

FİLM YAPIMCILIĞINDA BİRLEŞİK MAMULLER UYGULAMASI

*Hakan ÖZKAYA**
*Süleyman YÜKÇÜ***

Alınış Tarihi: 18 Mayıs 2017

Kabul Tarihi: 27 Eylül 2017

Öz: Önceleri salon gösterimi sona erdikten sonra bir filmin toplam yaşam boyu gelirlerinin neredeyse tümü gerçekleşirken, gelişen teknoloji ve yeni dağıtım kanallarının ortaya çıkmasıyla, sinema filmlerinin gelir getirme süreci ve süresi uzamıştır. Film gelirlerinin çeşitlenmesi ve zamana yayılması muhasebe bilimi açısından Muhasebenin Genel Kabul Görmüş İlkeleri'nden olan "dönemsel hasılat-maliyet eşleştirme" ilkesi konusunda zorluklar doğurmaktadır. Filmler yaşamları boyunca bir gelir akışı sağlama potansiyeli taşımasından dolayı diğer ürünlerden daha farklı uygulamalara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu çalışmada öncelikle sinema filmleri için amortisman uygulaması Ülkemizde ve A.B.D.'de uygulandığı şekliyle ele alınmaktadır. Daha sonra sinema filmlerinin gelirlerinin ortaya çıkışındaki örüntü ile daha uyumlu olduğunu düşündüğümüz "birleşik mamuller" yaklaşımı sinema filmleri açısından tartışılmakta ve bu yaklaşıma uygun bir amortisman uygulaması sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Film Yapımcılığı, Amortisman, Birleşik Ürünler.

APPLICATION OF JOINT PRODUCTS IN FILM PRODUCTION

Abstract: In the olden times while nearly all of the total lifetime income generated by a movie was realized upon completion of theatrical view, thanks to developing technology and emergence of new distribution channels, income generation process and duration of income generation period has prolonged. Diversification of income sources and their spreading over time is a problematic issue for accounting science since it is a thread to one of the Generally Accepted Accounting Principles: matching principle. Due to their potential to generate income for decades, movies require peculiar accounting applications when compared to other products or services. This paper first demonstrates current application of amortization in Turkey and the U.S. Then movies are discussed in the context of "joint products" approach which we think is more suitable the income generation process and finally an alternative amortization application is presented.

Keywords: Film Production, Amortization, Joint Products.

I. Giriş

Film yapım şirketlerinin gelirlerinin başında salon gösterimleri gelmektedir. Filmlerin salon gösterimleri, sonradan gelen ürünlerin başarısında da belirleyici olmaları sebebiyle filmlerin yaşam döngülerinde en önemli evreyi oluşturmaktadırlar. Geçmişte filmlerin tek gelir kaynağı olan salon gösterimleri hala önemini korumakta fakat gelirler içindeki payı başka gösterim alanları

* Yrd. Doç. Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi, Seferihisar Fevziye Hepkon Uyg. Bil. Yüksek Okulu.

** Prof. Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

sonucunda ortaya çıkan gelir kaynakları karşısında gerilemektedir (Janet, 2003: 88). Küresel gişe gelirleri ortalama olarak bir filmin tüm yaşam döngüsünde elde ettiği toplam gelirlerinin %20'sine tekabül etmektedir (Young, Gong ve Van der Stede, 2009: 1346). Aynı yapım süreci sonucunda sinema salonlarında gösterime giren filmin yanında, DVD, video, şifreli kanallar, izle-öde kanalları, ulusal TV yayınları, ulaşım araçlarında gösterim hakları gibi gelirler her geçen gün daha fazla önem kazanmaktadır (Ferrari ve Rudd, 2008: 22-40). Ayrıca filmle ilgili malzemelerin (giyim eşyaları, video oyunları, hediyelik eşyalar, spor malzemeleri, oyuncaklar, vs) satışından da gelirler elde edilmektedir (Young, Gong ve Van der Stede, 2009: 1337-1352).

Allen (1999) filmlerin gişe hasılatının, filmlerin tüm gelirleri içindeki payı içindeki öneminin azalması ile filmlerin sadece sinema salonlarında gösterilen bir ürün olmaktan çıkıp, "izleyiciden pazarlara" doğru kaydığını belirtmektedir. Sinema filmlerinin gelir getirici etkileri çok daha uzun bir zaman dilimine yayılmış ve bu durum filmlerin yapım ve pazarlama mantıklarını değiştirmiştir. Artık filmler salon gösterimleri ile başlayan ve sonuçlanan bir yaşam döngüsüne değil, salon gösterimlerinin filmde üretilen diğer ürünler için adeta bir pazarlama faaliyetine dönüştüğü bir değişim içindedir (Allen, 1999: 186).

