporlanamamaktadır. Bu durumun sonucunda ortaya çıkan fark aşağıda karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır.

Tablo 4. VUK ve TFRS'ye Göre Raporlanan Yıllık Net Satış Hasılatı Tutarları (TL)

	2018	2019	2020	2021	2022
VUK	610.961.668	696.683.678	672.670.402	1.113.443.459	2.213.216.712
TFRS	3.450.584	4.108.263	3.451.775	6.238.786	16.143.709 ³

Görüldüğü üzere TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş tablolar dikkate alındığında işletme bağımsız denetime tabi olmak için karşılanması gereken kriterlerden sadece aktif toplamına ilişkin eşiği aşmaktadır. Bu durumda VUK'a göre hazırlanmış finansal tablo verileri ile bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan işletmenin, bağımsız denetimden geçen TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış tablolarındaki verileri dikkate alındığında bağımsız denetime tabi olmasına gerek olmadığı görülmektedir.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere bağımsız denetimin işletmeler için çok önemli faydaları bulunmaktadır ve işletmeler bu faydaları nedeniyle zorunlu olmasa bile bağımsız denetim hizmeti almayı tercih edebilirler. Ancak ortaya çıkan maliyetler küçük hacimli işletmeler için önemli bir maliyet kalemi oluşturabilir ve ortaya çıkan iş yükü az sayıda personelle çalışan işletmeler için zorlayıcı olabilmektedir. Bu nedenle bu tür işletmeler için bağımsız denetimin ihtiyarı bırakılması işletmelerin menfaatine olacaktır.

Bu nedenle işletmelerin vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tablolarındaki verilerin değerlendirilmesinde özellikli durumlar da dikkate alınmalı ve işletmeler tarafından talep edilmesi durumunda bağımsız denetime tabiiyet durumu ek incelemeler yapılarak belirlenmelidir. Bu çalışmaya konu işletme ile benzer durumda olan şirketlerin talepte bulunması ve bu taleplerini destekler nitelikte kanıtlar sunması durumunda bağımsız denetime tabi olma zorunluluklarının gözden geçirilmesi söz konusu olabilir. Kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan net satış hasılatı tutarının, ihracata aracılıktan doğan ve diğer olarak detaylandırıldığı bir rapor, şirketlerin vergi beyanlarını onaylama yetkinliği ve yetkilerine sahip olan yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilerek kanıt niteliğinde belge olarak sunulabilir.

4. SONUÇ

Türkiye'de faaliyet göstermekte olan büyük şirketler 2013 yılından beri TTK hükümleri doğrultusunda bağımsız denetime tabi olmaktadır. Bu tabiiyetin belirlenmesinde şirketlerin VUK'a göre hazırlanmış kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve personel sayıları dikkate alınmakta ve belirlenen eşik değerlerin en az iki tanesinin aşılması durumunda bağımsız denetim yükümlülüğü doğmaktadır. Ancak bağımsız denetime konu finansal tablolar VUK'a göre hazırlanmış olan değil, TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış tablolar olduğu için bağımsız denetim yükümlülüğünü doğuran tutarlar ile bağımsız denetimden geçen tutarlar arasında farklar bulunmaktadır.

Bu çalışmaya konu işletme gibi ihracata aracılık eden işletmelerin bağımsız denetime tabiiyeti belirlenirken ek incelemelere tabi tutulması anlamlı olacaktır. Çünkü VUK'a göre hazırlanan finansal tablolarındaki net satış hasılatı yüksek olduğu için bağımsız denetime tabiiyet koşullarından birini sağlayan işletmeler, TFRS 15 kapsamında "vekil" konumunda olduklarında TMS/TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarında ihracat işlemlerinden dolayı hasılat raporlamayabilirler. Bu durumda da bağımsız denetime tabiiyet gerekçesi ile bağımsız denetime tabi finansal tablolar arasında fark olmasından dolayı bir tutarsızlık oluşmaktadır.

