

# TFRS 15 – MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA ASIL-VEKİL İLİŞKİSİ: DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETİ ÖRNEĞİ

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 09.05.2025  
Kabul Tarihi : 20.08.2025  
Türü : Araştırma Makalesi  
DOI Numarası : DOI: 10.55322/mdbakis.1696442

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin ACAR UĞURLU\*

## Bibliyografik Bilgiler

Acar Uğurlu, Y. (2025). “TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında Asıl-Vekil İlişkisi: Dış Ticaret Sermaye Şirketi Örneği” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 76, Sayfa 307-324) <https://doi.org/DOI: 10.55322/mdbakis.1696442>

## ÖZ

Hasılat, şirketlerin finansal performansını ortaya koyan en önemli göstergelerdendir. Hasılat aynı zamanda, şirketlerin karar alma süreçlerinde; büyüme, piyasa değerini artırma ve rekabet gücünü artırma gibi hedeflerini belirlemede dikkate aldıkları bir kriterdir. Hasılatın doğru raporlanması, şirketlerin kendileri kadar; yatırımcıları, kreditorleri ve diğer finansal bilgi kullanıcıları için de kritik önem taşımaktadır. Bu çalışmanın amacı, şirketlerin ana faaliyet konusu üzerinden elde ettiği kazanç olan hasılatın, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında yer alan özellikli durumlardan, asıl-vekil ilişkisi değerlendirmesine göre muhasebeleştirilmesinin örnek üzerinden incelenmesidir. Bu amaçla, ihracata aracılık eden bir dış ticaret sermaye şirketinin hasılatını TFRS 15’e göre nasıl muhasebeleştirmesi gerektiği ve işlem sonucunun olası etkileri tartışılmıştır. TFRS 15’e göre; ihracat yapan şirketler “asıl”, ihracata aracılık eden dış ticaret sermaye şirketi ise “vekil” olarak değerlendirilmektedir. Dış ticaret sermaye şirketi, ihracatçı şirket adına tahsil ettiği bedelleri hasılat olarak kaydetmemesi sadece aracılık faaliyetinden elde ettiği kazancı hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

\* İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, yaseminugurlu@arel.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3581-4349

**Anahtar Sözcükler:** TFRS 15, Asıl-Vekil, Hasılat, Finansal Raporlama

**JEL Kodları:** M40, M41

## **PRINCIPAL-AGENT RELATIONSHIP WITHIN THE SCOPE OF TFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS STANDARD: EXAMPLE OF A FOREIGN TRADE CAPITAL COMPANY**

### **ABSTRACT**

Revenue is one of the most important indicators of a company's financial performance. It is also a key criterion that companies consider in their decision-making processes when determining objectives such as growth, increasing market value, and enhancing competitiveness. Accurate reporting of revenue is critically important not only for companies themselves but also for investors, creditors, and other financial information users. The aim of this study is to examine how revenue, which represents the earnings obtained from a company's main business activities, should be accounted for under IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers in the context of principal-agent relationships, using an example. For this purpose, the study discusses how a foreign trade capital company that intermediates exports should recognize its revenue under IFRS 15 and the possible effects of this accounting treatment. According to TFRS 15, exporting companies are regarded as the "principal," while the foreign trade capital company acting as an intermediary in the export is regarded as the "agent. The foreign trade capital company should not record the amounts collected on behalf of the exporting company as revenue; only the income derived from its intermediary activities should be recognized as revenue.

**Keywords:** TFRS 15, Principal-Agent, Revenue, Financial Reporting

**JEL Codes:** M40, M41

## **1. GİRİŞ**

**F**inansal tablolarda doğru bilgi sunulması işletmenin hem iç paydaşları için hem de dış paydaşları için önem arz etmektedir. Finansal tablolarda yanıltıcı bilgi sunulması halinde gerçek bilgiye erişemeyen paydaşlar, başarısız girişimlerle sonuçlanan eylemlerde bulunabilirler. Ayrıca yanıltıcı şekilde düzenlenen finansal tablolar nedeniyle işletmeler yasal yaptırımlar ile karşılaşabilir, cezalar alabilirler. Bu durumda işletmeler itibar kaybı yaşarlar. Sonuç olarak, yatırımcılar başta olmak üzere, işletmenin finansal bilgilerinden fayda sağlayan tüm çevreler için işletmelere duyulan güveninin sarsılması söz konusudur.

İşletmelerin sürdürülebilirliği ve büyüme kaydetmeleri için hasılat büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla hasılatın doğru kaydedilmesi finansal raporlamanın güvenilirliği açısından kritik öneme sahiptir. Hasılatın doğru kaydedilmesi finansal tabloların şeffaflığını artırmaktadır. Bu sayede finansal tablo kul-

lanıcıları, söz konusu finansal tablolarda yer alan bilgiler doğrultusunda kararlarını aynı doğrulukta alabileceklerdir. Hasılatın doğru kaydedilmesi kadar zamanında kaydedilmesi de önemlidir. İşletmelerin yasal yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmelerinde de hasılatın zamanında ve doğru muhasebeleştirilmesinin katkısı yüksektir. İşletme potansiyelinin değerlendirilmesinde hasılat rakamları dikkate alınmaktadır. Hasılatın gerçeği yansıtacak şekilde ölçülerek kayıtlanması, gelir-gider karşılaştırılması yapılarak, işletmenin verimliliğini artırmada etkili bir yöntem olmaktadır. Sonuç olarak hasılat işletme başarısı ölçümü için kilit bir gösterge olarak görülmektedir.

Bu çalışmada Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 15'te hasılatın tanınmasında farklılıklar olduğu üzerinde durulmaktadır. Söz konusu durumun etkileri örnek şirketin muhasebe kayıtları ve hasılat gösterimi üzerinden açıklanarak satış karının her iki durumda aynı olduğu fakat hasılat tutarının her iki durumda farklılık gösterdiği irdelenmiştir. Ayrıca VUK ve TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda karın farklı çıkması durumunda, kar dağıtımında hangi rakamın dikkate alınacağı hususu ile ilgili bilgi verilmiştir. Bu durumun, bağımsız denetime zorunlu olarak tabi olunması ya da ihtiyari olarak bağımsız denetime tabi olunması arasında farklılaşması konusu incelenmiştir.