Çekilen filmi en dar anlamında tek bir ürün olarak değerlendiren yaklaşımlar yerini filmin merkezdeki ürün olmak üzere salon gösterimi sonrası ürünlerin birbirlerinden bağımsız gelir yaratıcı ürünler olarak değerlendirilmesine bırakmaktadır. Pazarlama kararlarının daha sağlıklı verilebilmesi için; film ürünlerinin birbirlerinden bağımsız ürünler olarak değerlendirilmesinin de yetersiz olduğu, bu ürünlerin birbirlerine bağımlı bir ürün hattı olarak değerlendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (Weinberg, 2005: 186). Film yapımcılığı farklı platformlar ve zaman dilimleri için eğlence ürünü yaratan bir sektör olarak görülmelidir (Maltby, 1998: 24). Pazarlama açısından sinema filmlerine bakış açısı bu şekilde değişirken, muhasebe bakış açısının da buna paralel olarak değişmesi gerekmektedir.

II. Sinema Filmlerinde Muhasebe Uygulamaları

Filmler yaşamları boyunca bir gelir akışı sağlama potansiyeli taşımaktadırlar. Bundan dolayı filmler için diğer ürün ve hizmetlerden daha farklı muhasebe uygulamaları gereklidir.

Sinema endüstrisinin muhasebe uygulamalarının diğer sektörlerden farklılık gösterdiği en önemli nokta dönemsel hasılat ve maliyetin eşleştirilmesindeki zorluklardır. Bu konu film muhasebesinin temel konularından birisini oluşturmaktadır. Sinema endüstrisinde gelirler ve bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetler farklı zamanlarda oluşmaktadır. Bir film yapımcısı uzun bir süre çalışanlarının maaşlarını ve diğer haklarını öder, filmin çekilmesi için gerekli binlerce kalem gideri karşılar fakat film gösterime girene kadar hiçbir gelir elde etmez. Hatta gelir elde etmeye

başladıktan sonra bile bu giderlerin tümünün geri kazanılması mümkün olmayabilir. Geri dönüş yeterli olsa bile gelir farklı zamanlarda ve farklı kaynaklardan sağlanabilir. Gelir ve gider akışları zaman içinde düzensiz olarak dağıldığı için, bu akışların muhasebe kayıtları, muhasebe bilimi için önemli bir sorun oluşturmaktadır (Vogel; 2007: 192-194).

Şekil 1’de filmlerin gelir kaynaklarının zaman çizgisi üzerinde dağılımı görülmektedir.

	Yıllar						
	-3	-2	-1	0	1	2	3
Maliyetler	■						
Salon Gösterimi				■			
Video/DVD					■		
İzle-Öde Kanallar					■	■	
Paralı Kanallar					■	■	■
Ulusal Kanallar						■	■
Ticarileştime				■	■	■	■

Şekil 1-Maliyet ve Gelirlerin Gerçekleşme Zamanları

Kaynak: Young, S.M., Gong J.J., Van der Stede, W.A. (2009) ‘Value Creation and the Possibilities for Management Accounting Research in the Entertainment Sector: the United States Motion Picture Industry’, Handbook of Management Accounting Research, Edited by Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Elsevier, Vol.3, s.1339’dan uyarlanmıştır.

Her ne kadar filmlerin yaşam eğrileri hakkında çok az şey bilinse de gelirlerin zamanlaması ortalama olarak yukarıda gösterildiği şekilde olmaktadır. Filmlerin maliyetlerinin oluşmaya başlaması gösterime girmelerinden üç yıl öncesine kadar gidebilmekte ve üç yıl boyunca hiçbir gelir elde edilmeden sadece maliyetler oluşmaktadır. Film tamamlandıktan sonra gösterime girmesiyle salon gösterimi gelirleri elde edilmeye başlanmakta ve bu gelir aralığı 1 haftadan 6 aya kadar sürmektedir. Filmin salon gösteriminin bitmesinden 6 ay sonra video ve DVD ürünü piyasaya sürülmekte ve bu ürünlerin satışından yaklaşık 6 hafta ve 6 ay arasında gelir elde edilmektedir. Video ve DVD ürünlerinin piyasaya sürülmesinden kısa bir zaman sonra (yaklaşık 2 ay) izle-öde sisteminde ya da paralı kanallarda gösterime başlanmakta, izle-öde sistemindeki gelirler yaklaşık 6 hafta sürerken, paralı kanallardaki gösterime 18 aya kadar sürebilmektedir. İzle-öde sisteminde gösterildikten yaklaşık 12-18 ay sonrasında ise filmler açık kanallara satılmakta ve açık kanallardaki gösterime bazı filmler için onlarca yıl sürebilmektedir. Filmin ticari ürünlerinin gelirleri ise her film için olmasa da film gösterime girdiği zaman başlanmakta ve uzun yıllar devam edebilmektedir (Young, Gong ve Van der Stede, 2009: 1339, 1346).

