T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI: BİR UYGULAMA

Özgün AKYOL

Danışman
Doç. Dr. Ahmet Erdal ÖZKOL

İZMİR-2014

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

2009800501

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Adı ve Soyadı : Özgün AKYOL

Tez Başlığı : Medya Sektöründe Mevcut Muhasebe Sisteminin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlaştırılması: Bir Uygulama

Savunma Tarihi : 24.11.2014

Danışmanı : Doç.Dr.Ahmet Erdal ÖZKOL

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı	Üniversitesi	İmza
Doç.Dr.Ahmet Erdal ÖZKOL	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Türker SUSMUŞ	EGE ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Nergis TEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ ŞENÇİÇEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Serdar ÖZKAN	İZMİR EKONOMİ ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)
Oy Çokluğu ( )

Özgün AKYOL tarafından hazırlanmış ve sunulmuş **"Medya Sektöründe Mevcut Muhasebe Sisteminin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlaştırılması: Bir Uygulama"**başlıklı tezi kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum **"Medya Sektöründe Mevcut Muhasebe Sisteminin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlaştırılması: Bir Uygulama"** adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih
..../..../.....
Adı SOYADI
İmza

ÖZET

Doktora Tezi

Medya Sektöründe Mevcut Muhasebe Sisteminin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlaştırılması: Bir Uygulama

Özgün AKYOL

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Doktora Programı

20. yüzyılın sonlarına doğru ivme kazanan küreselleşme olgusu, ülkelerin birbirleriyle olan ticari ilişkilerinde daha liberal adımlar atmalarını sağlamıştır. Atılan bu adımlar neticesinde ülkeler arası ticari ilişkilerin önünde bir engel oluşturan sınırlar ortadan kalkmış, fiziki ve finansal yatırım faaliyetleri uluslararası bir boyut kazanmıştır. Yatırımların uluslararası bir boyut kazanması, zamanla, işletmelerin finansal çıktıları olan finansal raporların dünya genelinde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan standart bir yapıya kavuşturulabilmesi gereğini doğurmuştur. Bu doğrultuda gerçekleştirilen çalışmalar neticesinde ortaya çıkan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Türkiye sınırları içerisinde faaliyet gösteren bazı şirketlerin mevcut muhasebe uygulamalarını da etkilemiş, uluslararası arenada geçerli olan bu standartların Türkçeye çevrilmesiyle oluşturulan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile de bu etki kontrol altına alınmaya çalışılmıştır.

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin mevcut muhasebe sistemlerini Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile uyumlaştırmayı amaçlayan bu çalışma, muhasebe dünyasında yaşanan uluslararası gelişmeler ile 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen ve medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe sistemlerini de etkileyen değişikliklere dayanmaktadır. Bu doğrultuda ortaya konan tezin

somut bir zemine oturtulması amacıyla çalışmada, örnek olay incelemesine başvurulmuştur. Uygulama neticesinde, sektörde faaliyet gösteren işletmelerin tek düzen muhasebe sistemine göre yayınlamış olduğu finansal tablolar üzerinde, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda yapılması gereken değişiklikler ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Medya Sektörü, Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Sistemi, Uyumlaştırma.

ABSTRACT

Doctoral Thesis

Doctor of Philosophy (PhD)

Convergence of Existing Accounting System in Media Sector In Accordance With Turkey Accounting/Financial Reporting Standards: An Application

Özgün AKYOL

Dokuz Eylül Üniversity

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Business Doctoral Program

The globalization fact that gains momentum towards the end of 20th century, has provided more liberal steps through the commercial relations between the countries. As a result of these steps, borders that cause an impediment to the commercial relations between countries has been disappeared, physical and financial investments have obtained an international dimension. Due to the internationalization of investments, in progress of time, financial reports of businesses' financial outputs had the necessity to be in a structure which carries the same meaning in worldwide, which is transparent, which reflects the truth and provides comparison. International Accounting/Financial Reporting Standards, which has been introduced as a result of studies carried out in this direction, has also affected existing accounting practices of some companies that carry on a business in the borders of Turkey, this effect has been tried to control with the Turkey Accounting/Financial Reporting Standards which is created by translating the standards valid in the international area.

The study, which aims to converge existing accounting system of companies operating in media sector in accordance with Turkey Accounting/Financial Reporting Standards, is based on the international developments in the world of accounting and alterations that are made with 6102 numbered law and alterations which affects accounting systems of

companies operating in media sector. Accordingly, a case study has been applied in order to make the thesis substantial. As a result of application, on the financial statements which are published in uniform accounting system by companies operating in sector, alterations that has to be made towards Turkey Accounting/Financial Reporting Standards has been introduced.

Keywords: Media Sector, Accounting System, Turkey Accounting/Financial Reporting Standards, Convergence.

MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI: BİR UYGULAMA

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER viii
KISALTMALAR xii
TABLOLAR LİSTESİ xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ xvi
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
MEDYA SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. MEDYA KAVRAMI VE KAPSAMI 3
1.2. MEDYA SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN ÖZELLİKLERİ 8
1.3. MEDYA SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN İŞLEVLERİ 11
1.4. MEDYA SEKTÖRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİMİ 14
1.4.1. Medya Sektörünün Dünyadaki Gelişimi 15
1.4.1.1. Dünyada Yazılı Basın Öncesi Dönem 15
1.4.1.2. Dünyada Yazılı Medya Yayıncılığı 21
1.4.1.3. Dünyada Görsel ve İşitsel Medya Yayıncılığı 23
1.4.1.4. Dünyada Diğer Medya Faaliyetleri 27
1.4.2. Medya Sektörünün Türkiye'deki Gelişimi 31

1.4.2.1. Türkiye'de Yazılı Medya Yayıncılığı 32
1.4.2.2. Türkiye'de Görsel ve İşitsel Medya Yayıncılığı 35
1.4.2.3. Türkiye'de Diğer Medya Faaliyetleri 38
1.5. TÜRKİYE'DE MEDYA SEKTÖRÜNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER 42
1.5.1. Türkiye'de Medya Sektöründe Piyasa Yapısı, Sahiplik ve Yoğunlaşma 43
1.5.1.1. Medya Sektöründe Piyasa Yapısı 43
1.5.1.2. Medya Sektöründe Sahiplik 46
1.5.1.3. Medya Sektöründe Yoğunlaşma 51
1.5.2. Medya Ekonomisi ve Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri 54
1.5.3. Medya Sektörünü Etkileyen Yasal Düzenlemeler 57

İKİNCİ BÖLÜM
MEDYA SEKTÖRÜ GELİR KAYNAKLARI VE GİDER UNSURLARI

2.1. MEDYA SEKTÖRÜ GELİR KAYNAKLARI 62
2.1.1. Reklam Gelirleri 62
2.1.1.1. Yazılı Medya Yayıncılığı Reklam Gelirleri 64
2.1.1.2. Görsel ve İşitsel Medya Reklam Gelirleri 67
2.1.1.2.1. Radyo Yayıncılığı Reklam Gelirleri 68
2.1.1.2.2. Televizyon Yayıncılığı Reklam Gelirleri 69
2.1.1.2.3. İnternet Yayıncılığı Reklam Gelirleri 73
2.1.2. Tiraj ve Baskı Gelirleri 78
2.1.3. Diğer Gelirler 85
2.2. MEDYA SEKTÖRÜ GİDER UNSURLARI 88
2.2.1. Yazılı Medya Yayıncılığı Giderleri 89
2.2.2. Görsel ve İşitsel Medya Yayıncılığı Giderleri 93
2.2.3. Diğer Giderler 100
2.2.3.1. Haber Ajansı Giderleri 101
2.2.3.2. Televizyon ve Müzik Yapımcılığı Giderleri 102
2.2.3.3. İnternet Yayıncılığı Giderleri 104
2.2.3.4. Dijital Hizmet Giderleri 108