## **2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI VE ASIL-VEKİL İLİŞKİSİ**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır. Bu Standardın temel amacı, işletmelerin müşteriyi yaptığı sözleşmelerden kaynaklanan hasılat ve nakit akışlarına ilişkin niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği konusunda finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sunmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda, işletmelerin finansal raporlamada uygulayacağı ilkeler belirlenmiştir (TFRS 15: madde 1). TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş aşama bulunmaktadır. Söz konusu muhasebeleştirme adımları: Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması, sözleşmedeki yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin belirlenmesi, işlem fiyatının tespit edilmesi, işlem fiyatının yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerle dağıtılması ve her bir yerine getirilen edim yükümlülüğü için muhasebeleştirme işleminin yapılması şeklindedir (Aktaş ve Varol, 2017: 32-36).

Asıl-vekil ilişkisinin değerlendirmesi, standardın Ek B Uygulama Rehberi bölümünde B34-B38 maddelerinde yer almaktadır. Hasılatın doğru tespit edilmesinde asıl-vekil değerlendirmesi önem taşımaktadır. Değerlendirmeye göre; müşteriye mal veya hizmet sağlama sürecine dâhil olan taraf, belirlenen mal veya hizmetleri doğrudan müşteriye sağlıyorsa “asıl” olarak nitelendirilmekte; başka bir tarafça sağlanan mal veya hizmetlere aracılık ediyorsa “vekil” olarak değerlendirilmektedir (TFRS: B34). İşletme taahhüdünün niteliğini tespit etmek amacıyla; müşteriye sağlanacak mal ve hizmetin tanımlanması ve söz konusu mal ve hizmetler üzerinde kontrol yetkisi olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir (TFRS: B34A). İşletme, mal ve hizmetlerin müşteriye tesliminden önce kontrol edebiliyorsa asıl olarak tanımlanmaktadır (TFRS: B35). Mal ve hizmetin doğrudan müşteriye sunulması ve mal ve hizmet üzerinde kontrol yetkisinin olup olmaması konuları dışında aşağıdaki hususlar da asıl-vekil belirlemede dikkate alınmaktadır (TFRS: B37):

- Mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanması taahhüdünün yerine getirilmesinden esas olarak işletmenin sorumlu olması.
- Mal veya hizmetin müşteriye devredilmesinden önce veya sonra stok riskinin işletmeye ait olması.
- İşletmelerin, belirlenmiş mal veya hizmetlerin fiyatlarını belirlemede önemli bir takdir yetkisine sahip olması.

Müşterilerin bu mal veya hizmetler için ödeyecekleri fiyat, aynı zamanda işletmenin bu ürün ve hizmetleri etkin bir şekilde yönetebilme yeteneğiyle, varlıklarının kalan faydalarını maksimum düzeye çıkarabilme kabiliyetinin bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte, vekil bazı durumlarda fiyatın belirlenmesinde takdir hakkına sahip olabilir. Örneğin, vekil, başka taraflarca müşterilere sağlanacak mal veya hizmetlere aracılık etme hizmetinden ek hasılat oluşturmak amacıyla, fiyatın belirlenmesinde kısmi bir esnekliğe sahip olabilir.

- Bunun yanı sıra, vekil konumunda bulunan işletmeler de belirli durumlarda fiyat belirlemede bir miktar takdir yetkisine sahip olabilirler. Vekiller, müşterilere sunulacak mal ve hizmetlerin aracılığını üstlenirken, başka taraflarca sağlanacak bu ürünler üzerinden ek hasılat yaratmak amacıyla fiyat belirleme süreçlerinde belli bir esneklik sağlayabilirler.

### 3. LİTERATÜR

TFRS 15 Standardını konu edinen makalelerde genel olarak hasılatın tanınmasına ve muhasebeleştirilmesi konusunun ele alındığı görülürken, TFRS 15'in özellikli durumlarından olan asıl-vekil ilişkisini inceleyen çalışmaların sınırlı sayıda olduğu belirlenmiştir. Yerli ve yabancı literatürde yer alan makaleler aşağıdaki şekildedir.

Demir Pali (2024) çalışmasında, ihracata aracılık eden işletmelerin hasılatının belirlenmesinde kıstas alınan vergi mevzuatı ve TFRS 15 arasındaki farklılıktan kaynaklanan durumu açıklamıştır. Çalışmada, TFRS 15'e göre tanınan hasılat belirlenirken, aracı konumunda olan işletmenin "vekil" olduğu dolaısıyla hasılatın aracılık yapılan işletmeye ait olduğu ve aracının hasılatı arasında raporlanmaması gerektiği vurgulanmıştır. Diğer taraftan vergi mevzuatına göre hasılatın beyan edilmesinde TFRS 15'teki asıl-vekil ilişkisi söz konusu olmadığından aracılık edilen işletmenin hasılatı aracı firma tarafından beyan edilmektedir. Hasılatın farklı beyanının bağımsız denetime tabi olma durumunu değiştirdiği sonucuna ulaşılmıştır. TFRS 15 benimsendiğinde ihracata aracılık eden işletme bağımsız denetime tabi değilken; vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tablodaki hasılatı göre işletmenin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir.

Lee ve Choi (2024) çalışmalarında, Kore'deki şirketlerin UFRS 15 (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15) uygulanmadan önce ve uygulandıktan sonra finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini araştırılmışlardır. Çalışmada özel şirketlerin UFRS 15 değişikliğinden muaf olduğu göz önüne alınarak, özel şirketler halka açık şirketler için kontrol grubu olarak kullanılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre; UFRS 15 uygulanmasından sonra, UFRS 15'e tabi olmayan özel şirketlerdeki değişikliğe kıyasla, kamu şirketlerinde finansal tablo karşılaştırılabilirliğinde bir artış gözlenmiştir. Söz konusu artışın nedeni, hasılatın belirlenmesindeki takdir yetkisinin azaltılmasına ve farklı muhasebe standardının kullanılması

yerine, tek ve ortak bir standardın getirilmesine bağlanmıştır.