III. Sinema Filmlerinin Amortismanı

Sinema filmlerinde yıllara yaygın gelirlerin bu gelirlerin elde edilebilmesi için gerekli olan filmin yapım maliyetleri ile eşleştirilmesi amortisman uygulaması ile sağlanmaktadır.

Türkiye’de mevcut düzenlemelerde sinema filmleri; gayrimenkul sermaye iratlarının belirtildiği Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinin 5. bendinde gayri maddi haklar arasında sayılmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesine göre de amortisman tabidir. 02.03.2011 tarihli 406 sayılı Vergi Usul Kanunu Tebliği’ne göre tebliğin yayın tarihinden itibaren aktifleştirilen filmler için uygulanmak üzere sinema filmlerinin amortisman oranı ilk yıl için %85, ikinci yıl için ise %15’tir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde film muhasebesi konusunda ilk düzenleme 1973 yılında A.B.D. Muhasebeciler Birliği (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) tarafından “Sinema Filmleri için Muhasebe” (Accounting for Motion Picture Films) başlığı ile bir rehber niteliğinde yayınlanmıştır. AICPA 1979 yılında yeni bir düzenleme ile (Statement of Position-SOP 79-4) bu rehberde bazı eklemeler de yaparak, rehberi Amerikan Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu’na (FASB-Financial Accounting Standards Board) bir öneri olarak sunmuştur. AICPA’nın bu rehberde dayanarak Aralık 1981’de FASB tarafından yayınlanan 53 No’lu “Sinema Yapımcıları ve Dağıtımçıların Finansal Raporlaması” (FASB Statement No. 53-Financial Reporting by Producers and Distributors of Motion Picture Films) ile film muhasebesi uygulamaları yeniden düzenlenmiştir. Yeni dağıtım kanallarının ve yapım teknolojilerinin yaygınlaşması ile yapılan muhasebe ile ilgili düzenlemeler de yeniden gözden geçirilmek durumunda kalmıştır. Haziran 2000’de FASB’nin 53 No’lu düzenlemesini ilga eden 139 No’lu düzenlemesi ile AICPA’nın “Film Yapımcıları ve Dağıtımçıları için Muhasebe” (Statement of Position-SOP00-2 Accounting by Producers and Distributors of Films) 15 Aralık 2000 tarihinden itibaren film yapımcıları ve dağıtımçıları tarafından uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenlemeye göre yapımcılar, film maliyetlerini bilançolarında ayrı bir varlık kalemi olarak (AICPA Statement of Position-SOP00-2 Md. 29) ve filmlerin bir yıldan uzun bir süre gelir elde etme potansiyeli bulunduğu duran varlıklar arasında (AICPA Statement of Position-SOP00-2 Md. 51) göstermelidirler. Yapımcılar filmin amortismanında her bir filme özgü olarak tahmini amortisman yöntemini kullanmalıdırlar. Bu yöntemde göre her yıl sonunda gerçekleşen gelirlerin kalan toplam tahmini gelire oranlanması ile o yılın amortisman oranı bulunmaktadır (AICPA Statement of Position-SOP00-2 Md. 34).

IV. Örnek Uygulama

Örnek bir uygulama için varsayımsal bir filmin verilerinden yararlanılacaktır. Film gelirleri ve maliyetlerinin eşleştirilmesi; Türkiye'deki mevcut uygulama, A.B.D.'deki uygulama ve bu çalışma ile öne sürülen uygulama açısından değerlendirilecektir. Örnek filmin gelir ve maliyetlerinin oluşma zamanları Şekil 1 esas alınarak belirlenmiştir. Örnek film için bilgiler şu şekildedir:

Film 2012 yılının Haziran ayı sonunda tamamlanarak gösterime girmeye hazır hale gelmiş ve 1 Ekim 2012'de gösterime girmiştir. Altı ay gösterimde kalan filmin, gösterimden kalkmasından 6 ay sonra DVD'si 1 Eylül 2013 tarihinde piyasaya sürülmüştür. Film yapımcısı 1 Ocak 2014 tarihinde izle-öde sisteminde hizmet veren bir televizyon kanalı ile anlaşarak 6 aylığına filmin gösterim haklarını bu kanala satmıştır. Haziran 2014 sonunda ise aynı kanal ile filmin kanalın sadece abonelerine açık olmak üzere gösterimi için 1 Temmuz 2014 tarihinde başlayarak 31 Aralık 2014 tarihinde bitmek üzere ikinci bir anlaşma sağlanmıştır. Ulusal olarak açık yayın yapan bir başka kanal, filmi yeni sezonda gösterime sokmak üzere 1 Temmuz 2015'te bir yıl içinde 4 kere gösterim hakkını satın almıştır. Film ulusal kanalda gösterime girdikten sonra, filmin gösterim hakları 1 Mart 2016 tarihinde bir havayolu şirketi tarafından uçuşlarında gösterilmek üzere bir yıl süre ile satın alınmıştır. Yapılan anlaşmalar ve örnek filmin gelirleri Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo 1-Örnek Maliyet ve Film Gelirleri