Bağımsız denetim elbette şirketlere faydalar sağlamakta, finansal tablo kullanıcılarına güvenilir

³ Bu tutarın içerisindeki 5.414.358 TL, Y Şirketi tarafından üretilen ürünlerden farklı bir malın X şirketi tarafından yurtdışından ithali ve millileştirildikten sonra başka bir ilişkili taraf şirketine satışına ilişkindir. Söz konusu işleme ilişkin herhangi kâr/zarar doğmamış olup ithal bedeli ile satış bedeli aynıdır. Ancak taraflar arasında bir aracı ihracatçılık sözleşmesi bulunmadığı için ilgili satış hasılatı ve satılan ticari mallar maliyeti satış maliyeti gelir tablosunda sunulmuştur.

bilgiye erişim imkanı sunmaktadır. Ancak bu örnekteki şirket gibi küçük olarak değerlendirilebilecek işletmeler için bağımsız denetim hizmeti yüksek maliyeti dolayısıyla ekonomik olarak dezavantaj yaratmaktadır. Ayrıca şirket çalışanlarının az olması hem TMS/TFRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanması hem de bağımsız denetim çalışmalarının yürütülmesi süreçlerinde ek iş yükü yaratmakta ve iş akışlarına negatif etki yapmaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetime tabiiyet koşulları değerlendirilirken bu tür özellikli durumların dikkate alınması ve bu şekilde iş yapan işletmeler için bağımsız denetim yaptırmanın işletmelerin tercihine bırakılması, işletmelere hem finansal açıdan hem de iş yükü bakımından fayda sağlayacaktır.

Düzenleyici kurumların bağımsız denetime tabi şirketleri belirlemede hem onaylanmış olması hem de erişim kolaylığı nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan finansal tabloları kullanması anlaşılabilir bir durumdur. Ancak denetime neden olan tablolar ile denetimden geçen tablolar arasındaki bu farkın ortadan kalkması adına farklı uygulamalar yapılabilir. Örneğin, bu çalışmaya konu durumda olan şirketlerin talepte bulunması ve bu talebi destekler nitelikte kanıtlar sunması durumunda bağımsız denetime tabi olmaları durumunun gözden geçirilmesi söz konusu olabilir. Beyannameye konu net satış hasılatı tutarının, ihracata aracılıktan doğan ve diğer olarak kırılımının yer aldığı bir beyan, şirketlerin vergi beyanlarını onaylama yetkinliği ve yetkilerine sahip olan yeminli mali müşavirler tarafından değerlendirilip tasdik edilerek kanıt niteliğinde belge olarak sunulabilir.

Ulusal ve uluslararası literatürde TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile hasılatın raporlamasında ortaya çıkan değişiklikler üzerine çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak asil-vekil ilişkisini inceleyen çalışma sayısı kısıtlıdır. Bu çalışmalar içerisinde de bağımsız denetime tabiiyet ve asil-vekil ilişkisi arasındaki ilişkiye dair çalışma ise bulunmamaktadır. Asil-vekil ilişkisi kapsamında, işletmelerin bağımsız denetime tabi olma durumlarının değerlendirilmesini ele alan bir çalışma olmaması nedeniyle literatürdeki bir eksikliğe dikkat çekilmesi çalışmanın sunduğu en önemli katkıdır. Bununla birlikte halka açık olmayan işletmelerin verilerine ulaşmak mümkün olmadığından büyük bir örneklem üzerinden analiz yapılamamıştır. Sadece bir tane işletmenin durumunun incelenmesi bu çalışmanın kısıtlarındandır. Bu çalışmada sadece ihracata aracılık eden işletmelerin durumuna yer verilmiş olup gelecekte yapılacak çalışmalarda farklı faaliyet alanlarda yer alan işletmeler de incelenebilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Çağla DEMİR PALİ (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Çağla DEMİR PALİ (% 100)

KAYNAKÇA

Antle, J. & Deminski, S. (1989). Revenue Recognition, *Contemporary Accounting Research*, 5(2), 423-451.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Karar. (2013). (Erişim Tarihi: 15.06.2024), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararı. (2024). (Erişim Tarihi: 15.06.2024), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/04/20240406-6.pdf>

Boujelben, S. & Kobbi-Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 Mandatory Disclosures: An Exploratory Study in Telecom and Construction Sectors, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(4), 707-728.

DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2019-0137>

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. (2021). (Erişim Tarihi: 17.06.2024), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/03/20210330M1-1.pdf>

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

Committee on Basic Auditing Concepts. (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts, *Studies in Accounting Research*, Volume: 6, American Accounting Association, aktaran: Güredin, Ersin. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Freeman, R. E. (2015). Stakeholder Theory, *Wiley Encyclopedia of Management*, 2, 1-6.

Hay, D. (2020). *Future of Auditing*, New York: Routledge.

International Accounting Standards Board. (2008). *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, Çevrimiçi (Erişim tarihi: 20.12.2023), <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition.pdf>

Kabir, H. & Su, Li. (2022). How did IFRS 15 Affect the Revenue Recognition Practices and Financial Statements of Firms? Evidence from Australia and New Zealand, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 49(December).

DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2022). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği* (Erişim Tarihi: 16.06.2024), <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=16907&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonemligi&mevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 15.06.2024

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (2021 sürümü)* (Erişim tarihi: 19.06.2024), [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0FRS/BOBI%20FRS%202021%20Surumu%20Yeni/BOBIFRS2021\(WebKurul%20Karari\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0FRS/BOBI%20FRS%202021%20Surumu%20Yeni/BOBIFRS2021(WebKurul%20Karari).pdf)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı* (Erişim Tarihi: 18 Haziran 2024) <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20uygulama%20kapsam%C4%B1na%20ili%20C5%9Fkin%20kurul%20karar%C4%B1.pdf>

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ. (2017) (Erişim Tarihi: 18.06.2024), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>

Kueppers, R. J. & Sullivan, K. B. (2010). How and Why an Independent Audit Matters, *International Journal of Disclosure and Governance*, 7, 286 - 293.

DOI: 10.1057/jdg.2010.22

Napier, C. J. & Stadler, C. (2020). The Real Effects of a New Accounting Standard: the Case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, *Accounting and Business Research*, 50(5), 474–503.

DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>.

Oyedokun, G. E. (2016). *Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15*, Çevrimiçi (Erişim tarihi: 07.01.2024), <https://ssrn.com/abstract=2912250>

Özdoğan, B., Okan Gökten, P. & Gökten, S. (2023). TFRS 15 Asıl/Vekil Konumlandırması Üzerine Vaka İncelemesi: Turkcell ve Gezinomi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 26(2), 345-356.

DOI: <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.1313118>

Özerhan, Y. & Sultanoğlu, B. (2019). Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2019 Özel Sayı, 15-32.

DOI: <https://doi.org/10.25095/mufad.605917>

Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2021). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında Asıl-Vekil İlişkisinin Değerlendirilmesi. *Muhasebe Ve Denetim Bakış*, 21(63), 19-38.

Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2014). *Principles of External Auditing*, İngiltere: John Wiley & Sons.

Shocker, A. D. & Sethi, S. P. (1973). An Approach to Incorporating Societal Preferences in Developing Corporate Action Strategies, *California Management Review*, 15(4), 97-105.

Şavlı, T. (2019). *Bağımsız Denetim Rehberi*, İstanbul: Huz Akademi Yayıncılık.

Türk Ticaret Kanunu, (Erişim Tarihi: 15.06.2024), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, (Erişim Tarihi: 15.06.2024), https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf

Wagenhofer, A. (2014). The Role of Revenue Recognition in Performance Reporting, *Accounting and Business Research*, 44(4), 349-379.

DOI: 10.1080/00014788.2014.897867.

Zucker, L. G. (1987). Institutional Theories of Organizations, *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.