Özdoğan ve diğerleri (2023), Borsa İstanbul’da (BİST) faaliyet gösteren, acentelik veya aracılık rolü üstlenerek hasılat elde eden işletmelerin TFRS 15’teki asıl-vekil ilişkisinin, işletme hasılatının raporlanması üzerindeki etkisinin içerik analizi ile araştırılması amaçlanmıştır. Araştırma için, BİST’te faaliyet gösteren Turkcell ve Gezinomi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları arasındaki faaliyet raporlarındaki hasılat kalemi ve işletmelerin kendilerini “asıl-vekil” olarak nasıl konumlandıkları analiz edilmiştir. Sonuç olarak incelenen raporlar, işletmelerin hasılatı kaydederken hangi kalemleri brüt, hangi kalemleri net olarak hasılatla eklediklerinin ayrıntısını göstermemektedir. Bu belirsizliğin, finansal tablo kullanıcılarını yanıltıcı etki oluşturacağı kanısına varılmıştır.

Kabir ve Su (2022), UFRS 15’in Avustralya ve Yeni Zelanda’daki şirketlerin hasılat tanıma uygulamalarını ve finansal tabloları nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Araştırmaya göre, şirketlerin büyük çoğunluğu (%63,38), UFRS 15’in finansal tablolarını ya hiç etkilemediğini ya da çok az etkilediğini düşünmektedir. Geri kalan yüzde 36,62’si finansal tablo dipnotlarında UFRS 15’in etkilerini açıklamıştır. Çalışmaya göre; UFRS 15 etkilerinin açıklanması sektörlerle ve şirket büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir. Çalışmada standardın perakende satış işlemleri muhasebesini etkilemediği ve standarttan etkilenen şirketlerin çoğunluğu için hasılat tanıma işleminin ertelenmesine neden olduğu vurgulanmıştır. UFRS 15’in finansal tablolar üzerindeki etkilerini açıklayan şirketler için hasılat en çok etkilenen kalem iken satılan malların maliyeti, sözleşme yükümlülükleri ve vergi sonrası kâr, en çok etkilenen diğer üç finansal tablo kalemi olmuştur.

Karim ve Riya (2022) çalışmalarında, Bangladeş’teki Dakka Borsası’ndaki şirketlerin UFRS 15’e uyum düzeyini değerlendirmişlerdir. Bu amaçla, 40 zorunlu UFRS 15 açıklama kuralından oluşan bir kontrol listesi hazırlanmıştır. Araştırma için 14 sektörden toplam 88 şirket örneklem olarak alınmıştır. Uyumluluk derecesi sektörler arasında farklılık gösterse de, en yüksek uyumluluk seviyesi telekomünikasyon sektöründe (yüzde 76) ve en düşük uyumluluk seviyesi Bilgi Teknolojileri sektöründe (yüzde 28) görülmektedir. Ortalama uyum yaklaşık yüzde 50’dir ve bu da UFRS 15 gerekliliğinin önemli ölçüde uyumsuzluğunu (kalan yüzde 50) göstermektedir. En az uyum sağlanan alanlar; işletme bölümleriyle ilgili açıklamalar, fatura düzenlemesindeki performans yükümlülüğü, bir acente durumunda mal ve hizmetlerin niteliği, garanti ve değişken tahminlerdeki değişikliklerdir.

Özerhan ve Sultanoğlu (2021), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’nın uygulama rehberindeki özellikli durumlar kapsamında; hasılatın ne zaman doğduğu ve tutarının belirlenmesi için mal ve hizmeti sunan tarafın asıl ya da vekil olması durumunun tespit edilmesi gerekliliği konusunu ele almışlardır. Çalışmada, söz konusu standartta kontrol kavramı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ilkeler açıklanarak, asıl-vekil ilişkisinde ele alınması gereken işlemler bu çerçevede değerlendirilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında e-ticaret yapan işletmelerin faaliyet raporlarındaki asıl-vekil ilişkisine ilişkin dipnot bilgileri incelenmiştir.

Boujelben ve Kobbi-Fakhfakh (2020) çalışmalarının amacı, Avrupa Birliğinde listelenen telekomünikasyon ve inşaat şirketlerinin UFRS 15’in zorunlu açıklamalarına uyum derecesini araştırmaktır. Araştırma için 2018 yılına ait içerik analizi yapmak üzere 22 yıla ilişkin raporlar incelenmiştir. Çalışmanın

sonuçları, UFRS 15 zorunlu açıklamalarına tam olarak uyulmadığı ve uyum derecesinin incelenen iki sektör arasında farklılık gösterdiği yönündedir.

Napier ve Stadler (2020) çalışmalarında, UFRS 15 ‘in çeşitli etkileri üzerinde durmuşlardır. Bu etkiler şunlardır: Şirketlerin hasılatlarını nasıl tanıdıkları, ölçtükleri, sundukları ve açıkladıklarındaki değişiklikler (muhasabe etkileri), bilgi etkileri, menkul kıymet fiyatlarındaki değişiklikler (sermaye piyasası etkileri) ve şirketlerin nasıl faaliyet gösterdiği, maliyet ve nakit akışlarındaki değişiklikler (gerçek etkiler). İncelemeler sonucunda, birkaç sektör dışında UFRS 15’in hasılatın tanınması ve ölçülmesi üzerinde az etkisi olduğu kanısına varılmıştır.