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Top.
Toplam Maliyet (Tarih)			30.06					
Maliyet (Bin TL)	1.000	3.000	6.000					10.000
Salon Gösterimi (Tarih)			01.09					
Beklenen Getiri (Bin TL)			4.000	2.000				6.000
Gerçekleşen Getiri (Bin TL)			3.500	1.500				5.000
DVD (Tarih)				01.09				
Beklenen Getiri (Bin TL)				3.000	1.500			4.500
Gerçekleşen Getiri (Bin TL)				3.500	500			4.000
İzle-Öde (Tarih)					01.01			
Beklenen Getiri (Bin TL)					1.000			1.000
Gerçekleşen Getiri (Bin TL)					1.500			1.500

Paralı Kanal (Tarih)					01.07			
Beklenen Getiri (Bin TL)					1.000			1.000
Gerçekleşen Getiri (Bin TL)					1.500			1.500
Açık Kanal (Tarih)						01.07		
Beklenen Getiri (Bin TL)						500		500
Gerçekleşen Getiri (Bin TL)						1.000		1.000
Havayolu Gösterimi (Tarih)							01.03	
Beklenen Getiri (Bin TL)							100	100
Gerçekleşen Getiri (Bin TL)							150	150
Dönem Sonu Toplam Beklenen Getiri (Bin TL)			4.000	5.000	3.500	500	100	13.100
Dönem Sonu Toplam Gerçekleşen Getiri (Bin TL)			3.500	5.000	3.500	1.000	150	13.150
Gerçekleşen Kar (Bin TL)								3.150

A. Türkiye'deki Amortisman Uygulaması

Ülkemizdeki düzenlemelere göre ilk yıl filmin maliyet bedeli olan 10.000.000'un %85'i olan 8.500.000 TL ilk yıl sonunda, geri kalan 1.500.000 TL'si ise ikinci yıl sonunda amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilir. Bu uygulamada 2012 ve 2013 yıllarında maliyetlerin tümü gider yazıldığı için film şirketi bu yıllar zarar etmiş görünmekte, geri kalan yıllarda ise elde edilen gelirlerin tümü kar olarak yazılacağı için olması gerektiğinden daha yüksek bir kar rakamı elde edilmiş olmaktadır.

B. A.B.D.'deki Uygulama

A.B.D.'deki amortisman düzenlemesine esas teşkil edecek tahmini ve gerçekleşen gelirler Tablo 2'de gösterilmiştir.

Uygulamaya göre toplam gelir tahmini her yıl güncellenmektedir. Örnek uygulamaya göre ilk yıl yapılan tahminin sonraki yıllarda da değişmediği varsayılmıştır. Yapımcı her yıl sonunda (toplam kalan maliyetin %80'inden az olmamak koşulu ile) en az üç yıllık amortisman projeksiyonunu finansal tablolarında göstermek zorundadır (AICPA Statement of Position-SOP00-2 Md. 53). Tablo 2'de gösterim kolaylığı açısından filmin beklenen yaşam döngüsü boyunca gelir projeksiyonu verilmiştir. Bu tahminlerin 3'er yıllık şeklinde, her yıl güncellenerek gösterilmesi de mümkündür. Örnekte filmin 5 yıl içinde giderleştirileceği varsayılmıştır. Bu zaman dilimi muhasebeci tarafından

belirlenebilmekte ve 10 yılı aşmamalıdır (AICPA Statement of Position-SOP00-2 Md. 112).

Tablo 2-Tahmini ve Gerçekleşen Maliyet ve Gelirler

Varsayımlar	
Filmin Toplam Maliyeti (Bin TL)	10.000
Gerçekleşen Brüt Gelir (Bin TL)	
Birinci Yıl	3.500
İkinci Yıl	5.000
Üçüncü Yıl	3.500
Dördüncü Yıl	1.000
Beşinci Yıl	150
Tahmini Toplam Brüt Gelir (Bin TL)	
Birinci Yıl Sonunda	13.100
İkinci Yıl Sonunda	13.100
Üçüncü Yıl Sonunda	13.100
Dördüncü Yıl Sonunda	13.100
Beşinci Yıl Sonunda	13.100

Amortisman oranı, her yılsonunda gerçekleşen gelirlerin, kalan toplam tahmini gelire oranlanması ile bulunmaktadır (AICPA Statement of Position-SOP00-2 Md. 34). Bu durumda film için kullanılacak amortisman tablosu aşağıda gösterilmiştir. Dikkat edilir ise bu amortisman ayırma biçimi, azalan bakiyeler yönteminin farklı bir uygulamasıdır.