2.2.3.5. Ortak Diğer Giderler 109

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI

3.1. MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ 111
3.1.1. Mevcut Muhasebe Politikaları 111
3.1.2. Mevcut Kayıt Düzeni 114
3.1.3. Mevcut Finansal Raporlama 119
3.1.4. Mevcut Denetim Sistemi 126
3.2. MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİMİ 129
3.3. MUHASEBE STANDARTLARI VE UYUMLAŞTIRMA 136
3.4. MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI 137
3.4.1. Muhasebe Politikaları 137
3.4.1.1. Finansal Durum Tablosu'na İlişkin Muhasebe Politikaları 139
3.4.1.2. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu'na İlişkin Muhasebe Politikaları 160
3.4.2. Kayıt Düzeni 168
3.4.3. Hesap Planı Çerçevesi ve Hesap Planı 172
3.4.4. Finansal Tablolar 173
3.4.4.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço) 174
3.4.4.2. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu 183
3.4.4.3. Nakit Akış Tablosu 191
3.4.4.4. Özkaynak Değişim Tablosu 197
3.4.4.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar 200
3.3.5. Bağımsız Denetim 203

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MEDYA SÖKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

4.1. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI 207
4.2. UYGULAMANIN ANAKİTLE VE ÖRNEKLEMİ 210
4.3. UYGULAMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI 211
4.4. UYGULAMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ 211
4.5. MEDYA SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA, BULGULAR VE DEĞERLENDİRME 213

SONUÇ 304
KAYNAKÇA 317

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ADSL	Geniş Bant İnternet Bağlantısı
ANAP	Anavatan Partisi
BBC	British Broadcasting Corporation
BTK	Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
IAS	International Accounting Standarts
IASB	International Accounting Standarts Bord
IASC	International Accounting Standarts Commitee
IFRS	International Financial Reporting Standarts
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PTT	Posta, Telgraf ve Telefon Genel Müdürlüğü
RTÜK	Radyo Televizyon Üst Kurumu
s.	Sayfa Numarası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TRT	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
TTAŞ	Türk Telsiz Telefon Anonim Şirketi
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TUİK	Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye'de Radyo Yayıncılığının Dönemleri s. 36
Tablo 2: 14.04.2013-20.04.2013 Tarihleri Arası Gazete Satış Miktarlarına Göre, Medya Holdinglerinin Yazılı Basındaki Pazar Payı s. 45
Tablo 3: Medya Grupları İtibariyle Nisan 2013 TV İzlenme Oranları s. 46
Tablo 4: 2012 Yılı Reklam Gelirlerinin Sektörel Dağılımı s. 63
Tablo 5: 2011 ve 2012 Yılları İtibariyle Gazete ve Dergilerin Yayın Bölgesine Göre Sayısı s. 81
Tablo 6: Türkiye'de Yayın Yapan Gazetelerin 23.09-29.09 2013 Dönemi İtibariyle Ortalama Satış Miktarları s. 83
Tablo 7: En Yüksek Tiraja Sahip Gazetelerin 23.09-29.09 2013 Dönemi İtibariyle Satış Miktar ve Gelirleri s. 84
Tablo 8: Karasal Sayısal Yayın Lisans Türleri ve Ücretleri s. 100
Tablo 9: Ayrıntılı Bilanço Örneği s. 121
Tablo 10: Ayrıntılı Gelir Tablosu Örneği s. 125
Tablo 11: Ocak 2014 İtibariyle Yürürlükte Olan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) s. 132
Tablo 12: Ocak 2014 İtibariyle Yürürlükte Olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) s. 133
Tablo 13: … Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) …. ve …. Tarihleri İtibariyle (Konsolide) Finansal Durum Tablosu (Bilanço) s. 175
Tablo 14: … Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) …. ve …. Dönemlerine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu s. 184
Tablo 15: …. Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) …. ve …. Dönemlerine Ait Kâr veya Zarar Tablosu s. 186
Tablo 16: …. Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) …. ve …. Dönemlerine Ait Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu s. 187
Tablo 16: …. Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) …. ve …. Dönemlerine Ait (Konsolide) Nakit Akış Tablosu s. 193
Tablo 17: … Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) …. ve …. Dönemlerine Ait (Konsolide) Nakit Akış Tablosu s. 195

Tablo 18: … Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) … ve … Dönemlerine Ait (Konsolide) Özkaynak Değişim Tablosu s. 198
Tablo 19: Dipnotlar ve İlişkili Olduğu TMS/TFRS'ler s. 202
Tablo 20: 6102 Sayılı TTK Kapsamında Yıllar İtibariyle Denetime Tabi Olma Durumları s. 205
Tablo 21: Banka Mevduatlarının Türüne ve Vadesine Göre Dağılımı s. 213
Tablo 23: Hisse Senetlerine İlişkin Ayrıntılar s. 214
Tablo 24: 31.12.2012 ve 31.12.2013 Tarihleri İtibariyle Ticari Alacakların Vadelerine İlişkin Ayrıntılar s. 214
Tablo 25: 31.12.2012 ve 31.12.2013 Tarihleri İtibariyle Ticari Borçların Vadelerine İlişkin Ayrıntılar s. 216
Tablo 26: VUK Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların 2012-2013 Yılları İtibariyle Dağılımı s. 218
Tablo 27: VUK Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların Gider Yerleri 2013 İtibariyle Dağılımı 2013 s. 219
Tablo 28: VUK Doğrultusunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların 2012-2013 Yılları İtibariyle Dağılımı s. 224
Tablo 29: VUK Doğrultusunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların Gider Yerleri 2013 İtibariyle Dağılımı 2013 s. 225
Tablo 30: Finansal Kiralamaya İlişkin Ödeme Planı s. 227
Tablo 31: 2013 Yılı İlk Madde Malzeme Stoklarına İlişkin Hareketler s. 229
Tablo 32: 2013 Yılı Mamul Maliyetlerine İlişkin Ayrıntılar s. 229
Tablo 33: 2013 Yılı Mamul Stoklarına İlişkin Ayrıntılar s. 230
Tablo 34: Ticari Kârdan Hareketle Mali Kârın Hesaplanması s. 230
Tablo 35: Can Yayın Holding 31.12.2012 Tarihli Kesin Mizan s. 231
Tablo 36: Can Yayın Holding 31.12.2013 Tarihli Geçici Mizan s. 233
Tablo 37: Finansal Varlıkların TMS/TFRS Doğrultusunda Sınıflandırılması s. 236
Tablo 38: 31.12.2012 Tarihi İtibariyle Ticari Alacakların İskonto Edilmiş Maliyetleri s. 237
Tablo 39: 31.12.2012 Tarihi İtibariyle Ticari Borçların İskonto Edilmiş Maliyetleri s. 240
Tablo 40: TMS/TFRS Doğrultusunda Maddi Duran Varlıklar 2012 s. 243

Tablo 41: TMS/TFRS Doğrultusunda MODV 2012 s. 247
Tablo 42: 2012 Yılı Sınıflandırma ve Düzeltme Kayıtları Sonrası Bilanço Kalemleri s. 250
Tablo 43: 2012 Yılı Ertelenmiş Vergi Hesaplaması s. 252
Tablo 44: Can Yayın Holding 31.12.2012 Tarihli Finansal Durum Tablosu s. 261
Tablo 45: 2013 Yılına Aktarılacak Taşıma Kayıtları s. 265
Tablo 46: 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Ticari Alacakların İskonto Edilmiş Maliyetleri s. 268
Tablo 47: 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Ticari Borçların İskonto Edilmiş Maliyetleri s. 270
Tablo 48: TMS/TFRS Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı 2013 s. 273
Tablo 49: TMS Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların 2013 Yılı İtibariyle Dağılımı s. 275
Tablo 50: TMS/TFRS Doğrultusunda MODV'lerin Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı 2013 s. 278
Tablo 51: TMS/TFRS Doğrultusunda MODV'lerin 2013 Yılı İtibariyle Dağılımı s. 282
Tablo 52: TMS/TFRS Doğrultusunda 2013 Yılı İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri s. 286
Tablo 53: TMS/TFRS Doğrultusunda 2013 Yılı Mamul Maliyetleri s. 287
Tablo 54: TMS/TFRS Doğrultusunda 2013 Yılı Mamul Stok Hareketleri s. 287
Tablo 55: 2013 Yılı Sınıflandırma ve Düzeltme Kayıtları Sonrası Bilanço Kalemleri s. 289
Tablo 56: 2013 Yılı Ertelenmiş Vergi Hesaplaması s. 291
Tablo 57: Can Yayın Holding 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu s. 300
Tablo 58: Can Yayın Holding 01.01.2013-31.12.2013 Dönemine Ait Kâr veya Zarar Tablosu s. 303
Tablo 59: Can Yayın Holding 01.01.2013-31.12.2013 Dönemine Ait Kapsamlı Gelirler Tablosu s. 303

