

Faaliyet Kârı Nihayet Bir Tanıma Kavuşuyor TFRS 18



ESAS
FAALİYETLER



YATIRIM



FİNANSMAN



VERGİ



DURDURULAN
FAALİYETLER



İçindekiler

- 1) Bizden Haberler
- 2) Faaliyet Kârı Nihayet Bir Tanıma Kavuşuyor: TFRS 18
- 3) Dijital Reklam Harcamalarında KDV, Stopaj, Belge Düzeni ve Muhasebe Kayıtları
- 4) Tam Tasdik Denetimlerinde Sıklıkla Karşılaşılan Bulgular: Uygulamadan Gözlemler
- 5) Bağımsız Denetimde Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontrollerin (ICRF) Önemi
- 6) Özelge ve Özetler

Bizden Haberler

Adana'da 'Ekonomi ve Finans Zirvesi' Düzenlendi

Tema Grup olarak; iş dünyamızın finansal gelişmelere daha güçlü hazırlanması, kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi ve sermaye piyasalarındaki fırsatların değerlendirilmesi amacıyla düzenlenen "Ekonomi ve Finans Zirvesi"ndeyiz.



Faaliyet Kârı Nihayet Bir Tanıma Kavuşuyor: TFRS 18



Melike KÜLLÜ

Faaliyet Kârı Nihayet Bir Tanıma Kavuşuyor: TFRS 18

Beş bölümlü yeni yapı, iki zorunlu ara toplam ve ilk kez denetime açılan performans ölçütleri: On yılı aşkın bir çalışmanın ürünü olan standart, 2027 sonrası raporlamayı sessizce ama derinden yeniden kuruyor.

Faaliyet Kârı: Tanıdık Ama Belirsiz

Bir işletmenin bir yılını tek bir sayıya sığdırmak zorunda kalsaydık, çoğumuz "faaliyet kârı" derdik. Yıllık raporların girişinde, analist notlarında, yatırımcı sunumlarının ilk slaytında hep o yer alır. Oysa muhasebe standartları dünyasında bu kadar çok konuşulan bu kavramın, uzun yıllar boyunca ortak ve bağlayıcı bir tanımı yoktu. Her işletme, hangi gelir ve giderin faaliyetle ilgili sayılacağına kendi mantığıyla karar veriyor; sonuçta ismi aynı olan ama içeriği birbirinden hayli farklı bir rakam ortaya çıkıyordu. İki şirketin kârını yan yana koyup kıyaslamak isteyen bir okuyucu, çoğu zaman elmayla armudu topladığını sonradan fark ediyordu.

İşte Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yıllardır dile getirdiği rahatsızlık buydu. Kâr veya zarar tablosu, kendisine tanınan geniş takdir alanı yüzünden karşılaştırılabilirliğini yitirmişti. Kurul, bu boşluğu doldurmak için on yılı aşkın süredir üzerinde çalıştığı projeyi 2024 yılının Nisan ayında tamamladı ve UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardını yayımladı. Türkiye'de bu düzenleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından TFRS 18 adıyla benimsendi; 8 Mayıs 2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak mevzuatımıza girdi.

TFRS 18 bir muhasebeleştirme standardı değildir. Bir işletmenin ne kadar kâr ettiğini değiştirmez; o kâra giden yolun nasıl gösterileceğini, hangi ara toplamlardan geçileceğini ve neyin nerede açıklanacağını yeniden kurgular. Kısacası, muhasebenin dilbilgisine değil, cümle kuruluşuna dokunur.

Bu ayrımı baştan netleştirmekte fayda var. Dönem kârı, eski yapıda da yeni yapıda da aynı çıkar; değişen, o sonuca varış hikâyesidir. Ama bu, değişimi küçümsemek anlamına gelmez. TFRS 18, uzun süredir sunum ve açıklamaların çatı düzenlemesi olan TMS 1'in yerini alıyor ve neredeyse tüm raporlama yapan işletmeleri, sektör ayrımı gözetmeksizin etkileyecek. Bu yazı ile, standardın getirdiği yeni mimariyi, arkasındaki mantığı ve Türkiye'deki uygulayıcılar için ne anlama geldiğini adım adım anlayacağız.



Uzun Bir Yolculuğun Sonu

TFRS 18, bir gecede masaya konmuş bir metin değil; yılların birikimidir. Projenin çıkış noktası, finansal tablo kullanıcılarının uzun süredir tekrarladığı somut bir yakınmaydı. Şirketler performanslarını anlatmak için giderek daha çok kendi ürettikleri ölçütlere sarılıyor, standart tablolar ise bu ölçütlerle konuşacak ortak bir zemin sunmuyordu. Kurul, taslağını kamuoyunun görüşüne açtı; gelen yoğun geri bildirimlerin ardından yıllar süren yeniden müzakerelerle metin nihai hâlini aldı.

Ortaya çıkan düzenleme, iddialı bir hedefle ölçülü bir kapsamı bilinçle dengeliyor. TMS 1'in her yönü baştan yazılmadı; değişimin enerjisi en çok ihtiyaç duyulan yere, yani kâr veya zarar tablosunun yapısına yöneltildi. Geçerliliğini koruyan bazı hükümler ise ilgili oldukları başka standartlara taşındı. Bu yönüyle TFRS 18, keskin bir kopuştan çok, olgun bir yeniden düzenleme. Türkiye açısından ise KGK'nın standardı hızla mevzuata kazandırması, TFRS uygulayan işletmelerin uluslararası uygulamayla aynı ritimde ilerlemesini sağlıyor.

Kâr Tablosunun Yeni İskeleti

Standardın en görünür yeniliği, kâr veya zarar tablosunun yeniden yapılandırılmasıdır. TFRS 18, bu tablodaki tüm gelir ve giderlerin beş bölümden birine yerleştirilmesini şart koşar: esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetleri, vergi ve durdurulan faaliyetler. Bunlardan vergi ve durdurulan faaliyetler zaten uygulamada bilinen kalemlerdir; asıl yenilik ilk üç bölümün, yani esas faaliyet, yatırım ve finansmanın açık ve bağlayıcı biçimde tanımlanmasıdır.

Bu yapı, tabloya iki yeni ara toplamı zorunlu olarak yerleştirir. İki esas faaliyet kârı veya zararı, ikincisi finansman ve vergi öncesi kâr veya zarardır. Esas faaliyet kârı, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan tüm gelir ve giderleri toplar. İkinci ara toplam ise esas faaliyet kârına yatırım faaliyetleri bölümündeki sonuçların eklenmesiyle oluşur; adının söylediği gibi, finansman maliyetleri ve vergi henüz düşülmeden önceki performans düzeyini gösterir. Bu iki basamak, kârın nasıl oluştuğunu okunabilir bir sırayla önümüze serer.

Standardın en sade ama en güçlü fikri şu: Esas faaliyetler bölümü, diğer dört bölüme girmeyen her şeyi kapsayan bir artık bölümdür. Bir kalem yatırım, finansman, vergi ya da durdurulan faaliyet tanımına uymuyorsa, tanımı gereği esas faaliyetlerdir.

Bu artık bölüm mantığı, uygulamada büyük kolaylık sağlar. İşletmenin her kalem için tek tek "bu esas faaliyet mi?" diye sorması gerekmez; asıl yapması gereken, bir kalemin yatırım ya da finansman ölçütlerini karşılayıp karşılamadığına bakmaktır. Karşılıyorsa, o kalem esas faaliyetler bölümündedir. Bu yaklaşım, esas faaliyeti işletmenin çekirdek işiyle sınırlamaz; yönetimin olağandışı, değişken ya da tekrarlanmayan saydığı kalemler de, başka bir bölüme ait değilse burada yer alır.

Bu noktanın altını çizmek gerek, çünkü kolayca yanlış anlaşılır. Esas faaliyet kârı, yalnızca arınmış, düzeltilmiş, tekrarlayan bir performansı yansıtan pürüzsüz bir rakam değildir. İçinde tek seferlik kalemler de bulunabilir. Standart, işletmenin "arınmış" performans anlatısını başka bir yere, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin disiplinli dipnot çerçevesine bırakır.

Esas Faaliyetler Bölümü

Tablonun omurgası olan bu bölüm, yukarıda anlattığımız gibi artık niteliktedir. Diğer bölümlerin ölçütlerini karşılamayan tüm gelir ve giderleri içerir; buna işletmenin ana faaliyetlerinden doğan sonuçlar da dahildir. Ama bu bölümü yalnızca ana faaliyetlerle özdeşleştirmek yanıltıcı olur: değişken ya da yinelenmeyen kalemler de, başka bir bölüme ait değilse, burada raporlanır.

Yatırım Faaliyetleri Bölümü

Yatırım faaliyetleri bölümü, işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri üreten varlıklardan doğan sonuçları toplar. Buraya tipik olarak iştiraklerden, iş ortaklıklarından ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklardan elde edilen gelir ve giderler, nakit ve nakit benzerlerinin getirileri ile tek başına getiri sağlayan diğer varlıklardan doğan sonuçlar girer. Faiz, temettü, kira geliri, bu varlıklara ilişkin amortisman ve değer düşüklükleri, gerçeğe uygun değer farkları ve elden çıkarma kazanç ya da kayıpları bu bölümde yer alır. Ayırt edici ölçüt nettir: getiri, işletmenin operasyonel altyapısına neredeyse hiç dayanmadan, kendi başına üretiliyor mu?

Finansman Faaliyetleri Bölümü

Finansman faaliyetleri bölümü, işletmenin nasıl fonlandığıyla ilgilidir ve iki farklı kaynaktan beslenir. Birincisi, yalnızca finansman sağlamayı amaçlayan işlemlerden doğan yükümlülüklerdir; banka kredileri, tahviller, bonolar ve benzeri borçlanma araçları bu gruba girer. Bu yükümlülüklerden doğan gelir ve giderler doğrudan finansman bölümüne yazılır.

İkinci kaynak daha incedir. Finansman sağlama amacı taşımayan yükümlülükler de vardır: mal ve hizmet alımından doğan ticari borçlar, kira yükümlülükleri, karşılıklar, çalışanlara sağlanan fayda yükümlülükleri. Bunların kendileri finansman işlemi olmadığından ana giderleri esas faaliyetler bölümünde gösterilir; ancak faiz unsuru ve faiz oranı değişimlerinin etkileri finansman bölümüne taşınır. Örneğin bir kira yükümlülüğünün faiz bileşeni finansmana, ilgili amortisman ise esas faaliyetlere gider. İlke basittir ama titizlik ister: sırf finansman için doğan borçlar tümüyle finansmana, başka amaçla doğmuş borçların ise yalnızca faizi finansmana yazılır.

Yeni Yapı Sayfada Nasıl Görünür?