Tablo 3-Amortisman Tablosu

Yıl	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Değer
1	10.000	3.500/13.100 =0,27	2.672,76	7328,24
2	7328,24	5.000/(13.100-3500) =0,52	3.816,79	3511,45
3	3511,45	3.500/(13.100-8.500) =0,76	2.671,76	839,69
4	839,69	1.000/(13.100-12.000) =0,91	763,36	76,34
5	76,34	-	76,34	-

Buna göre filmin üretim maliyetinin yıllar itibariyle amortisman tutarının hesaplanması;

Birinci yıl gider yazılacak tutar;
 $(3.500/13.100) \times 10.000 = 2.672,76$ TL

olarak belirlenmektedir. Birinci yılsonunda gerçekleşen gelir tutarının, birinci yıl sonunda filmin varsayılan ömrü boyunca elde edeceği tahmin edilen toplam gelir tutarına oranı ölçüsünde gider yazılmaktadır.

İkinci yıl gider yazılacak tutar;
 $(5.000/(13.100-3500)) \times (10.000-2.672,76) = 3.816,79$ TL

olarak belirlenmektedir. İkinci yılsonunda toplam tahmini gelir olan 13.100'ün 3.500'ü birinci yıl sonunda gerçekleştiği için, ikinci yılın gerçekleşen geliri olan 5.000, filmin geri kalan ömründe elde edeceği tahmin edilen 9.600'e oranlanmış ve gider olarak kaydedilmeyen 7.328,24 TL bu ölçüde 2. yıl gider olarak kaydedilmiştir.

Üçüncü yıl gider yazılacak tutar;
 $(3.500/(13.100-8.500)) \times (7.328,24-3.816,79) = 2.671,76$ TL

olarak belirlenmektedir. İkinci yılsonunda yapılan hesaplama gibi üçüncü yılın gerçekleşen geliri, toplam tahmini gelirin gerçekleşmemiş kısmına oranlanarak, toplam maliyetin giderleştirilmemiş kısmı gider olarak yazılır.

Aynı mantıkla dördüncü yıl gider yazılacak tutar;
 $(1.000/(13.100-12.000)) \times (3.511,45-2.671,76) = 763,36$ TL

olarak belirlenmektedir.

Beşinci yılda ise filmin giderleştirilmemiş maliyet kısmı olan 76,34 amortisman gideri olarak yazılır.

V. Birleşik Mamuller Yaklaşımı

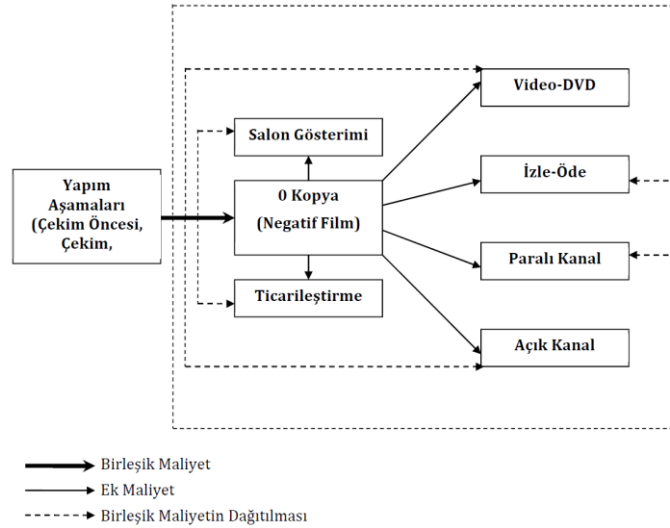
Birleşik mamulleri “zorunlu olarak ana mamul ile elde edilmekle beraber, aşağı yukarı ana mamul ile aynı özelliklere sahip ve benzer dağıtım kanalları ile pazara sunulabilen mamuller” olarak tanımlayabiliriz. Yan mamulleri ise “genellikle ana mamul veya mamullere göre daha az önemli olan ve eğer bir değer taşıyorsa farklı pazarlara farklı satış kanalları ile sunulabilen ve üretim faaliyeti sırasında zorunlu olarak elde edilmiş mamuller” olarak tanımlayabiliriz (Peker, 1988: 604-605).

Bu tanımların ortak özellikleri birleşik mamullerin ve yan mamullerin ana mamul ile birlikte zorunlu olarak elde edilmiş olmasıdır. Bu kriteri sinema filmleri açısından değerlendirecek, her ne kadar ana ürün olan salon gösteriminden sonra televizyon filmi, DVD filmi, vs. gibi ürünlerin üretimi teknik olarak bir zorunluluk arz etmeseler de rekabetçi bir piyasada ekonomik olarak zorunluluktur. Maliyetlerin yüklenildiği ve küçük ek maliyetlerle gelir elde etme fırsatı bulunan ürünlerin üretilmemesi rasyonel ve ekonomik değildir. O halde film ürünleri birleşik ve yan mamul tanımlarının iki kriteri olan aynı süreç sonunda üretilmeleri ve zorunlu olarak ortaya çıkmaları kriterlerini sağlamaktadırlar.