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: 2012-2013 Ocak – Haziran Dönemleri Toplam Reklam Gelirleri (Milyon TL) s. 76

Şekil 2: Reklam Harcamalarının Global Büyümeye Katkısı 2012-2015 (milyon $) s. 77

Şekil 3: Global Reklam Harcamalarının Medya Araçları İtibariyle Dağılımı (%-milyon$) s. 77

Şekil 4: Doğan Grubuna Ait Baskı Gelirlerinin 2010,2011 ve 2012 Yılları İtibariyle Reklam ve Tiraj Gelirleriyle Karşılaştırması (Bin TL) s. 80

Şekil 5: Türkiye Geneli Günlük Ortalama Gazete Satışları (Bin/Adet) s. 82

Şekil 6: IFRS'lerin Dünya Geneli Kullanım Durumu s. 133

GİRİŞ

Modern toplumların en önemli iletişim öğelerinden birisi olan medya kavramının temelleri, yazılı basın ile atılmış ve zamanla iletişim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler ile beraber medya kavramı çok geniş bir alana hitap eder olmuştur. İletişim ve teknoloji dünyasında yaşanan bu gelişmeler aynı zamanda, medyanın bir sektör haline gelmesine de katkı sağlamış ve zamanla bu sektör kendi içinde her biri başlı başına bir faaliyet alanı olan çeşitli alt gruplara ayrılmıştır. Bu alt gruplar; yazılı medya yayıncılığı, görsel ve işitsel medya yayıncılığı, internet yayıncılığı, dijital hizmetler, televizyon ve müzik yapımcılığı, haber ajansı, basım ve dağıtımdır.

20. yüzyılın sonlarında uluslararası ticaret koşullarında liberalleşme doğrultusunda atılan adımlar ile beraber ülkelerarası ticari ilişkilerdeki sınırların ortadan kalkması, dünya ticaretinde önemli bir dönüm noktası olmuştur. Böylece yerel düzeyde faaliyette bulunan şirketler, faaliyetlerini uluslararası boyuta taşımış ve gerek şirketler arasındaki gerekse uluslararası yatırımcılar ile şirketler arasındaki organik bağ güçlenmiştir. 21. yüzyıl ile beraber medyanın artan bir güç haline gelmesi ve hatta yasama, yürütme ve yargıdan sonra dördüncü güç olarak nitelendirilmesi bu sektöre olan ilgiyi arttırmış ve medya sektörü 21. yüzyılın en popüler ve önemli gelişme kaydeden sektörlerinden biri haline gelmiştir.

Globalleşmenin bir diğer sonucu da yukarıda ifade edildiği üzere, uluslararası yatırımcılar ile uluslararası düzlemde faaliyet gösteren şirketler arasındaki organik bağın güçlenmesidir. Diğer bir ifade ile uluslararası ticaret koşullarında meydana gelen globalleşme hareketleri finans piyasalarına da yansımış ve finansal yatırımlar uluslararası bir boyut kazanmıştır. Böylece yatırımcılar yerel düzeyde faaliyet gösteren şirketlerin haricinde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren ve hisseleri yerel piyasalarda işlem gören şirketlerin hisselerine de yatırımlarda bulunmaya başlamışlardır. Tüm bu gelişmeler, ilgi gruplarının söz konusu şirketlerin güvenilirliği yüksek ve ortak bir dili telaffuz eden finansal çıktılarına olan gereksinimini arttırmıştır. Uluslararası düzeyde geçerliliği olan bir muhasebe standartlarına gereksinim duyulmasının en temel kırılma noktası burası olmuştur. Bu konuda yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkan uluslararası standartlar

Türkiye'de de kabul edilmiş ve yeni TTK ile medya sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin çoğuna bu standartları uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluğun bir ürünü olarak ortaya çıkan ve medya sektöründe mevcut muhasebe sisteminin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile uyumlaştırılmasını amaçlayan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; tanımı ve kapsamı ile medya kavramı, medya sektöründeki işletmelerin özellikleri ve işlevleri, medya sektörünün dünyada ve Türkiye'deki tarihsel gelişimi ile Türkiye'de medya sektörünün piyasa yapısı, ekonomi içerisindeki yeri ve medya sektörüne yön veren yasal düzenlemeler incelemeye konu olmuştur. İkinci bölümde ise sektördeki işletmelerin gelir kaynaklarına ve gider unsurlarına değinilmiştir. Üçüncü bölümde önce medya sektöründe mevcut muhasebe sistemi muhasebe politikaları, kayıt düzeni, finansal tablolar ve denetim boyutu itibariyle ayrı ayrı ele alınmış, ardından yine bu kalemler itibariyle TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken değişiklikler ortaya konmuştur. Çalışmanın dördüncü ve son bölümde ise, üçüncü bölümde ortaya konan değişiklikler doğrultusunda oluşturulan örnek bir uygulama ile kuramsal bilgi desteklenmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
MEDYA SEKTÖRÜNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Çalışmanın birinci bölümünde tanımı ve kapsamı ile medya kavramı; tarihsel gelişimi içerisinde medya sektörü; medya sektöründeki işletmelerin özellikleri, işlevleri; medya sektöründe piyasa yapısı, sahiplik ve yoğunlaşma kavramları ve medya ekonomisi kavramı ile Türkiye'de medya sektörünü etkileyen yasal düzenlemeler incelemeye konu olacaktır.

1.1. MEDYA KAVRAMI VE KAPSAMI

İngilizce'deki medium kavramının çoğulu olan media kavramının Türkçe karşılığı olan medya kavramı[1], son yıllarda yaygın olarak kullanılmaya başlanmış Latince kökenli bir kavramdır. Kelime anlamı iletişim ortamı, iletişim araçları[2] olan medya kavramının tanımına ilişkin yazınsal literatür incelendiğinde yapılmış tanımlamaların bazılarında, günümüz medya kavramını karşılamaktan uzak tanımlamalar dikkat çekerken bazı tanımlamalarda ise medya kavramının toplumsal yönü, iletişim yönü vb. gibi farklı boyutlarının ön plana çıkarıldığı görülmektedir.

Danesi medya kavramını, ortam, araçlar, vasıtalar, televizyon istasyonları, basın organları, kitle haberleşme araçları[3], şeklinde tanımlamıştır. Demir'e göre ise medya; içinde kamusal olayların yer aldığı, topluma sürekli bir anlam sistemi sunan, olağan ve doğal olan ile olağan dışı ve doğal olmayanın neler olduğunu gösteren, kısacası, normalin ne olduğunun başlıca belirleyicisi olan alandır[4]. Kapsam yönünü ön plana çıkaran tanımında ise Bülbül'e göre medya; yazı, ses ya da görüntü aracılığıyla iletişim kurmayı sağlayan yazılı basın (gazete ve dergi) elektronik basın (radyo, televizyon, sinema ve film) ile sinevizyon, mültivizyon, hypermedia, internet, bilgisayar, video, kitap, telefoto, radyo-foto, lifaks, frekans planlaması, telefon, teleks, faks, telekomünikasyon uydusu vb. kitle iletişim araçlarının bütünüdür[5].

---

[1] Redhouse İngilizce-Türkçe Sözlük, Redhouse Yayınevi, Çeltüt Matbaası, 4. Baskı, İstanbul, 1978, s. 611.

[2] TDK,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50703049be2873.51083123 (03.01.2012)

[3] Marcel Danesi, **Understanding Media Semiotics**, First Edition, Arnold, London, 2002, s. 2.

[4] Vedat Demir, **Medya Etiği**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 7.

[5] A.Rıdvan Bülbül, **İletişim ve Etik**, İletişim Yayınevi, Konya, 2000, s. 2.