Bu bölümlerin bir araya gelişini, sıradan bir üretim işletmesinin kâr tablosu üzerinden düşünmek aydınlatıcıdır. Tablo en üstte hasılat ve satışların maliyetiyle başlar; bunları pazarlama ve genel yönetim giderleri izler. Buraya kadarki tüm kalemler, çekirdek faaliyetlerden doğduğu ve başka bir bölüme girmediği için esas faaliyetler bölümündedir; toplamları ilk zorunlu ara toplamı, esas faaliyet kârını verir.

Hemen ardından iştiraklerden gelen paylar, atıl nakdin getirileri ve bağımsız getiri üreten yatırımlardan doğan sonuçlar, yani yatırım faaliyetleri gelir. Esas faaliyet kârına bunların eklenmesiyle ikinci zorunlu ara toplam, finansman ve vergi öncesi kâr ortaya çıkar. Bu basamağın altında kredi faizleri ve kira yükümlülüklerinin faiz bileşeni gibi finansman giderleri yer alır. En sonda vergi ve varsa durdurulan faaliyetlerin sonucu düşülerek dönem kârına ulaşılır. Sonuç aynı, ama tabloyu okuyan artık kârın nereden, hangi katmanlardan geçerek geldiğini görebiliyor.



Bir Bankanın Faizi Nereye Yazılır?

Buraya kadar anlattığımız üçlü ayırım, işletmelerin büyük çoğunluğu için geçerli. Ama bazı işletmeler için, normalde yatırım ya da finansman sayılacak faaliyetler aslında işin ta kendisidir. Bir bankanın kredi faizi, kenarda duran bir yan gelir değil; iş modelinin kalbidir. Bir yatırım amaçlı gayrimenkul şirketinin kira geliri de öyle. TFRS 18 bu gerçeği görmezden gelmez.

Standart, gelir ve giderleri bölümlere yerleştirmeden önce, işletmenin şu iki faaliyeti ana faaliyeti olarak yürütüp yürütmediğini değerlendirmesini ister:

1. Belirli varlık türlerine yatırım yapılmasını ana faaliyeti olarak yürütmek. Yatırım işletmeleri, yatırım amaçlı gayrimenkul şirketleri ve sigorta şirketleri bunun örnekleridir.
2. Müşterilere finansman sağlamayı ana faaliyeti olarak yürütmek. Bankalar, kredi kuruluşları ve finansal kiralama finansman sağlayan kiraya verenler bu tanıma girer.

Bu ana faaliyetlerden birine ya da her ikisine sahip bir işletmede, normalde yatırım veya finansman bölümüne gidecek belirli gelir ve giderler, iş modeline uygun biçimde esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır. Böylece bir bankanın esas faaliyet kârı kredi faiz gelirlerini içerir; bir gayrimenkul yatırım şirketinin esas faaliyet kârı kira gelirlerini kapsar. Standart, esas faaliyet kârının her işletme için o işletmenin gerçek performansını yansıtmasını hedefler. İşletme ayrıca bu ana faaliyete sahip olduğunu dipnotlarında açıklar.

Peki Bu Nasıl Belirlenir?

Standart burada önemli bir uyarı yapar: ana faaliyet, sadece bir beyandan ibaret değil, bir olgudur. Değerlendirme somut, gözlemlenebilir ve kanıtlarla desteklenebilir olmalıdır. İşletmenin bütünü dikkate alınarak yapılan bu değerlendirmede en güçlü ipuçlarından biri, işletmenin performansını ölçmek için fiilen kullandığı göstergelerdir. Örneğin, normalde yatırım veya finansman bölümüne girecek gelir ve giderleri de içeren, brüt kâra benzer bir ara toplamı işletme performansının temel göstergesi olarak kullanıyorsa, bu ilgili faaliyetin ana faaliyet olduğuna dair güçlü bir kanıttır. Bu ölçütün işletme içinde izlenmesi ya da dışarıya performans olarak açıklanması, değerlendirmeyi destekler.

Ana faaliyet değerlendirmesi her raporlama tarihinde o günün koşullarına göre yeniden yapılır. Sonuç değişirse, sınıflandırmadaki değişiklik tarihinden itibaren ileriye dönük uygulanır; önceki dönem tabloları yeniden düzenlenmez. Bu, karşılaştırılabilirlik ile pratiklik arasında kurulmuş bilinçli bir dengedir.

Bir Kalemin Kimliğini Kaynağı Belirler

Bölümlerin tanımlanması kadar önemli bir soru da, tek tek kalemlerin bu bölümlere hangi mantıkla yerleştirileceğidir. TFRS 18'in ilkesi nettir: bir gelir ya da gider, kendi başına bir etiketle değil, türetildiği temel varlık, yükümlülük, işlem ya da olayın niteliğine bakılarak sınıflandırılır. Yani belirleyici olan, kalemin kaynağıdır.

Bunun en öğretici örneği değer düşüklükleridir. Ticari alacaklar dışındaki finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü kayıpları, o varlığın hangi bölüme ait olduğuna, nasıl ölçüldüğüne ve ona yatırımın işletmenin ana faaliyeti olup olmadığına bağlı olarak yatırım faaliyetleri bölümünde gösterilebilir. Aynı mantık kur farkları için de geçerlidir: bir kur farkı, kural olarak kaynaklandığı kalemlerle aynı bölümde sınıflandırılır. Kısacası giderin kimliğini, doğduğu yer belirler.

Türev Araçların Zarafeti

Türev araçlar, bu mantığın en zarif işlediği alanlardan biridir. Genel ilke, bir türevden doğan kazanç ve kayıpların, o türevin yönettiği riskle aynı bölümde sınıflandırılmasıdır. Üretimde kullanılan hammaddenin fiyat riskini yöneten bir türev, sonuçlarını esas faaliyetler bölümüne; kredi faiz riskini yöneten bir türev, finansman bölümüne taşır. Böylece korunma aracı, koruduğu kalemlerle aynı yerde raporlanarak tablo bütünlüğü korunur. Tek istisna, birden fazla bölümü etkileyen riskleri aynı anda yöneten ve kazançları brüt gösterime yol açacak türevlerdir; bu durumda sonuçlar esas faaliyetler bölümünde toplanır.

Gider mi, Fonksiyon mu? Yeni Bir Sorumluluk

Esas faaliyetler bölümünün içinde, giderlerin nasıl gösterileceği ayrı bir tercih konusudur. İşletmeler bu giderleri çeşit esasına göre (hammadde, çalışanlara sağlanan faydalar, amortisman gibi) ya da fonksiyon esasına göre (satışların maliyeti, pazarlama, genel yönetim gibi) sunabilir. TFRS 18, hangisinin en faydalı özeti sağladığına işletmenin karar vermesini ister; ama bu kararın gelişigüzel değil, en yararlı sunumu esas alarak verilmesini bekler ve iki yöntemin keyfi biçimde karıştırılmasına izin vermez.

Fonksiyon esasını seçen işletmeler için standart yeni bir sorumluluk getirir. Giderler fonksiyona göre sunulduğunda, belirli çeşit bazlı tutarların dipnotta ayrıca açıklanması zorunludur.

Bu ilave açıklama, gözden kaçırılmaması gereken bir noktadır. Fonksiyon bazlı bir tablo, satışların maliyeti gibi toplulaştırılmış kalemlerin içinde amortismanı ya da personel giderini görünmez kılar. Standart, bu bilgilerin kaybolmasını önlemek için, fonksiyon esasını seçen işletmeden tek bir dipnotta belirli çeşit kalemlerini ayrı ayrı göstermesini ister: amortisman, itfa, çalışanlara sağlanan faydalar, değer düşüklüğü zararları ve iptalleri ile stoklara ilişkin değer düşüklükleri. Böylece okuyucu hem fonksiyonel resmi hem de altındaki çeşit kırımını görebilir. Satışların maliyetini fonksiyon olarak sunan işletmenin bu kalemi ayrı bir satırda göstermesi de zorunludur.

“Düzeltilmiş” Rakamlar Artık Denetimde

Standartın belki de en yenilikçi boyutu, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine getirdiği düzendir. İşletmeler uzun süredir, finansal tabloların dışında; basın açıklamalarında, yatırımcı sunumlarında ve yönetim değerlendirmelerinde kendi ürettikleri kâr ölçütlerini kullanıyor. “Düzeltilmiş FAVÖK”, “yinelenmeyen giderler öncesi faaliyet kârı” gibi büyüklüklerle performanslarını anlatıyorlardı. Bu ölçütler yararlı olabiliyordu, ama nasıl hesaplandıkları çoğu zaman şeffaf değildi ve bağımsız denetimden geçmiyorlardı.

TFRS 18 bu alanı ilk kez finansal raporlamanın disiplinine sokar. Bir ara toplamın yönetimin tanımladığı performans ölçütü sayılması için üç koşul birlikte aranır:

1. Finansal tablolar dışındaki kamuya açık iletişimlerde kullanılıyor olması (yönetim görüşü, basın açıklamaları, yatırımcı sunumları).
2. Bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını finansal tablo kullanıcılarına iletmesi.
3. TFRS'lerde tanımlanmamış ya da sunulması özellikle zorunlu kılınmamış olması.

Bu üç koşulu birlikte sağlayan her ölçüt, artık dipnotlarda, tek bir açıklama başlığı altında sunulmak zorundadır. Standartın kendisinin tanımladığı ara toplamlar, örneğin esas faaliyet kârı, brüt kâr, vergi öncesi kâr, sürdürülen faaliyetlerden kâr, bu tanımın dışında kalır; çünkü bunlar zaten TFRS tarafından belirlenmiştir. Finansal oranlar, nakit akışı ölçütleri ya da yalnızca gelire dayanan büyüklükler de bu tanıma girmez, çünkü ölçüt gelir ve giderlerin bir ara toplamı olmalıdır.

Dipnotta Ne Açıklanır?

Bu ölçüte ilişkin dipnot, onu hem anlaşılır hem de doğrulanabilir kılacak biçimde tasarlanmıştır. İşletme her ölçüt için şunları açıklar: ölçütün finansal performansın hangi yönünü ve neden faydalı biçimde ifade ettiği; nasıl hesaplandığı; ölçüt ile en karşılaştırılabilir TFRS ara toplamı arasındaki mutabakat; ve bu mutabakattaki her bir kalemin gelir vergisi etkisi ile kontrol gücü olmayan paylara etkisi. Ölçütün ismi bile önemlidir; örneğin “yinelenebilir giderler öncesi faaliyet kârı” adı, ancak işletmenin yinelenebilir saydığı tüm giderleri dışlayan bir ara toplam için kullanılabilir ve “yinelenebilir”in ne anlama geldiği açıklanmalıdır.

Kritik yenilik şu: Bu dipnot açıklamaları finansal tabloların bir parçası olduğundan, ilk kez bağımsız denetime tabidir. Şirketlerin yıllardır kamuoyuyla paylaştığı “düzeltilmiş” rakamlar, artık denetçinin görüş alanına giriyor.