Görüldüğü gibi sinema endüstrisinde maliyetlerin ve gelirlerin farklı zamanlarda gerçekleşmesi ve gelirlerin uzun yıllara yaygın olması muhasebe uygulamaları açısından bir problem oluşturmaktadır. Film yapımcılığına özgü bu problemin muhasebe kayıtlarındaki ve finansal tablolardaki olumsuz etkisini, farklı gelir türlerinin aynı süreç sonucunda ortaya çıkan ayrı ürünler olarak düşünülmesi ve ürünlerin ortaya çıkabilmesi için katlanılan birleşik maliyetlerin ortaya çıkan bu ürünlere dağıtımını sonucunda azaltmak mümkündür.

Film yapım süreci sonunda ortaya çıkan, “0 kopya” maliyeti olarak bilinen, “kopyaların basılacağı negatifin son halini almasına kadar yapılan tüm masrafları” ifade eden filmin negatif maliyeti birleşik maliyet olarak ele alınabilir (Singleton, 2004:61). Bu aşamadan sonra film yapımcısına gelir kazandıran sözleşmelerin ayrı birer ürün (birleşik ürün ya da yan ürün) olarak düşünülmesi mümkündür. Yapımcı, film yapım süreci sonunda elde ettiği 0 kopya maliyeti sonucunda gelir elde edeceği birden fazla ürüne sahip olmaktadır. Bu ürünler; salon gösterim kopyaları, DVD hakları, izle-öde gösterim hakları, paralı kanal gösterim hakları, açık kanal gösterim hakları, ulaşım araçları gösterim hakları gibi ürünlerdir. Bu ürünlerden hangilerinin piyasaya sürüleceği yapımcı tarafından yapım süreci sonunda planlandığı varsayılmaktadır ki bu varsayım gerçek durum ile de uyum içerisindedir.

Birbirinden ayrı ürünler olarak değerlendirilen film üretim çıktıları birleşik ürün olarak değerlendirilmekte ve hakların maliyetinin belirlenmesinde ise birleşik maliyetlerin dağıtılmasında kullanılan yöntemlerden yararlanılmaktadır. Alternatif uygulama ile birleşik maliyetin dağıtımı Şekil 2’de görülmektedir.



Şekil 2- Birleşik Maliyetin Dağıtımını

Film ürünlerinin birleşik ürün mü yan ürün mü olarak değerlendirilmesinin kriteri ise ürünlerden elde edilen gelirlerin büyüklükleridir. Bu kriter filmde filme göre değişebilmekte ise de toplam hasılat rakamları bu konuda bir ipucu verebilmektedir.

Batman serisi 1990'lı yıllar boyunca dört filmde yaklaşık 2 milyar dolar gelir elde etmiş, bu gelirin %34'ü yerel ve uluslararası salon gösterimleri, %29'u video ürünlerinin satışı ve kiralaması, %19'u ticari ürünlerinin satılması ve lisanslanması ve %10'u ulusal, %8'i uluslararası olmak üzere %18'i televizyon gösterim haklarının satışından elde edilmiştir (Holson ve Lyman, 2002: 13). MPAA raporlarına göre 2002 yılında A.B.D.'deki filmlerin ulusal gişe hasılatları 9,5 milyar dolar iken, yurtdışı hasılatları 9,6 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Bunların yanında video ve DVD satış ve kiralamalarından 20 milyar dolar gelir elde edilmiştir (Weinberg, 2005: 163-164).

Gelirin ürün çeşitleri arasında dağılımı filmde filme değişmekte ise de ortalama olarak salon gösterimi, DVD-video ürünü, televizyon hakları ve ticarileştirme gelirlerinin yaklaşık öneme ve büyüklüğe sahip olduğunu söyleyebiliriz. Bu ürünler birleşik ürün olarak değerlendirilirken, film ürünlerinin geri kalanları göreceli olarak daha az ekonomik getiri sağladıkları için yan ürün olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır. Fakat gösterim ve hesaplama kolaylığı açısından bu çalışma tüm ürünler birleşik ürün olarak değerlendirilecektir.