Medya kavramı, sözlük anlamı bir yana, kitle iletişimine yönelik araçları ve bu araçların kullanımıyla ilgili ekonomik faaliyetleri ortaya koyan bir kavram olarak da karşımıza çıkmaktadır. Gazete, televizyon, radyo, video, kitap, plak, kaset, sinema, internet gibi araçlarla afiş, duvar panosu ya da tiyatro oyunu medya olarak kabul edilebilecek geniş yelpazenin içinde yer almaktadır[6]. Medya kavramını geniş bir ifade ile tanımlayan Avrupa Konseyi'ne göre ise medya; dağıtımında kullanılan teknoloji ve araçlara bakılmaksızın, kamunun önemli bir kısmı tarafından alınması amaçlanan ve kamu üzerinde etki yaratabilen içeriğine editoryal sorumluluk çerçevesinde periyodik olarak oluşturulmasından ve yayılımından sorumlu olanlara atıfta bulunmaktadır. Bu kavram, yazılı medyayı (gazeteler, süreli yayınlar), yayıncılık medyası (radyo, televizyon ve diğer program akışlı görsel işitsel medya hizmetleri) gibi elektronik iletişim ağları üzerinden yayınlanan medyayı, çevrimiçi gazete hizmetlerini (gazetelerin ve haber bültenlerinin çevrimiçi sürümleri) ve program akışlı olmayan görsel işitsel medya hizmetlerini (isteğe bağlı hizmetler) kapsar[7]".

Yeni iletişim teknolojileriyle birlikte daha geniş bir alanı kapsayan medya, aynı zamanda modern toplumların en önemli toplumsal kurumlarından birisidir. Kamusal olaylara yer vererek toplumsal bir alan oluşturan medya aracılığıyla, toplumsal yaşamda gerçeğin ne olduğu konusunda tanımlar oluşturulmakta ve bu tanımlamalar topluma aktarılmaktadır. Dolayısıyla medya, doğal ve doğal olmayanı göstererek topluma bir anlam sistem sunmakta; bu sayede, normalin ne olduğunun başlıca belirleyicisi olmaktadır[8].

Medya kavramının kapsam yönünü ön plana çıkaran tanımlamalara bakıldığında ise Nalçaoğlu medyayı; birçok kişiye ulaşabilen her türden sözlü, yazılı, basılı, görsel metin ve imgeleri (kitaplar, gazeteler, dergiler, broşürler, billboardlar, radyo, film, televizyon, internet gibi) içeren çok geniş bir iletişim araçları yelpazesi[9]" şeklinde tanımlarken; Briggs ve Cobley bu tanımı biraz daha genişleterek haber

[6] Alev Söylemez, Medya Ekonomisi ve Türkiye Örneği, Haberal Eğitim Vakfı Yayınları, Ankara, 1998, s. 8.
[7] Council of Europe, Draft Recommendation of the Committeeof Ministers to Member States On A Newnotion of Media and Its Appendix, Committee of Experts on New Media, Strasbourg, 2010, s. 7.
[8] Raşit Kaya, "Medya, Toplum, Siyaset" Medya Gücü ve Demokratik Kurumlar", **Medya Gücü ve Demokratik Kurumlar**, (Ed. Korkmaz Alemdar), Afa Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 23.
[9] Halil Nalçaoğlu, **Medya ve Toplum**, İletişim Vakfı Yayınları, İstanbul, 2003, s. 45.

ajansları, reklam ajansları, halkla ilişkiler şirketleri, film yapım şirketlerini[10] de medyaya dâhil etmişlerdir. Yine kapsam yönünü ön plana çıkaran tanımında Hoskins'e göre medya kavramı; "telefon, ses kaseti ve CD, teyp ve müzik seti, fotoğraf makineleri, pikap ve plak, VCD ve DVD'yi, işitsel bir araç olan radyoyu, işitsel-görsel bir araç olan televizyon, video, film ve müzik endüstrisini ve interaktif ortam interneti[11] kapsamaktadır. Bu doğrultuda, medya tüm bilgi iletişim teknolojilerini içerdiği gibi, çeşitli yayın ortamlarını da içermekte, böylece yayın kuruluşları da medya kapsamında değerlendirmektedir[12].

Medya kavramının temelleri, öncelikli olarak basının yaygınlaşması ile ortaya çıktığı için medya kavramının kapsamını yazılı basın ile daraltan yaklaşımlar söz konusu olsa da günümüz anlamında medya kavramı, iletişim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler ile beraber çok geniş bir alana hitap eder olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler medyanın bir sektör haline gelmesini sağlamış ve bu sektörde, kendi içinde başlı başına bir sektör olan alt faaliyet alanlarına ayrılmıştır. Bu doğrultuda çalışmada medya kavramının kapsamı, Türkiye'de medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetleri arasında yer alan faaliyetler ile sınırlı tutulmuştur. Bu faaliyetler; yazılı medya yayıncılığı, görsel ve işitsel medya yayıncılığı, internet yayıncılığı, dijital hizmetler, televizyon ve müzik yapımcılığı, haber ajansı, basım ve dağıtımdır. Çalışma kapsamında yazılı medya yayıncılığı ile görsel ve işitsel medya yayıncılığı birer ana faaliyet alanı, kalan faaliyet alanları ise diğer medya faaliyet alanları olarak ele alınıp incelenecektir.

Ana faaliyet alanlarından biri olan ve gazete, dergi ve kitap ürünlerinin tümü olarak tanımlanabilecek yazılı medya, medya sektörünün önemli faaliyet alanlarından birisi sayılmaktadır. Yazılı medya kuruluşları, yazılı medya faaliyetleri kapsamında gazete ve dergi gibi süreli yayınlar ile her an yayımlanması mümkün olan kitap vb. gibi yazılı medya ürünlerinin hazırlanıp tüketicilere sunulması işlemlerini yerine getirirler. Görsel ve işitsel medya yayıncılığı ise, televizyon ve radyo yayıncılığı faaliyetlerinden oluşan bir diğer ana faaliyet alanıdır. Özellikle icat

[10] Adam Briggs, PaulCobley, **Media: An Introduction**, New York: AddisonWesleyLongman, 1998, s. 6.
[11] ColinHoskins, StuartMcFadyenand Adam Finn, **Media Economics-Applying Economics to New and Traditional Media**, Sage Publications, Thousand Oaks, California USA, 2004, s. 1.
[12] Aytekin İşman, **Uzaktan Eğitim: Genel Tanımı Türkiye'deki ve Dünyadaki Gelişimi Proje Değerlendirmeleri**, 2. Baskı, Öğreti Pegem A Yayınları, Öncü Basımevi, Ankara, Eylül 2005, s. 96.

edildiği dönem itibariyle toplumsal hayatı etkilemede ve yönlendirmede önemli bir paya sahip olan radyo; iletiyi elektronik yolla, yalnızca ses olarak ileten, diğer kitle iletişim araçlarının giremediği, ulaşamadığı yerlere kadar uzanan, daha ucuz ve kolay yöntemle yayın yapabilen en önemli kitle iletişim araçlarından birisidir[13]. Günümüzün en önemli ve en etkin medya araçlarının başında gelen televizyon ise; temelde haber verme, eğitme ve eğlendirme işlevlerini içeren, kitlelere değişik tür ve amaçlarla hazırlanmış programlar aracılığıyla sürekli mesajlar ileten, görüntü ve sesi birlikte veren bir kitle iletişim aracıdır[14]. İcadı ve yaygınlaşması 20. yüzyılda başlayan televizyon, kısa sürede toplumsal yaşamın vazgeçilmez öğelerinden biri haline gelmiştir.

Haber ajansı, internet yayıncılığı, televizyon ve müzik yapımcılığı, dijital hizmetler, basım ve dağıtım faaliyetleri medya kuruluşlarının diğer medya faaliyetleri kapsamında değerlendirilebilecek faaliyet alanlarıdır. Bunlardan haber ajansları, medya kuruluşlarının gerek kendi medya araçlarına gerekse kamu veya özel sektörde faaliyet gösteren medya kuruluşlarına, ihtiyaç duyduğu medyatik bilgiyi belli bir tutar karşılığında sağlayan kuruluşlardır. Haber ajansları, kitle iletişim araçları için hızlı haber akışını sağlayan son derece önemli kuruluşlardır. Çünkü ellerinde bulundurdukları teknolojik olanakların üstünlüğü nedeniyle haber alma, toplama ve yayma işlemlerini, öteki kitle iletişim araçlarına oranla daha hızlı bir biçimde gerçekleştirmekte, aynı zamanda aldıkları ve yaydıkları haberleri de ucuza mal edebilmektedirler[15]. İnternet yayıncılığı ise, internetin 1990'lı yıllarda toplumsal yaşama girmesi ve artan bir eğilimle insanlar tarafından ilgi görmesi sonucunda ortaya çıkan bir yayıncılık alanı olmuştur. İnternetin artan bu önemi, medya kuruluşlarının internet yayıncılığına olan ilgisini arttırmış ve zamanla internet yayıncılığı, medya kuruluşlarının faaliyet gösterdiği alanlardan biri haline gelmiştir. İnternet yayıncılığı; gazete, dergi, radyo ve televizyon gibi medya araçları aracılığıyla yapılan yayınların kısmen de olsa internet üzerinden yapılması esasına dayanır. Son yıllarda medya kuruluşlarının üzerinde önemle durduğu faaliyet alanlarından birisi haline gelen televizyon ve müzik yapımcılığı ve yayıncılığı