Henry ve diğerleri (2019) çalışmalarında, dünya çapında mağazaları ve ofisleri olan telekomünikasyon şirketi Pirate Wireless vak’ası üzerinden ilgili sektörde hasılatın tanınması konusu ele alınmıştır. Jim Bayley, Pirate Wireless ile bir yıllık garanti, ses ve veri hizmetleri, şifreleme yazılımı ve uzatılmış garanti içeren bir akıllı telefonun nihai satın alımı için sözleşme yapan son derece faal bir profesyoneldir. Bu vak’a için öğrenciler, Pirate Wireless Şirketi’nin Yardımcı Kontrolörü olarak hareket ederek, Pirate Wireless’in Jim Bayley ile olan sözleşmesi için uygun hasılat tanınmasını belirlemeleri gerekmektedir. Öğrencilerden, UFRS 15’te yer alan hasılatın tanınmasındaki beş adımı kapsamlı bir şekilde inceleyerek referans almaları beklenmektedir.

Aksoy Hazır (2019) çalışmasında, hasılat standardı yerine yayınlanan yeni standardın 5 aşamalı modelinden bahsedilmiş ve bu standardın sektörler arasında karşılaştırılabilirliği sağladığı vurgulanmıştır. Bu çalışma, yeni standardın önemli finansman bileşeninin varlığı, değişken bedel, indirimler ve iade hakkı, asıl-vekil değerlendirmesi ve garantiler gibi konular açısından ele alınması gibi standardın değişik açılardan daha fazla anlaşılmasına katkı sağlamak amacındadır.

Özerhan ve Sultanoğlu (2019), lisans sözleşmelerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri açıklamışlardır. Çalışma için, Borsa İstanbul’da (BİST) yer alan yazılım sektöründeki işletmelerin TFRS 15’e göre muhasebeleştirilmesi ile finansal tablolarındaki rakamsal etkisi ve dipnot değişiklikleri Avrupa ve Amerikan Borsasındaki işletmelerle karşılaştırılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre, BİST’te yer alan işletmelerin çoğu, faaliyet konularından kaynaklı ve tekli sözleşmeler yapmaları nedeniyle, TFRS 15’in hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli değişikliğe neden olmadığını açıkladıkları görülmüştür. BİST’teki işletmelerin aksine yabancı işletmeler, TFRS 15’in hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli değişiklikler oluşturduğunu açıklamışlardır. Bu durumu gerekçeleriyle ve rakamsal etkileriyle birlikte dipnotlarında belirtmişlerdir.

Trabelsi (2018), bu makalede UFRS 15’nin benimsenmesi durumunun, Dubai Finans Piyasası’nda listelenen Gayrimenkul Şirketlerinin muhasabe bilgileri üzerindeki etkisini analiz etmeyi amaçlamıştır. Hasılat tanıma için UFRS 15 kapsamındaki beş adımlı modelin uygulanmasının muhasabe rakamları üzerinde önemli bir etki yaratması beklenmektedir. Sonuçlar, Gayrimenkul Şirketleri tarafından UFRS 15’in erken benimsenmesinin analiz edilen tüm şirketler için kazançlar ve hissedarların öz sermayesi üzerinde önemli ve olumlu etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Bu araştırma, UFRS 15’in Dubai’de Gayrimenkul Şirketleri tarafından uygulanmasının finansal göstergelerin (kazanç ve öz sermaye) ölçümünde artış olduğunu göstermektedir.



#### 4. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada, bağımsız denetime tabi olmayan fakat ihtiyari olarak bağımsız denetim hizmeti alan bir dış ticaret şirketinin hasılat gösterimi VUK ve TFRS 15'e göre karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bu açıdan çalışmanın yöntemi, örnek olay incelemesidir. Örnek olay çalışmalarının temel amacı, derinlemesine bilgi elde etmek, belirli olguları tanımlamak ve açıklayıcı sonuçlar ortaya koymaktır. Bu bağlamda, örnek olay incelemesi, genellikle tek bir birey, kurum veya olay üzerine odaklanarak, gerçek yaşam koşulları hakkında detaylı bir anlayış geliştirmeyi hedefler. Örnek olay incelemesi ile belirli durumlar veya olaylar ile ilgili anlamlı ve kapsamlı bilgiler elde edilerek, daha geniş genellemelere ulaşmak mümkün kılınmaktadır.

#### 5. DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETİ ÖRNEĞİ

X Dış Ticaret Sermaye Şirketi 2016 yılında faaliyetlerine başlamıştır. Şirket ihracata aracılık hizmeti vermektedir. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, ihracat yapmak isteyen imalatçı-tedarikçi şirketler adına KDV iade işlemlerini takip eden, bu şirketlerin KDV alacaklarını onlar adına tahsil eden bir kuruluştur. İmalatçı-tedarikçi şirketler, X Dış Ticaret Sermaye Şirketi tarafından sunulan hizmet ile KDV iadelerini daha erken tarihte tahsil edebilmektedir. Ayrıca X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, imalatçı-tedarikçi şirket bünyesinde KDV iadesi işlemleri için ihtiyaç duyulan yetkin personel istihdamının yaratacağı ek maliyetleri bertaraf edebilme iddiasındadır. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, KDV iadelerinin hızlı bir şekilde tahsil edilebilmesi için banka teminat mektubu şartını imalatçı-tedarikçi şirketler adına vergi dairelerine vermektedir. Ayrıca olası riskler konusunda imalatçı-tedarikçi şirketlerin bilgilendirilmesi de X Dış Ticaret Sermaye Şirketi tarafından yapılmaktadır. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, müşteri sözleşmeleri imzalanmadan önce imalatçı-tedarikçi şirketlerden istediği çeşitli evrakları inceledikten sonra iş kabulü yapmaktadır. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve imalatçı-tedarikçi şirketlerin karşılıklı olarak mutabık kalmaları halinde Aracı İhracatçı Sözleşmesi imzalanmaktadır. Bu sözleşmede; *“X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’nin ihracatla ilgili mevzuat çerçevesinde, mülkiyeti ihracatçı firmaya ait olan malların ihracatında sözleşmede belirtilen şartlar doğrultusunda aracılık yapmayı kabul, beyan ve taahhüt etmektedir. Bu aracılıkta X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, aracı ihracatçı olarak hareket edecek ve işlem yapacaktır. İhracat bütünüyle ihracatçı firmanın bilgisi dâhilinde ve onun görevlendireceği kişi ve kuruluşlar tarafından hazırlanıp sonuçlandırılacaktır”* ifadeleri ile X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’nin aracı olduğu vurgulanmaktadır.