Birleşik maliyetlerin birleşik ürünlere dağıtımında kullanılan birinci yaklaşım ağırlık, hacim, vs. gibi fiziksel ölçülere göre dağıtım, ikinci yaklaşım ise gelir gibi pazar temelli verilere göre dağıtımdır. Filmlerin birleşik maliyetlerinin dağıtımında fiziksel ölçülerin kullanılmasının mantıklı olmayacağı açıktır. Birleşik maliyetlerin dağıtımında kullanılan pazar temelli yöntemler ise; ayırım noktasındaki satış değerinin esas alınması, tahmini net gerçekleşebilir değer yöntemi ve brüt kar oranı yöntemleridir. Örnek filmde ayırım noktasından sonra ek maliyetler olmadığı varsayıldığı için bu üç yöntem de matematiksel olarak aynı maliyet dağıtımını verecektir. Ek maliyetlerin olduğu durumda ise tahmini net gerçekleşebilir değer yöntemi ile birleşik maliyetlerin ürünlere dağıtımının yapılması yerinde olacaktır.

Tablo 4-Birleşik Maliyetlerin Dağıtılması

	Salon Gösterimi	DVD	İzle-Öde	Paralı Kanal	Açık Kanal	Havayolu Gösterimi
Tahmini Gelir	6.000	4.500	1.000	1.000	500	100
Toplam Tahmini Gelir	13.100	13.100	13.100	13.100	13.100	13.100
Dağıtım Oranı	0,46	0,34	0,08	0,08	0,04	0,01
Toplam Birleşik Maliyet	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Dağıtılan Birleşik Maliyet	4.580,15	3.435,11	763,36	763,36	381,68	76,34

Bundan sonra her ürün için A.B.D.'deki uygulamada olduğu gibi gerçekleşen gelirin, toplam tahmini gelire oranlanması ile her yıl bir amortisman oranı hesaplanır.

Salon gösterimi ürününün amortismanı ilk yıl için $3.500/6.000 \times 4.580 = 2.672$ TL olacaktır. İkinci yıl ise maliyetinin geri kalanı ($4.580 - 2.672 = 1.908$ TL) gider olarak yazılacaktır. DVD hakları ürününün amortismanı için ise ilk yıl $3.500/4.500 \times 3.435 = 2.672$ TL, ikinci yıl için ise maliyetin geri kalanı olan ($3.435 - 2.672 = 763$ TL) gider olarak yazılacaktır. Geri kalan ürünlerin gelirleri birden fazla yıla yaygın olmadığı için ise birleşik maliyetten ürüne yüklenen kısmı ilgili yıl için gider olarak yazılacaktır. Ürünlerin birleşik maliyetlerinin giderleştirilmesine ilişkin yıllara ait veriler Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5 - Ürünlerin Birleşik Maliyetlerinin Amortisman Ayrımı ile Giderleştirilmesi

	2006	2007	2008	2009	2010	Toplam
Salon Gösterimi	2.672	1.908				4.580
DVD		2.672	763			3.435
İzle-Öde			763			763
Paralı Kanal			763			763
Açık Kanal				382		382
Havayolu Gösterimi					76	76
Yıllık Toplam	2.672	4.580	2.290	382	76	10.000

Farklı uygulamalara göre değişen yıllık kaydedilen gider tutarları ve kar rakamları Tablo 6'da görülmektedir.

Tablo 6 – Farklı Uygulamaların Brüt Kara Etkisi

	Türkiye					
	2006	2007	2008	2009	2010	TOPLAM
Toplam Gelir (TL)	3.500	5.000	3.500	1.000	150	13.150
Toplam Gider (TL)	8.500	1.500				10.000
Yıllık Kar/Zarar (TL)	-5.000	3.500	3.500	1.000	150	3.150
A.B.D.						
Toplam Gelir (TL)	3.500	5.000	3.500	1.000	150	13.150
Toplam Gider (TL)	2.672	3.817	2.672	763	76	10.000
Yıllık Kar/Zarar (TL)	828	1.183	828	237	74	3.150
Alternatif						
Toplam Gelir (TL)	3.500	5.000	3.500	1.000	150	13.150
Toplam Gider (TL)	2.672	4.580	2.290	382	76	10.000
Yıllık Kar/Zarar (TL)	828	420	1.210	618	74	3.150

Filmin toplam 10.000.000 TL'lik birleşik maliyeti, ürünlerin tahmini net gerçekleştirilebilir değerlerine orantılı olarak dağıtılmıştır. Böylelikle normalde birleşik maliyetlerden pay almayan ve tüm gelirleri ek maliyetler düştükten sonra tümüyle kar olarak kaydedilen DVD, izle-öde, paralı kanal, açık kanal ve havayolu gösterimi satışı ürünleri de birleşik maliyetlerden pay almaktadırlar. Birleşik maliyetlerin dağıtılmadığı durumda ek maliyetleri olmayan ürünler olan izle-öde, paralı kanal, açık kanal ve havayolu gösterimi kar oranları %100 gibi makul olmayan rakamlar olacaktır.