[13] Aysel Aziz, **Radyo Yayıncılığı**, 2.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım Ltd., Olgun-Çelik Ofset, Ankara, Aralık 2002, s. 1.
[14] Ceyda Ilgaz Büyükbaykal, "Globalleşen Dünyada Televizyon Endüstrisi ve Tüketicileri", **Akademi İletişim 3 Aylık İletişim Haber Yorum Dergisi**, Yıl:1, Sayı:4, Kış 2006, s. 27.
[15] Oya Tokgöz, **Temel Gazetecilik**, İmge Kitabevi, Ankara: 1994, s. 106.

faaliyeti ise medya kuruluşlarının dizi, film, program, reklam ve müziklerin yapım ve yayıncılığı ile ilgili olarak göstermiş oldukları faaliyetlerin bütünü olarak ifade edilebilir. Dijital hizmetler, 21. yüzyılda gelişen sayısal teknolojiler ile mobil iletişimde yaşanan gelişmeler neticesinde ortaya çıkan bir faaliyet alanıdır. Medya kuruluşları bu faaliyet alanı kapsamında; dijital TV yayını, mobil yayıncılık vb. gibi faaliyetleri yerine getirmektedir.

Kâğıt, kumaş vb. üzerine birtakım kalıplardan yararlanarak elle, özel aygıt ya da makine ile yazı, resim, bezeme vb. basma işi[16] olarak tanımlanan basım kavramı, medya sektörü için özellikle de yazılı medya açısından ayrı bir öneme sahiptir. Fikir, düşünce, haber ve topluma aktarılması gereken diğer paylaşımların gazete veya dergilere aktarılması, çoğaltılması ve kamuoyuna sunulması basım sayesinde gerçekleşir. Medya sektörünün önemli faaliyet alanlarından birisi de dağıtım faaliyetleridir. Dağıtım faaliyetleri, basım faaliyetlerinde olduğu gibi özellikle de yazılı medya için ayrı bir önem arz etmektedir. Bu nedenle medya sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin çoğu, dikey büyüme yoluna giderek dağıtım faaliyetlerini de bünyesine alma yoluna gitmektedirler. Ancak dağıtım ağı maliyetlerinin yüksekliği, zamanla zayıf firmaların piyasadan silinip güçlü firmaların tekel oluşturmasına yol açmıştır. Dağıtım kavramı, kelime anlamı olarak tek başına bir malın bir yerden alınıp bir başka noktaya fiili olarak götürülmesi işlemi değildir. Dağıtım; pazarlama, satış faaliyetleri ve mali işlemlerle birlikte bir bütündür. Yayın dağıtımı ise, basım süreci tamamlanan ve belli bir merkezde toplanıp ayrıştırılan yayınların doğru zamanda, doğru yerde, doğru sayılarda ve görülür durumda satışa hazır olarak bulundurulmasıdır[17]. Medya işletmeleri dağıtım faaliyetleri kapsamında, gerek kendi bünyesinde bulunan gerekse bir hizmet faaliyeti kapsamında dağıtımını yapmış olduğu diğer yayınlar için dağıtım yönetimi, planlama pazarlama (saha kontrolü, saha desteği, teşhir ve transfer) hizmetleri de vermektedir.

[16] TDK, https://tdkterim.gov.tr/bts/ (20.06.2013).
[17] MEB, **Yayın Dağıtım**, MEGEP Yayınları, Ankara, 2011, s. 3.

1.2. MEDYA SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ticari birer işletme olmaları bakımından diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerle benzer özellikler gösterse de, medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeleri diğer sektör işletmelerden farklı kılan özelliklerde mevcuttur. Bu özellikler; ikili ürün yapısı, ürünlerinin dayanıksız olması, sürekli yenilik gereksinimi, kamuoyu yaratma özelliği, kamu müdahalelerine daha açık olması, yüksek gerçekleşen ilk kopya maliyetleridir.

İkili ürün yapısı, medya işletmelerinin iki farklı ürün çeşidini tamamen birbirinden farklı iki alıcı grubuna satmasıdır[18]. Birincisi, medya işletmeleri tüketicilere pazarlamak ve satmak için medya ürünleri (gazete, televizyon programları vb.) üretirler. İkincisi, reklamcılara satılan tüketicilere (okuyucu, izleyici) erişimi sağlarlar[19]. Burada önemli olan, medya kuruluşlarının okur veya izleyici kitlesini kendisine çekebilme başarısıdır. Ürünleri ile bunu başarabilen medya kuruluşları, doğal olarak reklamcıları da kendine çekmeyi başarmış ve reklam pastasından ciddi bir paya erişmiş olacaktır.

Radyo ve televizyon alanında dayanıklılık açısından iki çeşit üretim yapılmaktadır. Birincisi günün konularına pek bağlı olmayan ve yayımı yinelemeli olabilen, televizyon filmleri ve belgesellerden oluşan stok programları; ikincisi ise haber, spor, eğlence, açık oturumlar gibi bir kez yayımlandıktan sonra tüm değerini yitiren güncel programlardır[20]. Özellikle de medya araçlarının sunmuş olduğu ve çoğunlukla eş zamanlı olarak tüketiciye sunulması gereken haber ürünleri dayanıksız ürünler arasında yer almaktadır. Haber ürününün dayanıksızlığı; haberin üretim, dağıtım ve tüketim aşamalarının çok kısa bir zaman dilimi içinde gerçekleşerek, hemen değerini yitirmesi, medya ürününün tipik özelliklerindendir. Haber ürününün raf ömrü birkaç saatten fazla değildir. Haber ürününün değerinin geçici olması, üretim ve dağıtım üzerinde çok büyük bir zaman baskısının oluşmasına neden olmaktadır[21]. Gerek teknolojik gelişmeler gerekse ulaşımın ağlarının genişlemesi her

[18] Emine Sayılgan, **Medya İşletmelerinde Pazarlama Yönetimi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 4.
[19] Alan B. Albarran, **Media Economics**, Lowa State University Press, 1996, s. 27.
[20] Nadine Toussaint Desmoulins, **Medya Ekonomisi**, İletişim Yayınları, İstanbul, 1993, s. 19.
[21] İclal Atilla, **Türk Medya Sektöründe Finansal Performans ve Toplam Faktör Verimliliği Analizi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 14.

ne kadar bu baskıyı azaltsa da, haber ürünün raf ömrünün kısalığı doğası gereği varlığını korumaya devam etmektedir.

İnovasyon hareketlerinin en çok etkilediği sektörlerden biri de medya sektörüdür. Her geçen gün hızla gelişen teknolojilerin yapısı ve ölçek ekonomileri medya işletmelerini daha karmaşık organizasyonlara dolayısıyla sürekli yenilik hareketlerine zorlamaktadır. Örneğin bir TV kanalının, geniş ve karmaşık yapısı olmadan fonksiyonları gerçekleştirmesini beklemek mümkün değildir. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, hem sektördeki diğer işletmelerle rekabet edebilmek hem de etkin çalışabilmek için sürekli değişen ve gelişen teknolojiyi izlemek ve gerekli yenilemeleri yapmak zorundadırlar. Zorunlu yeniliklerin gerçekleştirilmesi ise haliyle yüksek finansman ihtiyacını da beraberinde getirmektedir[22].

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bir diğer özelliği de; toplumda kamuoyu yaratma, sosyal, siyasal ve ekonomik olayları manipüle etme gibi başka hiçbir işletme veya sektörde görülmeyecek fonksiyonları yerine getiriyor olmasıdır. Kuvvetler ayrılığı olarak bilinen yasama, yürütme ve yargıdan sonra gelen dördüncü kuvvet olma özelliğini de bu tür vasıflarından almaktadır. Medya işletmelerinin üretmiş olduğu ürün ve içerikler, farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerini ve üretimlerini etkileyebilmektedir. Örneğin, borsada işlem gören farklı alandaki bir işletme, medyada yer alan haberlerle değer kaybedip değer kazanabilir ya da medyada yayınlanan bir reklamla çok satış yapıp, kâra geçebilir. Medyanın bu tür özellikleri, sahip olduğu benzersizlik statüsünden gelmektedir[23].