Sözleşmeden de anlaşılacağı üzere X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, ihracata aracılık eden bir kuruluştur. Bu sebeple şirket hasılatını muhasebeleştirirken, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı gereği dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. TFRS 15’deki özellikli konular arasında yer alan asıl-vekil ilişkisine göre hasılatın değerlendirilmesi gerekmektedir. İhracat yapmak isteyen imalatçı-tedarikçi şirketler, söz konusu ihraç mallarını X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’ne yurtiçi teslimini gerçekleştirmektedirler. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi ise alış fiyatı üzerine herhangi bir kar marjı koymaksızın malın ihracatını gerçekleştirmektedir. Burada asıl olan imalatçı-tedarikçi şirket olup, X Dış Ticaret Sermaye Şirketi aracı olması sebebiyle vekil konumundadır. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’nin hasılatı, ihracattan doğan KDV iadesinin müşterisine tesliminden doğan komisyon geliridir. Bu sebeple TFRS 15’e göre aracılık edilen ihracat bedellerinin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi doğru değildir. VUK ve TFRS 15’e göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

**VUK’a Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi:**

X Dış Ticaret Sermaye Şirketi ihracatı kendi adına yapması dolayısıyla yani VUK’a göre satıcı gibi davranması nedeniyle ihracata konu mal ihracatçı tarafından X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’ne satılıyor gibi kayıtlara alınmaktadır. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi malı alıcıya kendi ihraç ediyormuş gibi kayıt yapmaktadır.

Örnek: X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, A Şirketi’nin (X Dış Ticaret Sermaye Şirketi aracılığı ile ihracat yapmak isteyen İmalatçı-Tedarikçi Şirket) ihracatına aracılık etmektedir. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, A Şirketi’nin 1.000.000 TL’lik ihracatına aracılık etmesi nedeniyle KDV (%20) (200.000 TL) iade tutarı üzerinden % 3 komisyon (6.000 TL) alacaktır. Bu varsayım ile yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki şekildedir:

- A Şirketi’nin ihracata konu mamulü X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’ne teslim etmesi durumunda yapacağı kayıt:

|                                                 |           |           |
|-------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 120. Alıcılar<br>(X Dış Ticaret Şirketi)        | 1.200.000 |           |
| 600. Yurtiçi Satışlar                           |           | 1.000.000 |
| 391. Hesaplanan KDV                             |           | 200.000   |
| <u>A Şirketi'nin X Şirketi'ne Mamul Teslimi</u> |           |           |

- A Şirketi’nin X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’ne teslim ettiği mamulün maliyetine ilişkin yapacağı kayıt (Mamul Maliyetinin 700.000 TL olduğu varsayılmıştır):

|                                                        |         |         |
|--------------------------------------------------------|---------|---------|
| 620. Satılan Mamuller Maliyeti                         | 700.000 |         |
| 152. Mamuller                                          |         | 700.000 |
| <u>A Şirketi'nin Teslim Ettiği Mamullerin Maliyeti</u> |         |         |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi’nin A Şirketi’nden malı teslim aldığı anda yapacağı kayıt:

|                                                       |           |           |
|-------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 153. Ticari Mallar                                    | 1.000.000 |           |
| 191. İndirilecek KDV                                  | 200.000   |           |
| 320. Satıcılar<br>(A Şirketi)                         |           | 1.200.000 |
| <u>X Şirketi'nin A Şirketin'den Teslim Aldığı Mal</u> |           |           |



- İhracat teslimlerinde KDV istisnadır fakat mal alınımında KDV yüklenildiğinde X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin yapacağı kayıt (KDV tahakkuk kaydında 191. İndirilecek KDV hesabı ile karşılaştırılarak kapatılacaktır):

|                                                                                                    |         |         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 136. Diğer Çeşitli Alacaklar                                                                       | 200.000 |         |
| 191. İndirilecek KDV                                                                               |         | 200.000 |
| İhracatta İstisna Olan KDV'nin, X Şirketi Tarafından Yüklenilmesi Durumunda, Alacak Hesabına Devri |         |         |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi tarafından malı ihraç etmesi durumunda yapacağı kayıt (KDV istisnadır):

|                                               |           |           |
|-----------------------------------------------|-----------|-----------|
| 120. Alıcılar<br>(Yurtdışındaki Alıcı Şirket) | 1.000.000 |           |
| 601. Yurtdışı Satışlar                        |           | 1.000.000 |
| X Şirketi Tarafından Malın İhraç Edilmesi     |           |           |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin ihraç ettiği malın maliyetine ilişkin yapacağı kayıt:

|                                           |           |           |
|-------------------------------------------|-----------|-----------|
| 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti       | 1.000.000 |           |
| 153. Ticari Mallar                        |           | 1.000.000 |
| X Şirketi'nin İhraç Ettiği Malın Maliyeti |           |           |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin ihraç edilen mal bedelini yurtdışındaki alıcı şirketten tahsil etmesi durumunda yapacağı kayıt:

|                                                       |           |           |
|-------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 102. Bankalar                                         | 1.000.000 |           |
| 120. Alıcılar<br>(Yurtdışındaki Alıcı Şirket)         |           | 1.000.000 |
| X Şirketi'nin İhraç Edilen Mal Bedelini Tahsil Etmesi |           |           |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin tahsil ettiği mal bedelini A Şirketi'ne göndermesi durumunda yapacağı kayıt:

|                                                                     |           |           |
|---------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 320. Satıcılar<br>(A Şirketi)                                       | 1.000.000 |           |
| 102. Bankalar                                                       |           | 1.000.000 |
| X Şirketi'nin Tahsil Ettiği Mal Bedelini A<br>Şirketi'ne Göndermesi |           |           |