Bu uygulamanın iki temel faydası bulunmaktadır. Birincisi muhasebedeki gelirler ve giderlerin eşleştirilmesi ilkesi daha sağlıklı olarak uygulanabilmektedir. Muhtemelen filmin gösterime girdiği muhasebe döneminden sonraki dönemlerde elde edilen salon gösterimi harici gelirler sanki hiç maliyete katlanılmamış gibi doğrudan gelir olarak kaydedilecek iken bu durumda gelirlere karşılık olacak bir gider de hesaplanmaktadır. Bu çalışmada öne sürülen uygulamanın ikinci faydası ise birleşik maliyetlerin dağıtılması ile salon gösterimi ve salon gösterimi sonrası ürünlerin (ör:DVD) satışlarına ilişkin başabaş analizlerinin daha sağlıklı olarak yapılabilecek olmasıdır.

VI. Sonuç

Bu çalışmada sinema endüstrisi gibi çok göz önünde olan fakat muhasebe uygulamaları açısından incelemelerin sınırlı olduğu bir sektördeki maliyet muhasebesi uygulamaları açısından sorunlu görülen bir konu olan gelir ve giderlerin eşleştirilmesi sorunu irdelenmiş ve ülkemizdeki ve dünyadaki uygulamasına alternatif bir çözüm önerisi sunulmuştur. İşletmede aynı süreç kullanarak üretilen iki veya daha fazla ürün üretiliyorsa sözkonusu olan birleşik ürün kavramı film yapımcılığı açısından ele alınmış, film yapımcılığının birleşik ürün kavramına bir örnek olarak ortaya konmuş ve bir örnek bir sinema filminin gelirleri üzerinden bir uygulama sunulmuştur.

Sinema filmlerinin birbirlerinden farklı zamanlarda ve farklı şekillerde gelir getiren anlaşmalarının ayrı birer ürün olarak ele alınması bu ürünlerin doğasına daha uygundur ve birleşik maliyetlerin dağıtılması yöntemi ile maliyetlerinin ayrı ayrı belirlenerek farklı varlıklar olarak finansal tablolarda gösterilmesi özün önceliği ilkesine göre de daha yerindedir. Birleşik ürün yaklaşımı ile farklı ürünler olarak değerlendirilecek film ürünlerinin yapımcıya gelir getirmesi beklenen vadeleri daha belirgin olacağı için varlıklar içinde kaydedildikleri yeri de değiştirebilecektir. Çalışmada öne sürülen alternatif uygulama ile maliyeti belirlenen sinema filmlerinin salon gösterim hakkı (şayet yapımcı tarafından kasıtlı ya da zorunlu olarak bir yıldan daha uzun süre sonra gösterime girmesi planlanmıyorsa) mahiyetine daha uygun olarak stoklar arasında yer alacak geri kalanlar maddi olmayan duran varlık olarak gösterilebilecektir.

Kaynaklar

- American Institute of Certified Public Accountants -AICPA Statement of Position-SOP00-2
- Allen, R. (1999), "Home alone together: Hollywood and the "family film"", M. Stokes and R. Maltby (der), *Identifying Hollywood Audiences: Cultural Identity and the Movies*, London: British Film Institute.
- Ferrari M. J. ve Rudd, A. (2008) "Investing in movies", *Journal of Asset Management*, 9, ss. 22–40.
- Holson, L. ve Lyman, R. (2002) "In Warner Brothers' strategy, a movie is now a product line", *New York Times*, 11 February.
- Lehmann, Donald R. ve Charles B. Weinberg. (2000) "Sales via Sequential Distribution Channels: An Application to Movie Audiences," *Journal of Marketing*, 64(3), ss. 13–33.
- Maltby, R. (1998), "Nobody knows anything: post-classical historiography and consolidated entertainment", S. Neale ve M. Smith (der), *Contemporary Hollywood Cinema*, London, Routledge.
- Peker A. (1988), *Modern Yönetim Muhasebesi*, Dördüncü Baskı, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü, İstanbul.
- Singleton, R. S. (1997), *Film Scheduling*, İkinci Baskı, Lone Eagle, Los Angeles, CA.
- Vogel H.L. (2007), *Entertainment Industry Economics: A Guide for Financial Analysis*, Yedinci Baskı, Cambridge University Press.
- Wasko J. (2003), *How Hollywood Works*, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Weinberg, C. B. (2005), "Profits out of the picture: Research issues and revenue sources beyond the North American box office", C. C. Moul, (der), *A Concise Handbook of Movie Industry Economics*, Cambridge University Press, New York.
- Young, S.M., Gong J.J., Van der Stede, W.A. (2009), "Value Creation and the Possibilities for Management Accounting Research in the Entertainment Sector: the United States Motion Picture Industry", C.S. Chapman, A.G. Hopwood ve M.D. Shields, (der), *Handbook of Management Accounting Research Vol.3*, Elsevier, Oxford, UK.