Medya sektörünün bir anlamda kamu çıkarına hizmet etmesi, bu endüstrilerde kamu müdahalelerinin, diğer piyasalara göre daha sık görülmesine yol açar. Hükümetlerin haberleşme özgürlüğü garanti etme, yani, geniş bir fikir yelpazesi sunmak ve çeşitli isteklere yanıt vermek için gerekli ortamı temin etme sorumluluğu, evrensel olarak kabul görmüş bir yaklaşımdır. Ayrıca, iletişim endüstrilerinde hükümetlerin genellikle çeşitliliği (çok sesliliği) veya rekabetçi bir endüstri yapısını sağlamak gibi birden çok politik amaçları vardır[24]. Ancak medya şirketlerinin dünya

[22] Atilla, s. 15.
[23] Sayılgan, s. 6.
[24] Söylemez, s. 221.

genelindeki birçok ülkede, gücü elinde bulunduran hükümetlerin sık sık müdahalelerine maruz kaldığı da bir gerçektir.

Medya piyasalarında gerekli olan yatırımların daha çok sermaye yoğun bir nitelik taşıması, sabit maliyetlerin oldukça yüksek düzeyde gerçekleşmesine neden olmaktadır. Örneğin, bir gazete çıkarmak için kendi üretim araçlarına sahip olmak, bir matbaa kurmak ya da modernize etmek önemli ölçüde bir finansman kaynağı gerektirir. İlave kopya ve gösterimin marjinal maliyetleri ise oldukça düşüktür. Gazetelerde ilk kopya maliyetlerinin, televizyon ve sinema filmlerinin ise yapım maliyetlerinin göreli olarak yüksek bir düzeyde gerçekleşmesi; piyasaya giriş engellerinde önemli derecede rol oynarken, diğer yandan da piyasa içinde büyük firmaların etkin bir biçimde çalışmasını sağlar[25].

Medya işletmelerinin özelliklerinden bir diğeri ise, gerek vatandaşların gerekse sivil toplum kuruluşlarının seslerini kamuoyuna duyurmalarında aracılık görevini üstleniyor olmalarıdır. Amaca ulaşmada oldukça etkili olan yöntemlerden biri olan bu yönteme, son yıllarda sıklıkla başvurulmaktadır. Örneğin, nükleer enerji gibi doğaya zararlı görülen uygulamalara karşı yapılan eylemlerle eylemciler, gerek kamuoyunun dikkatini çekmek gerekse seslerini siyasetçilere duyurmak isterler. Yine eylemleri ile son yıllarda adından sıklıkla söz ettiren ve ülkelerindeki aktivist kadınların azlığından ve erkek odaklı olan Ukrayna toplumuna olan tepkilerinden dolayı oluşturulan eylemci Ukraynalı FEMEN grubu da, medyanın bu özelliğini kullanan gruplara örnek olarak gösterilebilir.

Medya işletmelerinin yukarıda sayılan özelliklerinin dışında, diğer işletmelerden ayrılan bir takım farklı işletmecilik özellikleri de bulunmaktadır. Bu özellikler[26]:

- Birçok basın işletmesi küçük ve orta boy teşebbüsler kategorisine girer. Sadece birkaç büyük yayıncı vardır ve bunlar tipik olarak küresel ve bölgesel olarak örgütlenirler.
- Giriş engelleri nispeten dergilerde, rehberlerde ve kitap yayıncılık endüstrisinde alçak, gazete endüstrisinde ise yüksektir.

[25] Söylemez, s. 217.
[26] İhsan Karlı, "Medya İşletmelerinin Finansmanı ve Finansman Yönetimi", **Marmara Üniversitesi İletişim Dergisi**, Sayı: 16, 2010, s. 43.

- Kitaplar hariç basılan birçok ürün, nispeten kısa ürün yaşam süresine sahiptir.
- Ekonomik değişmeler, mevcut reklam desteğinin miktarını etkiler.
- Ekonomik gelişmeler, tüketicinin yayın satın alma kararlarını etkiler.
- Yayımlamada, yüksek ölçüde emek yoğundur, yüksek ölçüde yaratıcılar ve işlemcileri gerektirir; uzmanlar, usta baskı sanat işçileri ve dağıtma işçilerini işleme tabi tutar.
- Sofistike şekildeki lojistik ve ulaşım sistemleri, ürünlerin tüketicilere dağıtımında önemli rol oynadığı yayıncılık endüstrisi için özel olarak tasarlanmıştır.
- Geleneksel yayıncılar, yükselen tehditler ve elektronik yayıncılığın gelişiminden kaynaklanan olanaklarla karşı karşıyadır. Tehditler, çoğunlukla fırsatlara yanıt vermemenin bir sonucudur.

1.3. MEDYA SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN İŞLEVLERİ

Günümüz insanlarının çoğu, vakitlerinin önemli bir kısmını medya araçlarıyla değerlendirmektedir. Özellikle televizyon ailenin bir üyesi, bireyler ise medyanın doğal alıcıları durumuna gelmiştir. Medyanın toplumsal yapı ile özdeşleşmeye başlaması medyayı toplum nezdinde önemli bir yere konumlandırmıştır. Bu önemi koruyabilmesi açısından medya sektöründeki işletmelerin yerine getirmesi gereken bazı işlevler vardır. Bu işlevler, farklı kaynaklarda farklı sınıflandırılmakla birlikte çalışmada; haber verme, siyasi, ekonomik, kültürel, eğitim, enformasyon, eğlendirme, denetim ve eleştiri işlevi şeklinde sınıflandırılacaktır.

Medya sektöründeki işletmelerinin en temel işlevlerinden birisi haber verme işlevidir. Haber verme, bilgi aktararak kamuoyu oluşması yönünde çaba göstermek, toplumsal değerleri aktarma, toplumu yine onun belirlediği değerler açısından özendirme, güdüleme, tartışma ortamı yaratarak kültürün ve eğitimin geliştirilmesine katkıda bulunmaktır[27]. Toplumun haber alma ihtiyacı giderilirken, önemli olan

[27] Seçil Banar, "Türkiye'de Haber Verme İşlevinin Kişilik Hakları ve Etik Yaklaşımla Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 15, Ağustos 2006, s. 127.

medyanın etik sınırlar içerisinde hareket ederek doğru sunumu, doğru zamanda gerçekleştirebilmesidir.

Sektör işletmelerinin önemli işlevlerinden birisi de siyasi işlevlerdir. Medya, siyasî işlevlerini yerine getirirken iki yönlü çalışarak siyasi mekanizmaların uygulamaları ile ilgili bilgileri halka, halkın bu uygulamalara olan tepkisini ise siyasi otoritelere aktarmaktadır. Medya işletmeleri siyasi işlevler adı altında, kamuoyu oluşturma, temsil etme ve siyasal toplumsallaşma gibi alt fonksiyonları yerine getirmektedir. Kamuoyu oluşturulması, demokratik düzende medya araçlarının temel işlevlerindendir. Kamuoyu medya tarafından oluşturulup yönlendirilmektedir. Medyanın, toplumdaki mevcut görüş ve fikirleri ayırım yapmadan duyurma sorumluluğu bulunmaktadır. Medya, toplumda mevcut tüm görüş ve fikirlere yer veriyorsa kamuoyu oluşturma fonksiyonunu yerine getiriyor demektir. Aksi bir durum, karşıt bir kamuoyu oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Ayrıca medya araçları çeşitli görüş ve fikirlerin aktarıcısı olması ile temsil işlevini; gitgide karmaşıklaşan siyasi yapıyı algılanabilir bir hale indirgeyip siyasi bilinçlenmeyi sağlaması ile siyasi toplumsallaşma işlevini yerine getirmektedir[28].