Amaç, alternatif performans ölçütlerinin açık, tutarlı ve yanıltıcı olmayacak biçimde sunulmasıdır. Denetime tabi olmaları, yatırımcının bu rakamlara duyduğu güveni güçlendirir; işletmeleri de bu ölçütleri tanımlarken ve hesaplarırken daha disiplinli olmaya iter. Uygulamada bu, işletmelerin iç sistemlerinde bu ölçütleri belirleme, belgeleme ve mutabakatını kurma yönünde ciddi bir hazırlık yapması gerektiği anlamına gelir.

“Diğer” Başlığının İçine Ne Süpürülür?

Standartın üçüncü büyük eksenini, finansal tablolarda sunulan bilginin hangi düzeyde birleştirileceği ya da ayrıştırılacağıyla ilgilidir. Amaç, tabloların faydalı ve yapılandırılmış özetler sunmasıdır: ne aşırı detayda boğulan, ne de fazla toplulaştırmadan anlamını yitiren bir sunum. Standart bu dengeyi kurmak için, kalemlerin ortak özelliklerine göre birleştirilmesini, ortak özellik taşımayanların ise ayrıştırılmasını ister. Bu değerlendirmede kalemin niteliği, işletme içindeki fonksiyonu, ölçüm esası, coğrafi konumu ve büyüklüğü gibi özellikler belirleyicidir.

Standartın buradaki en pratik katkısı, belirsiz etiketlere getirdiği disiplindir. Toplulaştırma, önemli bilgilerin gözden kaybolmasına yol açacak biçimde yapılamaz. İşletme, “diğer” gibi tanımsız bir başlığı ancak daha bilgilendirici bir isim bulamadığında kullanabilir; kullandığında da bu başlığı olabildiğince açık tanımlar (örneğin “diğer faaliyet giderleri”). Eğer bu başlığın içindeki bir kalem önemliyse, ayrı olarak sunulur ya da açıklanır. Böylece finansal tablo okuyucusunun karşısına içine önemli tutarların süpürüldüğü bir sığınak çıkmaz.

Önemlilik ilkesi bu bölümün pusulasıdır. Bir bilgi, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebiliyorsa önemlidir; ve önemli bilgi, toplulaştırma içinde eritilerek görünmez kılınamaz.

Dalga Etkisi: Diğer Tablolar ve Standartlar

TFRS 18 esas olarak kâr tablosuna odaklansa da, getirdiği yapı diğer finansal tablolara ve dipnotlara da yansır. Standart, tek başına duran bir düzenleme değil; bir dizi eş zamanlı değişikliği tetikleyen bir merkezdir.

Finansal durum tablosunda köklü bir değişiklik yoktur; dönen/duran ve kısa/uzun vade ayrımı, likidite esaslı sunum seçeneğiyle birlikte büyük ölçüde korunur. Buna karşılık kâr tablosuyla bağlantılı olarak nakit akış tablosunda ve dipnot yapısında dokunuşlar vardır. Dikkat çekici bir taşınma da yaşanır: finansal varlık ve yükümlülüklerin vade analizleri gibi bazı açıklamalar, TMS 1'den çıkarılıp TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardı çatısı altında ele alınır. Bu, içeriğin kaybolması değil, doğru standarda yerleştirilmesidir.

Birlikte Yürürlüğe Giren Değişiklikler

TFRS 18'in yürürlüğe girmesiyle birlikte bir dizi standartta da uyum amaçlı değişiklik yapılmıştır: nakit akış tablosunu düzenleyen TMS 7, hisse başına kazancı ele alan TMS 33, ara dönem finansal raporlamayı düzenleyen TMS 34, muhasebe politikaları ve hataları konu alan TMS 8 ile finansal araç açıklamalarını içeren TFRS 7. Kritik nokta şu: işletmeler TFRS 18'i uyguladıkları tarihte, bu bağlantılı değişikliklerin tümünü de birlikte uygulamak zorundadır. Standart izole biçimde değil, bir bütün olarak devreye girer.

Ara dönem raporlamada da özel bir hüküm vardır. İlk uygulama yılında TMS 34 ile özet ara dönem finansal tablo hazırlayan işletme, kâr tablosunda TFRS 18'in öngördüğü tüm başlıkları ve zorunlu ara toplamaları sunar; önceki karşılaştırmalı dönemler için de kalem bazında mutabakat açıklar. Böylece geçiş, yıl sonu tablolarıyla sınırlı kalmaz, dönem içi raporlamaya da yayılır.

TMS 1'den TFRS 18'e: Kısa Bir Bilanço

Değişimin bütünü bir bakışta görmek için, eski ve yeni çerçeveyi yan yana koymak yararlı olur. Aşağıdaki tablo, TMS 1'in yerini alan TFRS 18'in başlıca alanlarda neyi nasıl dönüştürdüğünü özetliyor.

TMS 1 (Önceki Durum)	TFRS 18 (Yeni Durum)
Esas faaliyet kârının bağlayıcı bir tanımı yoktu; her işletme kendi yorumunu kullanıyordu.	Esas faaliyet kârı, beş bölümlü yapı içinde tanımlı ve zorunlu bir ara toplamdır.
Kâr tablosunda gelir/giderlerin bölümlere ayrılması zorunlu değildi.	Tüm gelir ve giderler beş bölümden (esas faaliyet, yatırım, finansman, vergi, durdurulan faaliyet) birine yerleştirilir.
Zorunlu ara toplam sayısı sınırlıydı; tablo yapısı esnekti.	İki yeni zorunlu ara toplam: esas faaliyet kârı ile finansman ve vergi öncesi kâr.
Yönetimin tanımladığı alternatif ölçütler finansal tabloların ve denetimin dışındaydı.	Bu ölçütler tek bir dipnotta açıklanır ve ilk kez bağımsız denetime tabidir.
Toplulaştırma ve ayrıştırma rehberliği görece sınırlıydı.	Ortak özelliklere dayalı, önemliliği koruyan ve belirsiz başlıkları sınırlayan geliştirilmiş ilkeler getirildi.
Fonksiyon bazlı giderlerde çeşit kısımları açıklaması zorunlu değildi.	Fonksiyon esaslı seçildiğinde belirli çeşit kalemleri (amortisman, itfa, personel vb.) dipnotta açıklanır.
Bazı finansal araç açıklamaları TMS 1 çatısındaydı.	Vade analizi gibi açıklamalar TFRS 7'ye taşındı; ilk yıl için ek mutabakat açıklamaları getirildi.

Kolayca Gözden Kaçan İnce Noktalar

Standardın genel mantığı sade olsa da, uygulamada birkaç ayrıntı kolayca gözden kaçabilir. Bunları önceden fark etmek, geçiş sürecindeki sürprizleri azaltır.

Esas faaliyet kârı arınmış bir rakam değildir. En sık yapılan yanlış, onu yalnızca olağan ve tekrarlayan performansın göstergesi sanmaktır. Artık bölüm mantığı gereği, başka bir bölüme ait olmayan tek seferlik ya da olağandışı kalemler de esas faaliyet kârının içindedir.

Ana faaliyet, beyanla değil kanıtla belirlenir. İşletmenin yatırımı veya müşterilere finansmanı ana faaliyet olarak yürüttüğü iddiası, somut ve desteklenebilir olgulara dayanmalı ve belgelenmelidir; bu, denetim açısından da kritiktir.

Ticari borcun faizi ile kredinin faizi aynı yere gitmez. Sırf finansman için doğan borçlar tümüyle finansmana yazılırken, ticari borç ya da kira gibi başka amaçla doğmuş yükümlülüklerin yalnızca faiz unsuru finansmana taşınır. Bu ayırım titiz bir kayıt düzeni ister.

Standart bir bütün olarak yürürlüğe girer. TFRS 18 uygulandığında ona bağlı değiştirilen diğer standartlar (TMS 7, TMS 33, TMS 34, TMS 8, TFRS 7) da aynı anda uygulanır. Geçiş tek bir standart değişikliği olarak planlamak eksik kalır.

Takvim görüldüğünden erken başlar. Zorunluluk 2027'de başlasa da, geriye dönük uygulama nedeniyle karşılaştırmalı dönem olan 2026 verilerinin de uyumlu toplanması gerekir. Hazırlığı 2027'ye ertelemek, karşılaştırmalı dönemi kaçırmak demektir.

Yürürlük, Geçiş ve Daralan Takvim

TFRS 18, 1 Ocak 2027 veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için zorunlu olarak uygulanacaktır. İsteyen işletmeler standardı daha erken uygulayabilir; erken uygulama hâlinde bu durum dipnotlarda açıklanır. Standart TMS 8'e göre geriye dönük uygulanır; yani karşılaştırmalı dönem tabloları da TFRS 18'e uygun biçimde yeniden düzenlenir. İlk uygulama yılında, hemen önceki karşılaştırmalı dönemin kâr tablosundaki her bir kalem için, TFRS 18 uyarınca düzeltilmiş tutarlarla TMS 1 uyarınca daha önce sunulmuş tutarlar arasında bir mutabakat açıklanması gerekir.

Takvimi asıl sıkıştıran ayrıntı geriye dönük uygulamadır. Takvim yılını kullanan bir işletme, 2027 tablolarında 2026'yı karşılaştırmalı dönem olarak sunacağından, 2026 verilerinin de TFRS 18'e uygun toplanması gerekir. Bu da hazırlığın fiilen 1 Ocak 2026 itibarıyla başlamış olmasını zorunlu kılar.

Bu gereklilik, 2027 tarihli görünen bir yükümlülüğün aslında çok daha erken bir hazırlığı şart koştuğu anlamına gelir. İşletmelerin raporlama sistemlerinin, karşılaştırmalı dönem başı olan 2026 yılı başından itibaren TFRS 18'e uygun veri toplayacak şekilde yapılandırılmış olması beklenir. Pratikte, birçok işletme için hazırlık penceresi çoktan açılmış durumdadır.