- A Şirketi'nin X Dış Ticaret Sermaye Şirketi aracılığı ile mal bedelini tahsil etmesi durumunda yapacağı kayıt:

|                                                                     |           |           |
|---------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 102. Bankalar                                                       | 1.000.000 |           |
| 120. Alıcılar<br>(X Dış Ticaret Şirketi)                            |           | 1.000.000 |
| A Şirketi'nin X Şirketi Aracılığı İle Mal Bedelini<br>Tahsil Etmesi |           |           |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin A Şirketi adına devletten KDV iadesini tahsil etmesi durumunda yapacağı kayıt:

|                                                              |         |         |
|--------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 102. Bankalar                                                | 200.000 |         |
| 136. Diğer Çeşitli Alacaklar                                 |         | 200.000 |
| X Şirketi'nin A Şirketi Adına Devletten Tahsil<br>Ettiği KDV |         |         |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin A Şirketi'nden elde edeceği komisyon gelirini kaydetmesi:

|                                                             |       |       |
|-------------------------------------------------------------|-------|-------|
| 120. Alıcılar<br>(A Şirketi)                                | 7.200 |       |
| 600. Yurtiçi Satışlar                                       |       | 6.000 |
| 391. Hesaplanan KDV                                         |       | 1.200 |
| X Şirketi'nin A Şirketi'nden Elde Ettiği Komisyon<br>Geliri |       |       |

- A Şirketi'nin X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'ne ödeyeceği komisyon giderini kaydetmesi:

|                                           |       |       |
|-------------------------------------------|-------|-------|
| 653. Komisyon Gideri                      | 6.000 |       |
| 191. İndirilecek KDV                      | 1.200 |       |
| 320. Satıcılar<br>(X Dış Ticaret Şirketi) |       | 7.200 |
| <u>A Şirketi'nin Komisyon Gideri</u>      |       |       |

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin devletten iade aldığı KDV tutarını, komisyon bedelini keserek, A Şirketi'ne göndermesi durumunda yapacağı kayıt:

|                                                                                                                     |         |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 320. Satıcılar<br>(A Şirketi)                                                                                       | 200.000 |         |
| 120. Alıcılar<br>(A Şirketi)                                                                                        |         | 7.200   |
| 102. Bankalar                                                                                                       |         | 192.800 |
| <u>X Şirketi'nin Devletten İade Aldığı KDV<br/>Bedelini, Komisyon Bedelini Keserek, A<br/>Şirketi'ne Göndermesi</u> |         |         |

- A Şirketi'nin KDV iadesini X Şirketi aracılığı ile tahsil etmesi ve komisyon bedelini X Şirketi'ne ödemesi durumunda yapacağı kayıt:

|                                                                                                                           |         |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 102. Bankalar                                                                                                             | 192.800 |         |
| 320. Satıcılar<br>(X Dış Ticaret Şirketi)                                                                                 | 7.200   |         |
| 120. Alıcılar<br>(X Dış Ticaret Şirketi)                                                                                  |         | 200.000 |
| <u>A Şirketi'nin KDV İadesini X Şirketi Aracılığı<br/>İle Tahsil Etmesi ve Komisyon Bedelini X<br/>Şirketi'ne Ödemesi</u> |         |         |

A Şirketi, ihracattan kaynaklanan KDV iadesini X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nden tahsil ettiğinde bu tutarı muhasebeleştirir. X Şirketi ise, A Şirketi adına gerçekleştirdiği ihracat dolayısıyla devletten KDV iadesini aldığı zaman tahsilat kaydını yapar.

**TFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi:**

TFRS 15'e göre yapılacak kayıtlarda ihracatçı şirketin asıl veya vekil olma durumunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin vekil, ihracatçı şirket ise asıl konumundadır. Buradaki muhasebeleştirme, TFRS 15'deki beş adımlı süreç dikkate alınmaktadır. TFRS 15'e göre yapılacak muhasebe kayıtlarında ihracat cirosu X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin kayıtlarına girmemektedir. Sadece ihracata aracılık dolayısıyla elde edilecek komisyon geliri hasılat olarak muhasebeleştirilecektir. TFRS 15'e göre yapılacak kayıtlar, KGK'nın finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı dikkate alınarak yapılmıştır. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde farklılık gösteren kayıtlar dikkate alınmıştır.

- X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin A Şirketi'nden elde edeceği komisyon gelirini kaydetmesi:

|                                                          |       |       |
|----------------------------------------------------------|-------|-------|
| 120. Müşterilerden Alacaklar                             | 7.200 |       |
| İhracatçı Şirket                                         |       |       |
| 600. Yurtiçi Satışlar                                    |       | 6.000 |
| 391. Hesaplanan KDV                                      |       | 1.200 |
| X Şirketi'nin A Şirketi'nden Elde Ettiği Komisyon Geliri |       |       |

- A Şirketi'nin X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'ne ödeyeceği komisyon giderini kaydetmesi:

|                                                   |       |       |
|---------------------------------------------------|-------|-------|
| 652. Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri | 6.000 |       |
| 191. İndirilecek KDV                              | 1.200 |       |
| 320. Satıcılar                                    |       | 7.200 |
| X Dış Ticaret Sermaye Şti                         |       |       |

VUK ve TFRS'ye göre hasılatın muhasebeleştirilmesinde farklılık vardır. Bağımsız denetime tabi bir şirketin hasılatın gösteriminde TFRS'yi esas alması zorunluluğu kapsamında finansal tablolarda hasılat gösteriminin düzeltilmesi gerekmektedir.

Aşağıda X Şirketi'nin ilgili dönem için 1.200.000.000 TL ihracat yaptığı, 7.200.000 TL komisyon geliri elde ettiği varsayımıyla; VUK'a göre hazırlanmış gelir tablosundan bir kesit yer almaktadır.