Ekonomik işlevler ise, medya işletmelerinin kâr sağlama amacına yönelik işlevler olup medya işletmelerini mali yönden ayakta tutan önemli işlevlerden birisidir. Reklam sayesinde toplum hangi malların mevcut olduğunu, hangi amaca yönelik malların hangi gereksinimi karşıladığını öğrenmektedir. Bu bilgi aktarma görevi ile mal-para ilişkisi de canlılık kazanmaktadır[29]. Ayrıca reklam pastasından pay alma çabası, medya şirketlerini toplumun ilgisini çekecek yayınlar yapmaya yöneltmektedir. Medya, reklamlar aracılığıyla bir yandan ekonomik işlevlerini yerine getirirken diğer taraftan firmalar tarafından bir pazarlama aracı olarak kullanılmakta ve firmalarının ürünlerinin tanıtımında önemli bir rol oynamaktadır.

Medyanın kültürel işlevleri, toplumların öz kültürlerini koruyarak çağdaş medeniyeti yakalamaları diğer bir ifadeyle kültürlerini geliştirmeleri açısından önemli bir paya sahiptir. Nitekim olaya tarihsel açıdan yaklaşıldığında, medyanın kapalı toplumlarda modernleşme sürecinin hız kazanmasında önemli bir rol oynadığı yadsınamaz bir gerçektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, medyanın bu işlevi yerine getirirken konuya ticari değil evrensel yaklaşması gerekliliğidir. Aksi

[28] Sevil Yıldız, Medya ve Hukuk, Nobel Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 13.
[29] Yıldız, s. 14.

takdirde özgünlükten ve medyanın kültürel bir hizmet yaptığından bahsetmek yanlış olacaktır. Bu duruma günümüz Türkiye'sinin medya araçlarında sunulan kalitesiz yayınları örnek göstermek yerinde olacaktır. Bu tarz yayınların toplumları kendi öz kültürlerinden uzaklaştırarak yapay kültür ortamlarına çektiği söylenebilir. Dolayısıyla ideal toplumlarda, medyanın kültürel işlevini evrensellik eksenli yerine getirmesi gerekmektedir. Aksi durumda görevini yerine getiremeyen medya karşısında toplumun medyanın sunmuş olduğu içeriklere mesafeli yaklaşması, kültürel ve evrensel değerlerin korunması açısından önem arz etmektedir.

Medya; düşüncenin gelişmesine, kişiliğin oluşmasına, yaşamın bütün aşamalarında yetenek ve becerilerin elde edilmesine yardımcı olacak bilgiler iletir. Özellikle gelişme çağındaki çocukların algı ve bilinç düzeyini yükselterek, onların eğitimlerinde yardımcı bir rol oynar. Bireylerin zihinsel gelişimlerine yardımcı olurken, aynı zamanda eğitimin geliştirilmesi yönünde yayınlar yapar. Bu konuda son yıllarda medya kuruluşlarının ülkemizde eğitiminin gelişimine yönelik düzenledikleri kampanyalar dikkat çekicidir. Aynı şekilde kamu ve özel kuruluşların eğitime dönük yatırımlarının halka duyurulması adına medyanın kamuoyu oluşturma hizmetleri göz ardı edilemez[30].

Medya gerek sosyal, gerek ekonomik, gerekse siyasi fonksiyonlarını enformasyon (bilgilendirme) aracılığıyla yerine getirir. Bu açıdan bilgilendirme işlevi, medya işletmeleri açısından önemli bir fonksiyondur. İnsanların öte çağlardan bu yana bilgiye duymuş olduğu ihtiyaç hep tazeliğini korumuş ve insanlar, tarih boyunca bu ihtiyacını çeşitli yollarla karşılama yoluna gitmişlerdir. Günümüzde ise insanların hemen hemen büyük bir kısmı, ihtiyaç duyduğu bilgiye medya araçları vasıtasıyla ulaşmaktadır. Bu açıdan kamuoyunu bilgilendirme görevi medya sektörünün önemli özelliklerinden birisi sayılır. Medya araçlarında dolaşan bilginin güvenirliliği, toplumda sağlıklı ilişkiler kurulması ve toplumun sağlıklı kararlar vermesi açısından önem taşımaktadır. Ayrıca bu güvenirlilik, kamuoyunun aydınlatılması açısından da önem taşımaktadır. Bu nedenle medya şirketlerinin tarafsızlığı ön plana alarak kamuoyunu bilgilendirme işlevini yerine getirmesi, toplumları evrenselliğe yaklaştırmada önemli bir rol oynayacaktır. Diğer taraftan medya patronlarının, mülkiyetlerinde bulunan medya araçlarının yayın politikalarının

[30] RTÜK, Medya Okur Yazarlığı Öğretmen El Kitabı, Ankara, 2007, ss. 26-27.

belirlenmesinde aktif rol oynaması medyayı, asıl misyonları olan kamuoyunu aydınlatma ve bilgilendirme işlevinden uzaklaştırmakta, patronun sesi, patronun çıkarları, patronun ilişkileri içerisine sürüklemektedir

Medyanın önemli işlevlerinden biriside eğlendirme işlevidir. Medya bireylerin özellikle de günlük yaşamın sıkıntılarından kurtulmada ve boş zamanlarını değerlendirmede kullandığı önemli araçlardan birisidir. Özellikle insanlar tarafından yaygın kullanımı ile televizyonlar, birer eğlence merkezi haline gelmiştir. Medya şirketleri bu doğrultuda yayınladıkları müzik, spor, eğlence, yarışma programları; dizi film, sinema filmi ve çizgi filmler vb. gibi çeşitli programlar aracılığıyla insanları eğlendirme işlevini yerine getirmeye çalışır.

Medya kamusal bir görev ifa eder. Bu bağlamda özellikle de hükümeti, siyasi partileri, kamu kuruluşlarını, şirketleri, vs. kamu adına denetleme ve eleştirme yetkisini elinde bulundurur. Denetim ve eleştiri medyanın sorumluluğudur. Medya bu görevini yerine getirmezse, görevini eksik yapmış olur. Vatandaşın hakkını savunma adına görev yüklenen medya, tarihi boyunca pek çok kez iktidarlarla kamu yararı adına mücadeleye girişmiş ve bu özelliğiyle toplumsal hafızada derin bir saygıyı hak etmiştir[31]. Bu işlev medyaya yasama, yürütme ve yargı güçlerine ek olarak dördüncü kuvvet olma özelliği kazandırmış ve medyanın, kısa vadede toplumların yönetiminde ve yönlendirilmesinde, uzun vadede ise, toplumların gelişmesinde ve demokratik erklerin (yasama, yürütme ve yargı güçlerinin) kullanılma biçimlerinin şekillendirilmesinde geniş anlamda önemli ve tek kuvveti olmasını sağlamıştır[32].

1.4. MEDYA SEKTÖRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİMİ

İlkçağlardan günümüze insanoğlu, gerek başkalarının kazanımlarından faydalanma gerekse kendi kazanımlarını başkalarıyla paylaşma gereği duymuştur. Yine toplumların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması, yüzyıllardan beri gelen bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu gereklilikler, zamanla yazılı basının ortaya çıkışında önemli rol oynamıştır. Yazılı basının yanı sıra, 1900'lerin başlarında

[31] RTÜK, s. 28.
[32] Cengiz Özdiker, "Türkiye'de Medyanı Düzenlenmesi ve Denetlenmesi Bakımından Gelişmeler", http://www.medyakronik.net/akademi/makaleler/makaleler36.htm (14.04.2013).

icat edilen radyo ve televizyon ve beraberinde yaşanan teknolojik, hukuki, kültürel, ekonomik yenilikler ile gelişen ticaret koşulları medya kavramını besleyen gelişmeler olmuştur. Bu doğrultuda medya kavramının temel taşını basının doğuşu oluşturduğu için medya kavramı, dünyada ve Türkiye'de basının doğuşundan başlanılarak incelemeye konu olacaktır.

1.4.1. Medya Sektörünün Dünyadaki Gelişimi

Medya tarihi, yazının icadından önceki dönemlerde insanların çeşitli ilkel yöntemlerle birbirleriyle kurdukları iletişimlerden, 21. yüzyıl sayısal teknolojilerine kadar dayanan gelişmeleri kapsayan uzun soluklu bir süreçtir. Bu süreçte medya sektörü açısından ön plana çıkan ilk önemli gelişme ise; yazının, kâğıdın ve ardından matbaanın icadı ile gerçek anlamda yazılı basının doğuşu olmuştur. Bu doğrultuda çalışmada, sürecin bilinmesi açısından öncelikle yazılı basın öncesi dönem, ardından da medya sektörünün gelişim süreciyle orantılı olarak yazılı medya yayıncılığı, görsel ve işitsel medya yayıncılığı ve diğer faaliyet alanları itibariyle medya sektörünün dünyadaki gelişimi ele alınacaktır.