Uygulayıcılar İçin Bir Hazırlık Haritası

TFRS 18'in getirdiği değişiklikler, yalnızca tablo formatını güncellemekle çözülecek yüzeysel bir uyum işi değildir. Standart, işletmenin kayıt düzeninden bilgi sistemlerine, iç kontrolünden yönetişimine kadar geniş bir alanı ilgilendirir. Türkiye'de TFRS uygulayan işletmelerin bu geçişi stratejik bir dönüşüm olarak ele alması yerinde olur. Hazırlıkta öne çıkan başlıklar şunlardır:

- Hesap planı ve kayıt düzeni: Gelir ve giderlerin beş bölüme doğru dağıtılabilmesi için hesap planı gözden geçirilmeli, gerektiğinde daha ayrıntılı alt hesaplar oluşturulmalıdır. Yeni sınıflandırma, ancak yeterince ayrıntılı bir kayıt altyapısıyla üretilebilir.
- Bilgi sistemleri: Raporlama yazılımları ve ERP altyapısı; yeni bölümleri, ara toplamları ve çeşitli dipnot açıklamalarını üretebilecek şekilde yapılandırılmalı, karşılaştırmalı dönem başından itibaren doğru veriyi biriktirmelidir.
- Ana faaliyet değerlendirmesi: İşletmenin yatırımı ya da müşterilere finansmanı ana faaliyet olarak yürütüp yürütmediği somut kanıtlarla değerlendirilmeli ve bu değerlendirme belgelenmelidir.
- Yönetim performans ölçütleri: Kamuoyuyla paylaşılan alternatif ölçütler tespit edilmeli; tanımları, hesaplamaları ve TFRS ara toplamlarıyla mutabakatları netleştirilerek denetime hazır biçimde dokümante edilmelidir.
- Disiplinlerarası iş birliği: Geçiş yalnızca muhasebenin işi değildir. Bilgi teknolojileri, yatırımcı ilişkileri, hukuk ve üst yönetim arasındaki koordinasyon, sağlıklı bir uyumun ön koşuludur.
- Yönetişim ve iç kontrol: Yeni sınıflandırma ve açıklama gereklilikleri, ancak güçlü bir iç kontrol ortamı ve etkin bir yönetim yapısıyla güvenilir biçimde yerine getirilebilir.

Görünürde Sunum, Özünde Anlayış

TFRS 18, ilk bakışta yalnızca finansal tabloların biçimiyle ilgili bir düzenleme gibi durabilir. Oysa getirdiği yapı, finansal performansın nasıl anlatıldığına, yönetimin kendi performans anlatısını hangi disiplinle kurabileceğine ve yatırımcının bu bilgiyi hangi çözünürlükte göreceğine dair köklü bir değişimi temsil eder. Esas faaliyet kârının ilk kez ortak bir tanıma kavuşması, alternatif ölçütlerin denetime açılması ve toplulaştırma ilkelerinin bağlayıcı hâle gelmesi; hepsi birlikte, finansal raporlamanın karşılaştırılabilirlik idealine biraz daha yaklaşmasını amaçlar.

Bu dönüşümün Türkiye'deki uygulayıcılar için anlamı açıktır. TFRS 18 teknik bir uyum yükümlülüğü olduğu kadar, finansal raporlama kalitesini yükseltmek için bir fırsattır da. Geriye dönük uygulama nedeniyle takvim beklenenden dar olsa da, erken ve planlı bir hazırlık, bu geçişi bir zorunluluktan çok bir kalite sıçramasına dönüştürebilir.

Sonuçta, muhasebe standartlarının en sessiz görünen değişiklikleri bazen en derin izi bırakır. TFRS 18 tam da böyle bir düzenlemedir: ölçmeyi değil anlatmayı, muhasebeleştirmeyi değil sunmayı yeniden kurgular. Ve iyi kurulmuş bir sunum, çoğu zaman iyi anlaşılmuş bir işletmenin ilk işaretidir.

Bu yazı TFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardının getirdiği çerçeveyi genel hatlarıyla ele almaktadır. Uygulamaya ilişkin kararlar, standardın tam metni ve işletmeye özgü koşullar dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

Yazı ve Yorum Köşesi

**Ceyhun DENİZ**

Dijital Reklam Harcamalarında KDV, Stopaj, Belge Düzeni ve Muhasebe Kayıtları

Google, Meta, Instagram, Facebook, TikTok ve benzeri dijital platformlar üzerinden verilen reklamlar, artık birçok işletme için olağan bir pazarlama gideri haline geldi. Küçük işletmelerden büyük şirketlere kadar hemen herkes, hedef kitlesine ulaşmak için bu platformlara reklam bütçesi ayırıyor.

Uygulamada özellikle Google, Meta ve benzeri platformlardan alınan reklam hizmetlerinde şu sorularla sıkça karşılaşılıyor:

Bu hizmet için KDV hesaplanacak mı?

Stopaj yapılacak mı?

Yurt dışından gelen invoice, receipt veya billing statement gider yazmak için yeterli mi?

Muhasebe kaydı net tutar üzerinden mi, brüt tutar üzerinden mi yapılmalı?

Reklamın Türkiye'ye veya yurt dışına yönelik olması sonucu değiştirir mi?

Aslında bu soruların tamamı aynı noktaya bağlanıyor: Önce alınan hizmetin mahiyetini doğru tespit etmek gerekiyor.

Her Dijital Ödeme Aynı Değildir

Yurt dışına yapılan her ödeme aynı vergi rejimine tabi değildir. Bu nedenle Google, Meta, TikTok veya benzeri platformlara yapılan ödemeleri değerlendirirken ilk yapılması gereken şey, ödemenin hukuki niteliğini doğru belirlemektir.

Konumuz özelinde, internet ortamında alınan reklam hizmetlerini; royalti, lisans, know-how ve diğer gayrimaddi hak ödemelerinden ayırmak gerekir.

Uygulamada zaman zaman şu yaklaşım görülebiliyor:

"Yurt dışındaki bir şirkete ödeme yapıldı. O halde bu ödeme gayrimaddi hak ödemesidir ve KVK 30 kapsamında değerlendirilmelidir."

Bu yazıda sebeplerini izah ettiğim üzere, bu yaklaşım her durumda doğru değildir.

Google veya Meta üzerinden verilen standart reklam hizmetinde esasen bir lisans hakkı devri, know-how aktarımı veya gayrimaddi hak kullandırımı değil; internet ortamında reklam yayınlama hizmeti söz konusudur. Dolayısıyla konuya doğrudan royalti veya know-how ödemesi gibi yaklaşmak yerine, öncelikle bunun internet ortamında verilen reklam hizmeti olduğunu kabul etmek gerekir.

Bu ayırım önemlidir. Çünkü vergi uygulaması hizmetin adına göre değil, mahiyetine göre belirlenir.

Asıl Mesele VUK 11 Kapsamındaki Özel Düzenleme

İnternet ortamında verilen reklam hizmetleri bakımından asıl dikkate alınması gereken düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine eklenen hükümdür.

2016 yılında yapılan değişiklikle, Cumhurbaşkanına internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden vergi kesintisi belirleme konusunda yetki verilmiştir. Bu yetkiye paralel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddelerinde de gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Daha sonra Cumhurbaşkanı bu yetkisini kullanmış ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak hizmeti verenlere veya bu hizmetlere aracılık edenlere yapılan ödemeler stopaj kapsamına alınmıştır.

Dar mükellef kurumlara yapılan internet reklam hizmeti ödemelerinde genel oran %15 olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu stopaj, ödemenin mutlaka royalty veya know-how niteliğinde olmasından kaynaklanmamaktadır. Aksine, internet ortamında verilen reklam hizmetleri için özel olarak getirilen bir stopaj düzenlemesinden kaynaklanmaktadır.

Bu nedenle, "Google reklam ödemesi royalty midir?" tartışmasına sıkışmadan önce, "Bu ödeme VUK 11 kapsamında internet reklam hizmeti ödemesi midir?" sorusunu sormak daha doğru olacaktır.

Hizmeti Veren Şirketin Türkiye'deki Durumu Önemli

Bu noktada ikinci önemli soru şudur:

Reklam hizmetini veren şirketin Türkiye'de mükellefiyeti, işyeri veya daimi temsilciliği var mı?

Çünkü hizmeti veren şirketin Türkiye'deki durumu, hem belge düzeni hem KDV hem de stopaj uygulaması bakımından sonucu değiştirebilir.

Eğer reklam hizmeti Türkiye'de kurulu bir şirket veya Türkiye'de mükellefiyeti bulunan bir yapı üzerinden veriliyorsa, belge düzeni ve KDV uygulaması genel esaslara göre değerlendirilir. Bu durumda yurt dışından gelen basit bir makbuz, hesap özeti veya platform çıktısı her zaman tek başına yeterli olmayabilir. Türkiye'de mükellefiyeti bulunan bir şirket varsa, bu şirketin Türk Vergi Usul Kanunu'na uygun belge düzenlemesi gerekir.

Buna karşılık hizmeti veren şirketin Türkiye'de mükellefiyeti veya işyeri bulunmuyorsa, bu kez yurt dışından alınan invoice, receipt, billing statement, hesap özeti veya benzeri belgelerin tevsik edici belge olarak kabul edilip edilmeyeceği ayrıca değerlendirilir. Burada temel ölçü, söz konusu belgenin ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge niteliğinde olup olmadığıdır.

Yakın tarihli bir özalgede de bu ayırım açık şekilde yapılmıştır. Özalgede, reklam hizmeti kapsamında ödeme yapılan yurt dışındaki kuruluşun Türkiye'de mükellefiyeti bulunması halinde genel belge düzeni hükümlerinin dikkate alınacağı; Türkiye'de mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise yurt dışı mevzuatına göre geçerli olan fatura veya fatura yerine geçen belgelerin tevsik edici belge olarak kabul edilebileceği belirtilmiştir.

Bu nedenle, yurtdışından gelen faturalar ile ilgili olarak aşağıdaki soruların sorulması, uygulanacak vergi rejiminin doğru tespiti açısından çok önemlidir:

Hizmeti kim verdi?

Faturayı kim düzenledi?

Düzenleyen şirket Türkiye'de mükellef mi?

Belge ilgili ülke mevzuatına göre geçerli mi?

Ödeme banka veya kredi kartı kayıtlarıyla destekleniyor mu?

Platform panelinde reklamın gerçekten yayınlandığı görülebiliyor mu?

Vergi incelemelerinde yalnızca bir ekran görüntüsüne veya kredi kartı ekstresine dayanmak her zaman yeterli olmayabilir. Bu nedenle invoice, ödeme dekontu, kredi kartı ekstresi, platform panel çıktısı, kampanya bilgileri ve varsa sözleşme gibi belgelerin birlikte saklanması daha sağlıklı olacaktır.



KDV Uygulamasında Hizmetten Nerede Faydalandığına Bakılır

Dijital reklam hizmetlerinde KDV tarafında temel soru, hizmetten Türkiye’de faydalanılıp faydalanılmadığıdır. KDV Kanunu’na göre Türkiye’de yapılan veya Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tabidir. Yurt dışındaki bir şirket tarafından verilen hizmetten Türkiye’de faydalanılıyorsa, bu hizmet ithali niteliğinde değerlendirilir.

Bu durumda, hizmeti veren yabancı şirketin Türkiye’de işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi yoksa, KDV’nin hizmetten faydalanan Türkiye’deki alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir. Uygulamada bu beyan 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yapılır.

Burada sıkça kullanılan ifade “KDV tevkifatı” olmakla birlikte, teknik olarak hizmeti verenin Türkiye’de işyeri bulunmaması halinde KDV’nin tamamı sorumlu sıfatıyla beyan edilir. Yani kısmi tevkifat değil, tam sorumluluk söz konusudur.