**VUK'a Göre Hasılat**

|                                    |                      |
|------------------------------------|----------------------|
| <b>BRÜT SATIŞLAR</b>               | <b>1.207.200.000</b> |
| Yurtiçi Satışlar                   | 7.200.000            |
| Yurtdışı Satışlar                  | 1.200.000.000        |
| Diğer Gelirler                     | 0                    |
| <b>SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>       | <b>0</b>             |
| Satış İadeleri (-)                 | 0                    |
| Satış İskontoları (-)              | 0                    |
| Diğer İndirimler (-)               | 0                    |
| <b>NET SATIŞLAR</b>                | <b>1.207.200.000</b> |
| <b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>     | <b>1.200.000.000</b> |
| Satılan Mamuller Maliyeti (-)      | 0                    |
| Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) | -1.120.000.000       |
| Satılan Hizmet Maliyeti (-)        | 0                    |
| Diğer Satışların Maliyeti (-)      | 0                    |
| <b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b> | <b>7.200.000</b>     |

VUK'a göre hasılatın kaydedilmesi şu şekilde ifade edilmiştir (VUK, md.194): “*Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; kaydolunur.*” Bu maddeye göre X Dış Ticaret Sermaye Şirketi, ihracatçı firmalar adına tahsil ettiği tüm hasılatı muhasebeleştirmek durumundadır. TFRS 15'e göre ise hasılatın kaydedilmesinde, ihracatçı şirketi asıl, ihracata aracılık eden şirketi ise vekil konumunda değerlendirmektedir. Bu ayrıma göre; X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin sadece aracılık faaliyetlerinden elde ettiği hasılatı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin TFRS'ye göre finansal raporlama yapma zorunluluğu göz önünde bulundurulduğunda X Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin hasılatı aşağıdaki şekilde gösterilecektir.

**TFRS 15'e Göre Hasılat**

|                                    |                  |
|------------------------------------|------------------|
| Yurtiçi satış gelirleri            | 7.200.000        |
| Yurtdışı satış gelirleri           | 0                |
| Diğer satış gelirleri              | 0                |
| İhraç kayıtlı satışlar             | 0                |
| <b>TOPLAM GELİRLER</b>             | <b>7.200.000</b> |
| Satıştan iadeler (-)               | 0                |
| Satış iskontosu (-)                | 0                |
| Diğer İndirimler                   | 0                |
| <b>SATIŞ GELİRLERİ, NET</b>        | <b>7.200.000</b> |
| Satışların Maliyeti (-)            | 0                |
| Satılan mamuller maliyeti          | 0                |
| Satılan ticari mallar maliyeti     | 0                |
| Satılan hizmet maliyeti            | 0                |
| <b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b> | <b>7.200.000</b> |

X Dış Ticaret Sermaye Şirketi ihracata aracılık eden bir şirket olması dolayısıyla yapılan sözleşme gereği, ihracata konu ticari mallar ile ihracata konu ihracat bedelleri üzerinde, kontrolünün olmaması nedeniyle ihracat bedelleri hasılat olarak sınıflandırılmamalıdır. Komisyon gelirleri imalatçıların yurtdışı ihracatlarından dolayı kendilerine faturalandırılan tutarı ifade etmektedir. KDV iadeleri tahsil edildiği zaman hesaplanan komisyon gelirleri muhasebeleştirilmelidir. Hasılat gösteriminin değiştirilmesi brüt satış karında bir değişikliğe sebep olmayacaktır. Fakat hasılat kaleminin olması gerektiği gibi kaydedilmemesi finansal tablo kullanıcılarını yanıltıcı nitelikte bilgi verilmesine sebep olacaktır.

İşletmeler yasal olarak bağımsız denetime tabi olmasalar bile çeşitli stratejik, ticari ve kurumsal nedenlerle bağımsız denetim hizmeti almayı tercih edebilirler. PricewaterhouseCoopers (PwC) Bağımsız Denetim Şirketine göre işletmeler; müşteri ve fon sağlayıcılara karşı güvenilir ve itibar sahibi olmak, yatırımcı güvenini sağlamak, işletme iç kontrol sistemini güçlendirmek ve mali riskleri yönetmek, uzman desteği almak ve objektif değerlendirme sonucu iyileştirmeler yapmak gibi amaçlar doğrultusunda bağımsız denetim hizmeti almalıdırlar. Çalışmaya konu olan dış ticaret şirketi de söz konusu durum nedeniyle ihtiyari olarak bağımsız denetim hizmeti almaktadır. Konuyla bağlantılı olarak; X Dış Ticaret Şirketi'nin kar dağıtımını yaparken VUK'a göre mi TFRS'ye göre mi kar dağıtımını yapacağı konusu gündeme gelmektedir. Bu konuda KGK aşağıdaki açıklamaları yapılmıştır (KGK - sıkça sorulan sorular):

Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88/1'e göre gerçek ve tüzel kişiler bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uymak zorundadırlar. TTK 88/3'te KGK'nın farklı büyüklükteki işletmeler, sektörler ve kâr amacı olmayan kuruluşlar için özel muhasebe standartları belirleyebileceği yönünde hüküm bulunmaktadır. Bu kapsamda kâr payı dağıtımında KGK düzenlemeleri çerçevesinde TFRS'ye veya BOBİ FRS'ye (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı) göre hazırlanan finansal tabloların esas alınması gerekmektedir. Ek olarak TTK 64/5 uyarınca TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, VUK 213'e göre defter tutma ve kayıt zamanıyla



ilgili hükümlerine uymak zorunda olup, kâr payı dağıtımında dikkate alınacak değerin belirlenmesinde başta vergi mevzuatı olmak üzere ilgili diğer mevzuattan kaynaklanabilecek muhtemel sorunların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kar dağıtımı ile ilgili KGK görüşü yanı sıra İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından, konuyla ilgili görüşlerini açıklamak üzere, VUK'a ve standartlara göre oluşan kar üzerinden karşılaştırmalı olarak kar dağıtımı yapılmıştır. Örnekte KGK yorumuna göre kâr dağıtımı yapıldığında vergi kaybının ortaya çıktığı görülmektedir. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'na göre *“KGK yorumunun sadece finansal bilgi amaçlı olduğu ve SPK ve Ticaret Bakanlığı yorumunun daha doğru ve uygulanması gereken bir yaklaşım olduğunun kabulü ile mümkün bulunmaktadır.”* Gelir İdaresi Başkanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe Standartları Kurumu arasında çelişkili görünen durumun ortadan kaldırılması gerektiği tartışılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kâr dağıtımı tebliğinin ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığının konuyla ilgili yorumu İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'na göre daha uygulanabilir bulunmuş ve KGK'nın bu yöndeki bir açıklamaya web sitesinde yer verilmesi durumunda karışıklığın çözülebileceği düşünülmektedir.