Buna karşılık, hizmeti veren şirketin Türkiye’de işyeri oluşmuşsa veya hizmet Türkiye’deki işyeri vasıtasıyla veriliyorsa, KDV uygulaması farklılaşabilir. Bu durumda reklam hizmetlerine ilişkin kısmi tevkifat hükümleri gündeme gelebilir. Nitekim özelgede de, Facebook’un Türkiye’de işyeri oluşması halinde reklam hizmetlerine ilişkin hesaplanacak KDV bakımından reklam hizmeti tevkifatı hükümlerinin dikkate alınacağı; işyeri oluşmaması halinde ise KDV’nin tamamının alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Stopaj ve KDV Aynı Anda Gündeme Gelebilir

Uygulamada en çok karıştırılan konulardan biri de budur.

Bir reklam faturası için hem sorumlu sıfatıyla KDV hem de stopaj doğabilir mi?

Evet, doğabilir.

Çünkü KDV ile stopaj farklı vergisel yükümlülüklerdir. KDV, hizmetten Türkiye’de faydalanılması nedeniyle gündeme gelir. Stopaj ise internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin özel düzenleme nedeniyle ortaya çıkar.

Örneğin Türkiye’de faaliyet gösteren bir şirket, Meta Ireland veya benzeri yurt dışı mukimi bir platformdan Türkiye pazarına yönelik reklam hizmeti alıyorsa, bu işlemde genel olarak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile KDV beyanı, internet reklam hizmeti ödemesi nedeniyle stopaj ve bu işlemlere ilişkin muhasebe kaydı birlikte gündeme gelebilir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, stopajın çoğu zaman platforma fiilen yansıtılmamasıdır. Uygulamada şirket kredi kartından 200 USD ödeme yapar ve platform da bu tutarı tahsil eder. Türkiye’de yapılması gereken stopaj ise ayrıca şirket üzerinde kalır.

Bu nedenle muhasebe kaydında çoğu zaman brütleştirme yapılması gerekir.

Basit Bir Örnek

Bir şirketin Meta’dan 200 USD tutarında reklam hizmeti aldığı ve ödeme günündeki USD kurunun 46 TL olduğunu varsayalım.

Bu durumda platforma ödenen tutarın TL karşılığı 9.200 TL’dir.

Ancak stopaj şirket üzerinde kalıyorsa ve ödeme net tutar olarak kabul ediliyorsa, bu tutarın brütleştirilmesi gerekir.

Brüt tutar şu şekilde hesaplanır:

$$9.200 \text{ TL} / 0,85 = 10.823 \text{ TL}$$

Bu durumda;

Fatura veya ödeme tutarı: 200 USD

TL karşılığı: 9.200 TL

Brüt tutar: 10.823 TL

Stopaj %15: 1.624 TL

Sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV %20: 2.165 TL

Muhasebe kaydı ise genel olarak aşağıdaki mantıkla yapılabilir:

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri: 10.823 TL

191 İndirilecek KDV: 2.165 TL

320 Satıcılar: 9.200 TL

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar: 3.788 TL

Burada 360 hesabın içinde hem stopaj hem de 2 No.lu KDV ile beyan edilecek KDV yer almaktadır.

Ancak önemli bir not düşmek gerekir: 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen KDV, şartları varsa aynı dönemde indirim konusu yapılabilir. Dolayısıyla bu KDV her durumda nihai maliyet olarak kalmayabilir. Buna karşılık stopaj, çoğu durumda işletme üzerinde kaldığı için giderin maliyetini artıran bir unsur haline gelir.

Bu nedenle dijital reklam giderlerinde yalnızca platforma ödenen tutara bakmak yeterli değildir. Vergiler dahil toplam nakit etkisi ayrıca görülmelidir.

Reklamın Yayınlandığı Yer de Önemlidir

İnternet reklam hizmetlerinde bir diğer önemli konu reklamın kime ve nereye yönelik olduğudur.

Reklam Türkiye’deki kullanıcılara yönelik olarak yayınlanıyorsa, hizmetten Türkiye’de faydalandığı açıktır. Bu durumda hem KDV hem de stopaj yönünden yükümlülükler gündeme gelebilir.

Ancak reklam tamamen yurt dışındaki müşterilere yönelikse ve hizmetten Türkiye’de faydalanılmıyorsa, değerlendirme farklılaşabilir. Örneğin Türkiye’deki bir şirketin, yalnızca Almanya’daki müşterilere yönelik olarak yurt dışında yayınlanan bir reklam kampanyası yürüttüğünü düşünelim. Bu durumda hizmetin Türkiye’de faydalanılıp faydalanılmadığı, kampanyanın hedef kitlesi, reklamın yayınlandığı ülke, sözleşme ve faturalandırma yapısı birlikte değerlendirilmelidir.

“Reklam Google’da yayınlandı, her durumda stopaj vardır” demek de; “Reklam yurt dışı platformda yayınlandı, stopaj yoktur” demek de eksik olur.

Doğru değerlendirme için reklamın hedef kitlesine, yayın yerine, hizmetten nerede faydalandığına ve hizmeti veren şirketin Türkiye’deki durumuna birlikte bakmak gerekir.

Belge Düzeni İhmal Edilmemeli

Dijital platformlardan alınan reklam hizmetlerinde çoğu zaman klasik anlamda bir fatura düzeni bulunmamaktadır. Platform tarafından invoice, receipt, billing statement, payment receipt veya account statement gibi belgeler oluşturulmaktadır.

Bu belgeler uygulamada çoğu zaman gider kaydına dayanak yapılmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, belgenin yalnızca sistemden alınmış olması değil, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belge niteliğinde olmasıdır.

Ayrıca sadece belgeyi almak da yeterli değildir. Reklam hizmetinin gerçekten alındığını gösteren diğer kayıtların da saklanması gerekir.

Bu kapsamda özellikle şu belgelerin birlikte muhafaza edilmesi faydalı olacaktır:

- Platform tarafından oluşturulan invoice veya receipt,
- kredi kartı ekstresi veya banka dekontu,
- reklam hesabı panel çıktıları,
- kampanya adı, tarih aralığı, bütçe ve hedef kitle bilgileri,
- varsa hizmet sözleşmesi veya platform koşulları,
- ödeme yapılan şirketin unvan ve ülke bilgileri.

Vergi incelemelerinde hizmetin gerçekliği, giderle faaliyet arasındaki bağlantı ve ödemenin mahiyeti de sorgulanabilir.

Bu nedenle dijital reklam giderlerinde belge düzeni, basit bir muhasebe evrakı meselesi olarak görülmemelidir.

Sonuç: Küçük Tutarlar Büyük Risk Doğurabilir

Dijital reklam harcamaları çoğu işletmede küçük küçük başlayan, zamanla ciddi bütçelere ulaşan gider kalemlerinden biridir. Bu nedenle başlangıçta önemsenmeyen belge, KDV ve stopaj uygulamaları, ilerleyen dönemlerde ciddi tutarlara ulaşabilir.

Bu nedenle Google, Meta, Instagram, Facebook, TikTok ve benzeri platformlardan alınan reklam hizmetlerinde meseleye yalnızca “fatura geldi, kayda alalım” şeklinde yaklaşmamak gerekir.

Önce hizmetin mahiyeti, sonra hizmeti veren şirketin Türkiye’deki durumu, ardından KDV, stopaj, belge düzeni ve muhasebe kaydı birlikte değerlendirilmelidir.



**Yusuf İslam TURBİL**

Tam Tasdik Denetimlerinde Sıklıkla Karşılaşılan Bulgular: Uygulamadan Gözlemler

Tam tasdik hizmeti, vergi mevzuatının doğru uygulanmasının sağlanması, mali tabloların vergi kanunları karşısındaki durumunun değerlendirilmesi ve mükelleflerin karşılaşılabileceği olası vergisel risklerin önceden tespit edilmesi bakımından önemli bir fonksiyon icra etmektedir. Yeminli mali müşavirler tarafından yürütülen tam tasdik çalışmaları, yalnızca beyannamelerin şekli anlamda doğruluğunun kontrol edilmesinden ibaret olmayıp, işletmelerin muhasebe sistemlerinin, belge düzenlerinin ve vergisel uygulamalarının bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirilmesini de kapsamaktadır. Uygulamada farklı sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler nezdinde gerçekleştirilen tam tasdik çalışmalarında benzer nitelikte bulgularla sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bu bulguların önemli raporlama süreçlerinde de eleştiri konusu yapılabilecek mahiyette olup ek olarak ödenmesi gereken vergi, vergi ziyası cezası ve/veya gecikme faizi risklerini beraberinde getirebilmektedir. Bu çalışmada tam tasdik denetimlerinde en sık karşılaşılan bulgular, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek örneklerle açıklanmaktadır.

1. Belgesiz veya Yeterince Tevsik Edilemeyen Giderler

Vergi uygulamalarında giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi için yapılan harcamanın işle ilgili olması, gerçek bir mahiyet taşıması ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan giderlerin indirim konusu yapılabileceği anlaşılmaktadır. VUK 227, 242. ve ilgili kanun maddeleri uyarınca yapılan giderler işlemin mahiyeti ve gerçeğe uygun olması nedeniyle vesikaya bağlanmak zorundadır, uygulamada özellikle temsil ve ağırlama giderleri, seyahat harcamaları ve çeşitli organizasyon giderlerine ilişkin yeterli destekleyici belge bulunmadığı görülmektedir. Harcamanın işletme faaliyetleriyle ilişkisinin ortaya konulamaması durumunda söz konusu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilebilmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun ispat ve belgelendirme esaslarına ilişkin hükümleri dikkate alındığında, işlemlerin sadece muhasebe kaydıyla değil aynı zamanda ekonomik ve ticari gerçekliği ortaya koyacak işleme esas belgelerle desteklenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre, bütün harcama ve giderlerin ilgili vesikalarla tevsik edilmesi genel kural olmakla birlikte, bu genel kuralın aşağıda belirtilen üç istisnası bulunmaktadır;

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkan olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

Örnek: Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında 15.000 TL tutarında danışmanlık gideri bulunduğu, ancak bu hizmete ilişkin sözleşme, rapor veya faturanın ibraz edilemediği varsayalım. Bu durumda söz konusu giderin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi ve kurum kazancına ilave edilmesi gündeme gelebilecektir.

2. Stok Kayıtları ile Fiili Durum Arasındaki Uyumsuzluklar

Stoklar, özellikle üretim ve ticaret işletmelerinde mali tabloların en önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır. Buna rağmen fiili stok miktarları ile muhasebe kayıtları arasında farklılıklar bulunduğu sıklıkla gözlemlenmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri ile envanter düzenlemelerine ilişkin hükümleri uyarınca, işletmelerin dönem sonlarında mevcutlarını fiilen tespit etmeleri gerekmektedir. Fiili sayım yapılmaksızın oluşturulan stok kayıtları, maliyet hesaplarının ve dönem kârının hatalı oluşmasına neden olabilmektedir. Özellikle fire oranlarının gerçeğe uygun belirlenmemesi, üretim kayıtlarındaki eksiklikler ve stok takip sistemlerindeki yetersizlikler önemli risk alanları oluşturmaktadır. Stok farklarının tespit edilememesi halinde bu durum yalnızca kurumlar vergisi açısından değil, aynı zamanda Katma Değer Vergisi'nin muhteviyatı açısından da sorun teşkil edecektir.

Örnek: Muhasebe kayıtlarında 10.000 adet ürün bulunduğu görülmesine rağmen yapılan fiili sayımda 9.500 adet ürün tespit edilmiş olsun. Birim maliyetin 200 TL olduğu durumda 500 adetlik eksiklik nedeniyle 100.000 TL tutarında stok farkı ortaya çıkacaktır. Bu farkın nedeninin araştırılması ve muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi gerekecektir.

3. Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Hatalar

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde indirim mekanizmasının temel esasları düzenlenmiştir. Buna göre yüklenilen verginin indirim konusu yapılabilmesi için verginin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmiş olması ve yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Uygulamada;

- İndirim hakkı bulunmayan KDV'nin indirimine konu edilmesi,
- Belge eksikliğine rağmen KDV indirimi yapılması,
- Yanlış oranda KDV hesaplanması,
- KDV'nin yanlış dönemde beyan edilmesi,
- İstisna uygulamalarının hatalı değerlendirilmesi,

gibi hususlarla sıklıkla karşılaşılmaktadır.

Mal ve hizmet alımlarında yapılan hatalar, önemli vergi riskleri doğurabilmektedir. KDV'nin işlem bazında değerlendirilmesi ve her bir işlemin dayanağının dikkatle incelenmesi bu risklerin azaltılmasına katkı sağlayacaktır.

HESAP NO	BORÇ	ALACAK
760 Pazarlama Satış D.	145,83	
191 İndirilecek KDV.	29,17	
689 KKEG Matrahı	62,50	
689 KKEG KDV'si	12,50	
100/102		250

4. Amortisman Uygulamalarındaki Hatalar

Maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamaları da tam tasdik çalışmalarında sıklıkla incelenen alanlar arasında yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 313 ve devamı maddelerinde amortisman uygulamalarına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Buna göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Uygulamada;

- Yanlış amortisman oranı kullanılması,
- Faydalı ömrün hatalı belirlenmesi,
- Aktifleştirilmesi gereken harcamaların doğrudan gider yazılması,
- Amortisman tabii olmayan kıymetler için amortisman ayrılması,

gibi hatalarla karşılaşmaktadır.

Bu tür uygulamalar dönem kârının ve kurumlar vergisi matrahının hatalı oluşmasına neden olabileceğinden dikkat edilmesi gerekmektedir.

Örnek: D. A.Ş 2026 yılı içerisinde B. A.Ş'den 1.000.000 TL'lik bilgisayar yazılım hakkı satın almıştır. Bilgisayar yazılımlarında faydalı ömür süresi 3 yıldır. Normal amortisman oranı ise %33,33'dür. Hakkın satın alımı, amortisman kaydı ve 1 yılın sonundaki satışına ilişkin ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekildedir.

Hakkın Satın Alımı

HESAP NO	BORÇ	ALACAK
260 Haklar	1.000.000,00	
191 İndirilecek KDV.	200.000,00	
320 (B. A.Ş)		1.200.000,00

Her Yıl İçin Ayrılacak Amortisman Kaydı

HESAP NO	BORÇ	ALACAK
770 Genel Yönetim Gideri	333.333,33	
268 Birikmiş Amortismanlar (-)		333.333,33

Yılın Sonunda Satıldığını Varsayalım

HESAP NO	BORÇ	ALACAK
268 Birikmiş Amortismanlar(-)	333.333,33	
120 Alıcılar	1.440.000,00	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	666.666.66	
260 Haklar		1.000.000,00
391 Hesaplanan KDV		240.000,00
600/601		1.200.000

5. Muhasebe Kayıtları ile Beyannameler Arasındaki Uyumsuzluklar

Çalışmalar sırasında tespit edilen önemli bulgulardan biri de muhasebe kayıtları ile vergi beyannameleri arasındaki uyumsuzluklardır. Özellikle KDV beyannameleri, geçici vergi beyannameleri ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilerin muhasebe kayıtlarıyla birebir uyumlu olması gerekmektedir. Ancak uygulamada hesap sınıflandırmalarındaki hatalar, manuel veri girişlerindeki uygulama hataları ve kontrol eksiklikleri nedeniyle çeşitli farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu tür uyumsuzluklar her zaman vergi kaybına yol açmasa da vergi idaresinin risk analiz sistemlerinde mükelleflerin dikkat çekmesine neden olabilmektedir. Bu nedenle beyanname öncesi kontrol mekanizmalarının oluşturulması ve hesap mutabakatlarının düzenli şekilde yapılması büyük önem taşımaktadır.

Örnek: (D) A.Ş.'nin 2025 Hesap dönemi içerisinde 1. ve 2. Geçici Vergi ödemeleri kapsamında sırasıyla 150.000 ve 100.000 TL toplam vergi ödemiştir, İşletmenin hesap dönemi sonunda karı oluşmadığı için ödemesi gereken 250.000 TL'lik KDV'yi kurumlar vergisi iadesi alacağına mahsup etmesine rağmen muhasebe kayıtlarında bulunmadığından dolayı uyumsuzluk oluşmaktadır. Söz konusu geçici verginin tahakkuku, ödeme kaydı, dönem sonu kapanış kaydı ve atılması gereken iadenin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

1. ve 2. Geçicinin Tahakkuk Kaydı	HESAP NO	BORÇ	ALACAK
	193.01.01 Ödenen 1. Geçici Vergi	150.000	
	193.01.02 Ödenen 2. Geçici Vergi	100.000	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		250.000

Ödeme Kaydı	HESAP NO	BORÇ	ALACAK
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	250.000	
	102 Bankalar		250.000

Dönem Sonu Kapanış	HESAP NO	BORÇ	ALACAK
	692	XXX	
	690		XXX

Dönem Sonu Kapanış	HESAP NO	BORÇ	ALACAK
	591	XXX	
	692		XXX

Yıl İçindeki Geçici Vergi Karşılık Kaydı	HESAP NO	BORÇ	ALACAK
	371 Dönem Karının Peşin Ödenen V.V.D.Y.Y.K	250.000	
	193 Peşin Ödenen Vergi		250.000

Alınan İadenin Kaydı	HESAP NO	BORÇ	ALACAK
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	250.000	
	371		250.000

Sonuç

Tam tasdik hizmeti, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru ve eksiksiz şekilde yerine getirmelerine katkı sağlayan önemli bir güvence mekanizmasıdır. Uygulamada en sık karşılaşılan bulguların önemli bir bölümü belge düzeni, kayıt sistemi gibi eksikliklerinden kaynaklanmaktadır.

Özellikle belgelendirme yetersizlikleri, stok farklılıkları, KDV uygulama hataları, amortisman işlemleri ve beyanname uyumsuzlukları kontrol süreçlerinde de sıklıkla eleştiri konusu yapılan alanlar arasında yer almaktadır.

Bu nedenle işletmelerin yalnızca dönem sonlarında değil, yıl içerisinde de muhasebe ve vergi süreçlerini düzenli olarak gözden geçirmeleri ve tam tasdik çalışmalarını bir denetim faaliyeti olmanın ötesinde vergiye uyumun bir parçası olarak değerlendirmeleri gerekmektedir.



Cem AKÇINAR

Bağımsız Denetimde Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontrollerin (ICFR) Önemi

FİNANSAL TABLOLARIN ÖTESİNDE BİR GÜVENCE YAKLAŞIMI

Günümüzde yatırımcılar, kredi kuruluşları ve diğer finansal tablo okuyucuları yalnızca işletmelerin açıkladıkları finansal sonuçlarla ilgilenmemektedir. Bu sonuçların hangi süreçler sonucunda üretildiği ve ne ölçüde güvenilir olduğu da en az finansal tablolar kadar önem arz etmektedir.

Bağımsız denetimin temel amacı, finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına ilişkin makul güvence sağlamaktır. Ancak bu güvenceye ulaşılabilmesi için denetçinin yalnızca finansal tablo kalemlerini incelemesi ve test etmesi yeterli değildir. Finansal bilgilerin temelini oluşturan kayıtların üretildiği süreçlerin, bilgi sistemlerinin ve bu süreçler üzerindeki kontrol mekanizmalarının ve noktalarının da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu noktada "Internal Control over Financial Reporting (ICFR)" yani "Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontroller" kavramı ön plana çıkmaktadır. Özellikle uluslararası sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerde ICFR uygulamaları, finansal raporlama güvenilirliğinin temel unsurlarından biri haline gelmiştir.

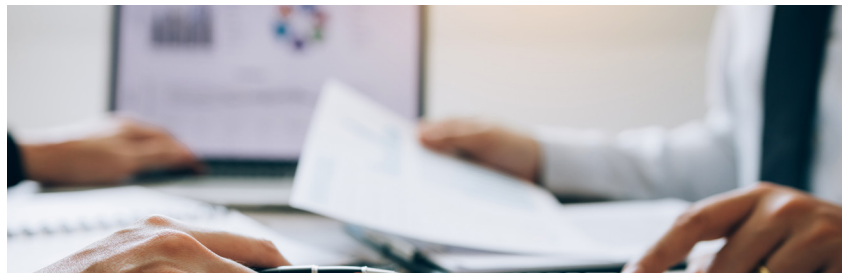
İç Kontrol ve Finansal Raporlama İlişkisi

İç kontrol sistemi; işletmenin faaliyetlerinin etkinliği, mevzuata uyumu ve finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak amacıyla oluşturulan politika, prosedür ve uygulamaların bütünüdür.

Türkiye’de yürürlükte bulunan Bağımsız Denetim Standartları kapsamında denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini anlaması beklenmektedir. BDS 315 (İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi) uyarınca denetçi, önemli yanlışlık risklerini belirleyebilmek amacıyla işletmeyi ve iç kontrol sistemini kapsamlı şekilde analiz etmek zorundadır.

İç kontrol sistemi, finansal raporlama güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve mevzuata uygunluk olmak üzere üç temel amaca hizmet etmektedir.

Bununla birlikte iç kontrol sisteminin temel amacı hata ve hileleri tamamen ortadan kaldırmak değildir. Asıl amaç, finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlık risklerini makul seviyeye indirmek ve bu risklerin zamanında tespit edilmesini sağlamaktır.



ICFR Nedir?