Sonuç olarak ihtiyari olarak bağımsız denetim hizmeti alan dış ticaret şirketinin bağımsız denetime zorunlu olarak tabi olmaması nedeniyle VUK'a göre kar dağıtımı yapması kanaati doğmaktadır.

## 6. SONUÇ

VUK ve TFRS arasındaki farklılıklar literatürde geniş bir şekilde yerini almıştır. VUK'a göre hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri doğrultusunda yapılan düzenlemeleri içermektedir. TFRS ise işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını uluslararası standartlara uygun şekilde sunulmasını amaçlamaktadır. VUK'ta mükellefi teşvik amaçlı yapılan uygulamalar, VUK ve TFRS arasında gelir ve giderin tanınma zamanlarında farklılıklar oluşturabilmektedir. Bu çalışmanın konusu da hasılatın tanınması ile ilgili farklılıkların asıl-vekil ilişkisi kapsamında ele alınmasıdır. Çalışmadaki asıl şirket, malı üretilip ihraç etmek isteyen (imalatçı-tedarikçi) şirketi, vekil şirket ise söz konusu ihracata aracılık yapan şirketi ifade etmektedir. Bu bağlamda ihracata aracılık eden bir dış ticaret şirketi üzerinden örnek olay incelemesi yapılmış, VUK ve TFRS uygulamaları açısından farklılıklar ortaya koyulmuştur. TFRS 15'e göre vekil şirket, aracılık hizmeti karşısında elde ettiği tutarı hasılat olarak kaydetmektedir. VUK'a göre ise asıl şirketin hasılatını da kaydetmektedir. Hasılatın farklı raporlanması, brüt satış karını etkilememekle birlikte, farklı gösterimin yanıltıcı sonuçlar doğabileceği konusunu gündeme getirmiştir. Hasılatın farklı şekilde gösterilmesi, işletmenin performansının ya da içinde bulunulan koşullarının yanlış değerlendirilmesine neden olabilmektedir. TFRS 15'e göre hazırlanan gelir tablosunda bağımsız denetime tabi olma koşulunu sağlamayan bir hasılat tutarı yer alırken, aynı döneme ilişkin VUK'a göre hazırlanan gelir tablosunda bu koşulu sağlayan bir hasılat tutarı raporlanabilmektedir.

VUK ve TFRS'ye göre hazırlan kar zarar tablosunda faaliyet sonucunun farklı olması durumu çalışmada ele alınan bir diğer konudur. Çalışmada, kar dağıtımının VUK ve TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardan hangi kara göre yapılacağı konusu irdelenmiştir. Bağımsız denetime zorunlu olarak tabi olan işletmelerin kar dağıtımını TFRS'ye göre hazırlamış olan finansal tablolar üzerinden yapması gerektiği

sonucuna varılmıştır. İhtiyari olarak bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerin ise VUK’a göre ortaya çıkan kar üzerinden kar dağıtımı yapmaları gerektiği bilgisine yer verilmiştir.

Literatürde VUK ve TFRS farklılıklarını ele alan çok sayıda, TFRS 15’teki asıl-vekil ilişkisini konu edinen az sayıda çalışma bulunmaktadır. VUK ve TFRS 15’in hasılat tutarının raporlanması açısından ele alması ve diğer farklılıklara değinilmemesi araştırmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Gelecekteki çalışmalar, asıl-vekil ilişkisini farklı faaliyet alanlarında faaliyet gösteren işletmeler bağlamında ele alabileceği gibi, TFRS 15 kapsamında yer alan diğer özellikli konuların incelenmesine de odaklanabilir.

**KAYNAKÇA**

- Aksoy Hazır, Ç. (2019). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatın Özellikli Durumlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12 (3), 625-649.
- Aktaş, R. & Varol, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı TFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 27-50.
- 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.
- Demir Pali, Ç. (2024). İhracata aracılık eden işletmelerin bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu: TFRS 15 asıl-vekil ilişkisi kapsamında bir tartışma. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 17(2), 251-267. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1468416>
- Henry, T. F. & Mest, D. P. & Safar, M. L. (2019). Pirate Wireless: Revenue Recognition in the Telecommunications Industry. Accounting Perspectives / Perspectives Comptables, 18(1), 7-12.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (2018). Hangi Kâr Dağıtımına Esas Alınmalıdır, [www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2018\\_NİSAN\\_17.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2018_NİSAN_17.pdf), Erişim Tarihi: 02.01.2025.
- Kabir, H. & Su L. (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(100507), <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100507>
- Karim, M. R. & Riya, A. I. (2022). Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: an empirical evidence from developing economy. International Journal of Disclosure and Governance, 19, 301-312. <https://doi.org/10.1057/s41310-022-00146-4>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)
- Lee, W. J. & Choi, S. U. (2024). The effect of the new revenue recognition principle (IFRS 15) on financial statement comparability: Evidence from Korea. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 54(100601), <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100601>
- 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, <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>
- 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.
- 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.
- Özerhan, Y. & Sultanoğlu, B. (2021). TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı Kapsamında Asıl-Vekil İlişkisinin Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 63, 19-38.
- PwC. Bağımsız Denetim İşletmeler için Neden Önemlidir? <https://www.pwc.com.tr/bagimsiz-denetim-nedir#:~:text=Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20denetim%2C%20i%C5%9Fletmelerin%20i%C3%A7%20kontrol,-bir%C3%A7ok%20yasal%20d%C3%BCzenlemeye%20uyumas%C4%B1%20gerekir.> (Erişim Tarihi: 02.03.2025)
- Trabelsi, N. S. (2018). IFRS 15 early adoption and Accounting Information: Case of Real Estate Companies in Dubai. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 22.