ICFR (Internal Control over Financial Reporting), finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasını sağlamak amacıyla tasarlanan kontrol mekanizmalarını ifade etmektedir.

Bu kapsamda işletmeler;

- İşlemlerin ve kayıtların doğru muhasebeleştirilmesini,
- Yetkisiz işlemlerin önlenmesini,
- Muhasebe kayıtlarının tam ve doğru tutulmasını,
- Finansal raporlama risklerinin etkin bir şekilde yönetilmesini amaçlayan kontrol faaliyetleri geliştirmektedir.

ICFR yaklaşımı, geleneksel muhasebe kontrol anlayışından farklı olarak yalnızca finansal sonuçlara değil, bu sonuçları oluşturan süreçlere de odaklanmaktadır.

Örneğin, gelir tablosunda yer alan satış tutarının doğruluğu kadar, satış işlemlerinin sisteme nasıl kaydedildiği, kimler tarafından gerçekleştirildiği, hangi onay mekanizmalarından geçtiği ve bilgi sistemleri üzerindeki erişim kontrollerinin nasıl yapılandırıldığı da kritik öneme sahiptir. Bir satış kaydının, üst yönetimde bulunan bir yönetici tarafından, bir tatil gününde veya çalışma saatleri dışında oluşturulması ve onay mekanizmasından kendi onayı ile geçmesi, sadece denetçi için değil, finansal tabloları okuyacak kitle için de bir risk oluşturmaktadır.

Bağımsız Denetim ve ICFR İlişkisi

Türkiye’de uygulanan bağımsız denetimlerde denetçi esas olarak finansal tablolar hakkında görüş vermektedir. Bununla birlikte BDS 315 ve BDS 330 (Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler) kapsamında denetçinin iç kontrol sistemini anlaması ve gerekli durumlarda bu kontrolleri test etmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede iç kontrol değerlendirmesi, bağımsız denetimin ayrılmaz bir bileşeni haline gelmiştir.

Uluslararası uygulamalarda ise daha ileri bir yaklaşım benimsenmektedir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri’nde Sarbanes-Oxley Act (SOX) kapsamında yönetimler, ICFR’ın etkinliğine ilişkin yıllık değerlendirme yapmakla yükümlüdür. Belirli büyüklükteki şirketlerde bağımsız denetçiler de bu kontrolleri test ederek iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin görüş sunabilmektedir.

Bu yaklaşım uluslararası literatürde “Integrated Audit (Entegre Denetim)” olarak adlandırılmaktadır. Entegre denetimde finansal tablo denetimi ile iç kontrol denetimi birlikte ele alınmakta ve birbirini tamamlayan süreçler olarak değerlendirilmektedir.

ICFR Denetimlerinde Öne Çıkan Kontrol Alanları Uygulamada ICFR çalışmalarında en sık değerlendirilen kontrol alanları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Yönetim Gözden Geçirme Kontrolleri (Management Review Controls)

Üst yönetimin finansal sonuçları düzenli olarak analiz etmesi, olağan dışı dalgalanmaları incelemesi ve gerekli aksiyonları alması bu kapsamda değerlendirilmektedir.

- Gelir Süreci Kontrolleri (Revenue Process Controls)
Gelir kalemleri, birçok işletmede hile ve yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlardan biridir. Bu nedenle satış işlemlerinin yetkilendirilmesi, kaydedilmesi, onaya tabi tutulması ve raporlanmasına ilişkin kontroller kritik öneme sahiptir.

- Görevlerin Ayrılığı (Segregation of Duties - SoD)

Bir kayıt işlemini başlatan, onaylayan ve muhasebeleştirilen kişilerin farklı olması temel bir iç kontrol prensibidir. Yetersiz görev ayrılığı hata ve usulsüzlük riskini önemli ölçüde artırmaktadır.

- Bilgi Teknolojileri Genel Kontrolleri (IT General Controls - ITGC)

Dijitalleşmenin artmasıyla birlikte bilgi sistemleri üzerindeki kontrollerin önemi artmıştır. Kullanıcı erişim yönetimi, yetki değişiklikleri, parola politikaları ve sistem değişiklik yönetimi süreçleri ICFR’ın ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir.

İç Kontrol Eksiklikleri ve Denetim Sürecine Etkileri

Denetim sürecinde tespit edilen iç kontrol eksiklikleri farklı önem seviyelerinde değerlendirilmektedir. Bazı eksiklikler operasyonel iyileştirme gerektirirken, bazıları finansal tablolar üzerinde önemli yanlışlık riskine yol açabilmektedir.

BDS 265 - İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi standardı, denetçinin finansal tablo denetimi sırasında tespit ettiği önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine ilişkin sorumluluklarını düzenlemektedir.

Örneğin;

- Kritik hesap mutabakatlarının yapılmaması,
- ERP sistemlerinde uygunsuz erişim yetkilerinin bulunması,
- Muhasebe süreçlerinde yeterli gözden geçirme mekanizmalarının olmaması,

• Manuel kontrol süreçlerinin dokümante edilmemesi ve arşivlenmemesi gibi durumlar önemli denetim bulguları olarak değerlendirilmektedir.

Bu tür eksikliklerin varlığı halinde denetçi, maddi doğrulama prosedürlerini artırmakta ve denetim yaklaşımını daha ihtiyatlı şekilde planlamaktadır.

Türkiye’de ICFR Yaklaşımının Geleceği

Türkiye’de iç kontrol uygulamalarına verilen önem son yıllarda önemli ölçüde artmıştır. Özellikle halka açık şirketler, finansal kuruluşlar ve uluslararası yatırımcılarla çalışan işletmeler iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerine daha fazla kaynak ayırmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlaması, dijital dönüşüm, siber güvenlik riskleri ve artan düzenleyici beklentiler dikkate alındığında, önümüzdeki yıllarda finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin önemi daha da artacaktır.

Her ne kadar Türkiye’de bağımsız denetçiler ICFR hakkında ayrı bir görüş vermese de iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi denetim kalitesinin temel unsurlarından biri olmaya devam edecektir.

Sonuç ve Değerlendirme

Bağımsız denetim artık yalnızca finansal tablo kalemlerinin doğruluğunu inceleyen bir faaliyet olmaktan çıkmıştır. Günümüzde güvenilir finansal raporlama, bu tabloların üretildiği süreçlerin ve bu süreçler üzerindeki kontrol mekanizmalarının etkinliğini de kapsamaktadır.

ICFR yaklaşımı, finansal raporlama güvenilirliğinin yalnızca sonuçlara değil, süreçlere de bağlı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Uluslararası uygulamalarda yaygınlaşan iç kontrol denetimleri, yatırımcı güveninin artırılması ve kurumsal yönetimin güçlendirilmesi açısından önemli katkılar sağlamaktadır.

Bu nedenle işletmeler açısından güçlü bir iç kontrol yapısının oluşturulması, yalnızca bir uyum yükümlülüğü değil, aynı zamanda sürdürülebilir büyüme ve güvenilir finansal raporlama açısından stratejik bir gereklilik olarak değerlendirilmelidir.



Özelge ve Özetler

Tarih: 10.02.2026

Sayı: E-11395140-105[174-2025-VUK2-2647]-194333

Konu: Serbest Bölgede Faaliyet İzni Dolan Mükellefin Özel Hesap Döneminin Sona Ermesi Üzerine Defter Kayıtlarının Durumu

İlgili özalgede, serbest bölgede faaliyet gösteren ve defterlerini yabancı para birimi (Euro) üzerinden tutmasına izin verilen bir şirketin faaliyet ruhsatının sona ermesi nedeniyle defter kayıtlarını hangi tarihten itibaren Türk lirası cinsinden tutması gerektiği hususu değerlendirilmiştir.

Mükellefin, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında serbest bölgede faaliyet gösterdiği, 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca defterlerini yabancı para birimiyle tuttuğu ve e-defter mükellefi olduğu belirtilmiştir. Ancak faaliyet ruhsatının sona ermesiyle birlikte şirketin serbest bölge dışındaki faaliyetlerine devam ettiği anlaşılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesi uyarınca defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulduğu ve dönem sonunda kapatılıp yeni dönemde yeniden açıldığı, 215 inci maddesi ve ilgili tebliğ hükümleri uyarınca ise belirli şartları sağlayan mükelleflerin yabancı para birimiyle defter tutabilmesine izin verildiği ifade edilmiştir.

Serbest bölgelerde yabancı para birimiyle defter tutulmasına ilişkin düzenlemede, bu uygulamaya başlayan mükelleflerin en az beş hesap dönemi boyunca aynı para birimiyle devam etmek zorunda olduğu, şartların kaybedilmesi halinde ise izleyen hesap döneminden itibaren Türk lirasına geçilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda yapılan değerlendirme sonucunda, serbest bölgedeki faaliyet izninin sona erdiği hesap dönemini izleyen hesap döneminin başlangıcından itibaren (01/10/2025 tarihinden itibaren) defter kayıtlarının Türk lirası cinsinden tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Tarih: 13.03.2026

Sayı: E-27575268-105[2025-1808]-161290

Konu: Tahsil Edilemeyen Alacakların Değersiz Alacak Olarak Kaydı

İlgili özalgede, şirketin ticari alacağının bulunduğu borçlu hakkında kesinleşmiş iflas kararı verildiği, iflas masası tarafından yürütölen tasfiye işlemleri sonucunda alacağın bir kısmının tahsil edilemediği belirtilerek, tahsil edilemeyen bu tutarın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesi kapsamında değersiz alacak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu değerlendirilmiştir.

Mükellefin, borçlu hakkında verilen iflas kararı sonrasında alacağının iflas masasına kaydedildiği ve tasfiye sürecinde bir kısmının tahsil edilemediği anlaşılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesi uyarınca, bir alacağın değersiz alacak olarak kabul edilebilmesi için kazai bir hüküm veya kanaat verici bir belgeye dayanılarak tahsiline artık imkân kalmadığının tevsik edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu kapsamda, iflas kararının tek başına alacağın değersiz hale geldiğini göstermeye yeterli olmadığı, iflas sürecinin tamamlanması ve alacağın tahsil edilemeyeceğinin kesin olarak ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir. İflas yoluyla yapılan tasfiye işlemleri sonucunda, alacağın tahsil edilemeyen kısmının değersiz alacak olarak kayıtlara alınabilmesi için iflasın kapanmasına ilişkin mahkeme kararı veya bu durumu tevsik eden kanaat verici belgelerin bulunması gerektiği ifade edilmiştir.

Bu çerçevede, somut olayda iflasın kapanmasına ilişkin bir mahkeme kararı bulunmadığından, tahsil edilemeyen tutarın değersiz alacak olarak hesaplara intikal ettirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Tarih: 23.03.2026

Sayı: E-27575268-105[Mük.298-2024-533]-175780

Konu: SPK Lisansına Sahip Bağımsız Denetim Şirketinin Faaliyetlerine Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı ve Enflasyon Düzeltmesi

İlgili özeltgede, şirketin bağımsız denetim, mali danışmanlık ve finansal danışmanlık faaliyetlerinde bulunduğu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleri kapsamında denetim yetkisine sahip olduğu belirtilerek, kurumlar vergisi oranı ile enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farklarının vergi matrahına etkisi hususlarında görüş talep edilmiştir.

Şirketin 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında sermaye piyasası kurumu niteliğinde bağımsız denetim faaliyetinde bulunduğu dikkate alınarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca bankalar, sigorta şirketleri ve sermaye piyasası kurumları gibi özel nitelikli kurumlar için öngörülen artırımlı oranın uygulanması gerektiği değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, 1/1/2023 tarihinden itibaren şirketin elde ettiği tüm kurum kazançlarına %30 oranında kurumlar vergisi uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu yönünden yapılan değerlendirmede ise, enflasyon düzeltmesine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde sermaye piyasası kurumlarının belirli dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapmakla yükümlü olduğu, ancak ilgili geçici madde hükümleri kapsamında bazı dönemlerde enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede, şirketin 2024 hesap döneminde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerektiği, 2025 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmaması gerektiği, ayrıca 2025 hesap dönemi sonu ile 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde de mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Tarih: 30.01.2026

Sayı: E-62030549-125[32/2024]-....

Konu: Mobil Uygulamaların App Store ve Google Play Store'dan İndirilmesinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

İlgili özeltgede, şirketin Google Play ve App Store platformlarında yapay zekâ ve mobil oyun alanında geliştirdiği mobil uygulamaları yayınladığı, bu uygulamaların yazılımının tamamen şirket tarafından geliştirildiği ve özellikle yurt dışı kullanıcılarına yönelik uygulama içi satın alım ve abonelik gelirleri elde edildiği belirtilerek; bu gelirlerin kurumlar vergisi istisna ve oran indirimleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile KDV istisnası ve fatura düzeni hakkında görüş talep edilmiştir.

Yapılan değerlendirmede, söz konusu mobil uygulamaların hem yurt içi hem yurt dışı kullanıcılar tarafından kullanılabilirliği, bu nedenle elde edilen gelirlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesi kapsamında "münhasıran yurt dışına hizmet" şartını sağlamadığı ve bu nedenle indirimden yararlanamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, ihracat kapsamında 5 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilmesi için hizmetin yalnızca yurt dışındaki müşteriler için yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği vurgulanmıştır.

KDV yönünden ise, hizmetin yalnızca yurt dışındaki müşterilere sunulması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde hizmet ihracı kapsamında KDV istisnası uygulanabileceği, ancak yurt içinde de kullanım olması halinde KDV istisnasından yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak özeltgede, ilgili mobil uygulama gelirlerinin hem kurumlar vergisi istisnası hem de KDV istisnası açısından "münhasıran yurt dışı hizmet" şartını taşıyamaması halinde genel hükümler çerçevesinde vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Tarih: 25.02.2026
Sayı: 17192610-125[KV-23-539]-79945
Konu: Kooperatife Ait Biçerdöverin Ortaklara ve Ortak Olmayanlara Kullanılması Durumunda Vergi Uygulamaları

İlgili özelgede, bir tarımsal kooperatifin envanterinde kayıtlı biçerdöverin hem kooperatif ortaklarına hem de ortak olmayan kişilere tarımsal faaliyetlerde kullanılması durumunda kurumlar vergisi ve KDV açısından vergisel durumun ne olacağı hususu değerlendirilmiştir.

Kooperatif ana sözleşmesine göre, kooperatifin amacı ortakların tarımsal üretim faaliyetlerini desteklemek olup, ortaklara yönelik makine ve ekipman temini ile kullanım hizmeti verilmesinin kooperatif faaliyetleri kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda, sadece kooperatif ortaklarına yapılan hizmetlerin kurumlar vergisi muafiyeti şartlarını ihlal etmediği ifade edilmiştir. Ancak kooperatifin biçerdöveri ortak olmayan kişilere kullandırması "ortak dışı işlem" olarak değerlendirilmiş ve bu işlemler nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşacağı belirtilmiştir. Bu iktisadi işletme nezdinde elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi olacağı ifade edilmiştir.

KDV yönünden yapılan değerlendirmede ise, biçerdöver ile yapılan biçme hizmetinin ticari bir hizmet niteliğinde olduğu ve hem ortaklara hem de üçüncü kişilere sunulması halinde KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Sonuç olarak, kooperatifin ortak dışı işlemleri nedeniyle ayrı bir vergi mükellefiyeti doğacağı, bu işlemlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi olacağı ve verilen hizmetlerin KDV kapsamına gireceği ifade edilmiştir.

Tarih: 05.01.2026
Sayı: E-88033016-010.99[2025]-640
Konu: İthal Edildikten Sonra İade Edilen Demir-Çelik Ürünlerinin Niteliği Değiştirilmeden Yapılan Teslimlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması

İlgili özelgede, ithal edilen demir-çelik ürünlerinin tevkifatsız olarak yapılan ilk satışından sonra iade edilmesi ve aynı ürünlerin tekrar satışa konu edilmesi durumunda KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususu hakkında görüş talep edilmiştir.

Yapılan değerlendirmede, 3065 sayılı KDV Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği hükümleri uyarınca demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin ithalatçıları tarafından yapılan ilk teslimlerinde tevkifat uygulanmadığı, sonraki safhalarda ise genel olarak tevkifat uygulanabileceği belirtilmiştir.

Ancak ithal edilen ve ilk tesliminde tevkifat uygulanmadan satılan ürünlerin iade edilmesi halinde, ürünün niteliğinde herhangi bir değişiklik yapılmadan tekrar satılması durumunda, bu işlemin Tebliğ kapsamında yeniden "ilk teslim niteliği" taşımadığı değerlendirilmiştir.

Bu nedenle, iade edilen demir-çelik ürünlerinin aynı şekilde tekrar tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerektiği belirtilmiştir.

Tarih: 06.01.2026
Sayı: E-84974990-130[KDV.2/i/9-2025/94]-7470
Konu: Yapım İşleri Kapsamında Alt Taşerondan "Patlayıcı Madde İle Birlikte Patlatmaya Nezaret Hizmeti" Alımlarında KDV Tevkifatı

İlgili özelgede, bir yapım işi kapsamında alt taşerondan alınan "patlayıcı madde ile patlatmaya nezaret hizmeti" alımlarında KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususu değerlendirilmiştir.

Özelgeye konu olayda, yüklenici firma tarafından bir devlet yolu yapım işi üstlenildiği, iş kapsamında patlayıcı madde temin edildiği ve mevzuat gereği patlatma işlemlerine nezaret hizmeti alındığı belirtilmiştir. Söz konusu hizmet kapsamında patlayıcı tedarikçisi firma tarafından sahada kullanılacak patlayıcı miktarının belirlenmesi ve patlatma işlemlerinin kontrol edilmesi faaliyetlerinin yürütüldüğü ifade edilmiştir.

Özelgeye konu olayda, yüklenici firma tarafından bir devlet yolu yapım işi üstlenildiği, iş kapsamında patlayıcı madde temin edildiği ve mevzuat gereği patlatma işlemlerine nezaret hizmeti alındığı belirtilmiştir. Söz konusu hizmet kapsamında patlayıcı tedarikçisi firma tarafından sahada kullanılacak patlayıcı miktarının belirlenmesi ve patlatma işlemlerinin kontrol edilmesi faaliyetlerinin yürütüldüğü ifade edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemeler çerçevesinde, yapım işleri ile bu işlere bağlı olarak ifa edilen hizmetlerin KDV tevkifatına tabi olduğu, hizmet kapsamında kullanılan malzemelerin ayrıca değerlendirilmediği ve toplam bedel üzerinden tevkifat uygulanacağı açıklanmıştır. Bu kapsamda yapılan değerlendirme sonucunda, "patlayıcı madde ile patlatmaya nezaret hizmeti" alımının yapım işinin bir parçası niteliğinde olduğu ve inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Sonuç olarak, söz konusu hizmet alımlarında malzeme dahil toplam bedel üzerinden yapım işleri kapsamında (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

Tarih: 20.02.2026

Sayı: E-93996897-130-31988

Konu: Havyar Satışında Uygulanması Gereken KDV Oranı

İlgili özelgede, su ürünleri işleme faaliyetiyle uğraşan şirket tarafından satışı yapılan ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 1604.31.00.00.00 GTİP numarasında sınıflandırılan "havyar balık yumurtası" ve "havyar ürünleri" için uygulanacak KDV oranı hususunda görüş talep edilmiştir.

Özelgede, KDV oranlarının 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında belirlendiği, TGTC'nin 16 no.lu faslında yer alan gıda maddelerinin genel olarak %1 oranında KDV'ye tabi olduğu, ancak ÖTV'ye tabi ürünlerde %10 oranının uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listede, 1604.31.00.00.00 ve 1604.32.00.00.00 GTİP numaralarında sınıflandırılan "Havyar" ve "Havyar yerine kullanılan ürünlerin" ÖTV'ye tabi mallar arasında sayıldığı ifade edilmiştir.

Bu kapsamda yapılan değerlendirme sonucunda, TGTC'nin 1604.31.00.00.00 GTİP numarasında sınıflandırılan havyar ve benzeri ürünlerin ÖTV'ye tabi olması nedeniyle ithal ve teslimlerinde %10 oranında KDV uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Tarih: 01.04.2026

Sayı: E-40247694-130-15524

Konu: Sağlık Meslek Hizmet Birimi Ruhsat Belgesine İstinaden Fizyoterapist Unvanı ile İfa Edilen Hizmetlerde Uygulanması Gereken KDV Oranı

İlgili özelgede, İl Sağlık Müdürlüğünden alınan "Sağlık Meslek Hizmet Birimi Ruhsat Belgesi" kapsamında fizyoterapist unvanı ile verilen hizmetlerde uygulanacak KDV oranı konusunda görüş talep edilmiştir.

Özelgede, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca insan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin %10 oranında KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak sağlık meslek mensuplarının doğrudan teşhis ve tedavi planlama yetkisinin bulunmadığı, bu kişilerin yalnızca uzman tabibin teşhis ve yönlendirmesine bağlı olarak hizmet verebildiği ifade edilmiştir.

Bu kapsamda, fizyoterapist gibi sağlık meslek mensuplarının uzman tabibin teşhisi ve tedavi yönlendirmesine bağlı olarak sundukları hizmetlerin %10 oranında KDV'ye tabi olduğu; bunun dışında, Sağlık Meslek Hizmet Birimi Ruhsat Belgesi kapsamında doğrudan verilen hizmetlerin ise genel oranda (%20) KDV'ye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

TEMAS

MONTHLY

DO YOUR BEST