1.4.1.1. Dünyada Yazılı Basın Öncesi Dönem

İnsanların birbirleriyle haberleşme ihtiyaçları, günümüzde olduğu gibi ilk çağlarda bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. Günün koşullarına uygun olarak, yazının da icat edilmediği de düşünülürse, insanlar bu gereksinimi karşılamak için çeşitli işaretleşme tekniklerine dayalı alternatif yollar geliştirmişlerdir. Bir ağaçtaki çentik, renkli bir çakıl taşı, kırık bir dal, ilkel insanların gözünde düşmanın yaklaştığını veya bir av hayvanının buradan geçtiğini ya da şuradan geçeceğini anlatır[33]. Yine, ilkel toplumlarda yüksek tepeler üzerinde ateş yakılması, bazı Kızılderili kabilelerinde bugün hala görüldüğü üzere uzaklardan belli olacak şekilde duman çıkartılması, Afrika yerlilerinde olduğu gibi "tam tam" çalınması[34] bu iletişim tekniklerine örnek olarak gösterilebilir.

[33] Jean Noel Jeanneney, **Başlangıcından Günümüze Medya Tarihi**, Çev. Esra Atuk, YKY Yayınları, İstanbul, 2009, s. 20.
[34] M. Nuri İnuğur, **Basın ve Yayın Tarihi**, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s. 26.

İsa'dan sonra IX. yüzyılda bile, Bizans İmparatoru kendi imparatorluğunu Abbasilerinkinden ayıran sınıra, düşmanının sınırı geçtiği uyarısını başkentinden, eğer hava çok kapalı değilse, bir saat içinde alınmasını sağlayacak bir ateş ve fener hattı kurdurmuştur. Son derece basit olan bu yöntem, bugün de halen varlığını sürdürmektedir. Örneğin Papalık seçimlerinde, San Pietro Meydanı'nda, Kardinaller Meclisi tarafından bir papanın seçildiğini, beyaz duman işareti verildiğinden öğrenirsiniz; siyah duman ise kardinallerin[35] son oylamasının sonuç vermediğini ve görüşmelere devam edildiğini belirtir[36].

İnsanların birbirleriyle haberleşmek için kullanmış oldukları işaret tekniklerinin bazı durumlarda yetersiz kalmış olması, insanları farklı arayışlara itmiş ve yeni haberleşme tekniklerinin doğması kaçınılmaz olmuştur. Özellikle uzak mesafelerin araya girdiği, daha detay ve gerçekçi bilgilerin transferinin gerekliliği durumlarında haberin transferinde yaşanan zorluklar ve yetersizlikler, yaya ve atlı habercilerin doğuşunu yani insan hafızasının kullanıldığı yeni dönemi beraberinde getirmiştir.

İnsan hafızasının ön plana çıktığı yeni dönemi en iyi simgeleyen olay maraton koşucusunun öyküsüdür: İ.Ö. 490 yılında, Yunanlıların Perslere karşı kazandıkları zaferden sonra haberci, Atina'ya kadar 42,195 kilometre koşar, orada ülkesinin zaferini bir nefeste anlattıktan sonra bitkinlikten ölür. Taşıdığı haberle bütünleşmiş gibidir ve onu içinden attıktan sonra, sanki simgesel olarak yok olmaktadır. Tarihin karanlıklarına gömülmeden önce bir medeniyet, bu sistemi etkinliğinin en ileri noktasına taşımıştı: İspanyolların fethinden önce, İnkalar zamanındaki Peru. Büyük ölçüde merkezileşmiş bu geniş imparatorluk ne yazıyı ne de atları tanıyordu ve İnka İmparatoru ülkesini yönetebilmek için sürekli olarak hızlı, doğru ve gizli bilgi akışına gereksinim duyuyordu. Bu nedenle, ülkesinin topraklarının Quit'dan Cuzco'ya kadar boydan boya geçen ve dağları devasa merdivenlerle aşan, 2.400 km'lik taş döşeli bir yol inşa ettirmişti. Bu ana yol, koşar adım, bir konak noktasından diğer konak noktasına, aralıksız olarak birbirini izleyen koşucular tarafından saatte ortalama 10 km hızla aşılıyordu. Koşuculardan biri yirmi kilometre yaptıktan sonra yorulmaya başlıyor; o zaman, sırası gelen diğer koşucu ona

[35] Papayı seçen, ona danışmanlık eden ya da onun bakanları görevini yapan yetmiş başpapazdan her biri.
[36] Jeanneney, s. 20.

katılarak yanında koşuyor; öteki ona mesajı ayrıntılarıyla ezberden aktarıyor; o da iyice anladığını ve öğrendiğini doğrulamak için bunu tekrar ediyor ve diğer konak noktasına kadar koşuya tek başına devam ediyordu. Böylece, haberler ağızdan ağza uçarak imparatorluğu baştanbaşa geçiyor ve 2.400 km'lik büyük yolu aşmak için onlara sadece on gün yetiyordu[37].

Marco Polo'ya göre, Moğol İmparatorluğu haber ulaştırma işinde iki yüz bin attan yararlanmıştır. Ancak haberlerin yaya veya atlı haberciler aracılığıyla ve kişiden kişiye aktarılmak suretiyle iletilmesinde bazı sakıncalar ortaya çıkmış, iletilen haberin anlamanın değiştiği, çoğu kez söylenti haline geldiği, habercilerin haberleri genellikle kendi ihtiyaç ve amaçlarına göre dönüştürdükleri görülmüştür. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla toplumlarda insan hafızasına ağırlık ve önem verilmiş, haberlerin ezberletilmesi yolu seçilmiştir. Yukarıda ifade edildiği üzere, İnkaların ülkesi olan Peru'da haberlerin ezberlenerek ulaştırıldığı, habercilerin buluştuğu haber konaklarının bulunduğu, birbirleriyle bir konakta buluşan habercilerin birlikte diğer konağa koşana dek haberleri ezberledikleri, tarihi bir gerçektir[38].

Yazının icadı öncesinde insanların haberleşmek için kullanmış olduğu gerek işaretlere dayalı gerekse insan hafızasına dayalı iletişim teknikleri, taşımış oldukları zorluklar ve insanların daha iyiye ulaşma istekleri insanları yeni arayışlara itmiş ve neticesinde yazının bulunuşu ile beraber tarihin kayıt altına alındığı yeni bir dönem başlamıştır. Bu dönem ile birlikte haberleşme eylemi önce medyanın temellerinin atıldığı yazılı basının, devamında ise geçirmiş olduğu yenilikler ile beraber modern medyanın doğuşunda büyük rol oynamıştır.

Yazılı basının oluşumuna zemin hazırlayan bazı önemli gelişmeler vardır. Bu önemli gelişmeler, tarihe çıkış sırasıyla[39];

- Yazının icadı,
- Kâğıdın icadı,
- Matbaanın (basım sanatının) icadıdır.

[37] Jeanneney, ss. 21-22.
[38] İnuğur, ss. 26-27.
[39] İnuğur, s. 27.

Düşüncenin belli işaretlerle tespit edilmesi, yazma işi[40] anlamına gelen yazı kavramı, insanların birbirleriyle kurmuş oldukları iletişimin geliştirilmesi gereksiniminin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Her ürün bir gelişim süreci olduğu gibi yazınında eldeki bulgular ışığında bir gelişim süreci sonunda günümüz şekline kavuştuğu bir gerçektir. Yazı ile ilgili ilk bulgular insanların ilk olarak resim-yazı karışımı bir yolla iletişimde bulunduğunu göstermektedir. Yontma Taş Devrinden kalma mağaraların duvarlarındaki ilkel resim-yazı kalıntıları buna güzel örnektir. Yine çağımızdan sekiz bin yıl önce Mısır'da ilk önce Cilalıtaş sonra da Bronz çağı uygarlıkları kurulmuş, bunlar resim-yazının tipik örneklerini yaratmışlardır. Kutsal yazı anlamına gelen ve Hiyeroglif denilen Mısır yazısı örnekleri de yine resim-yazı şeklindedir[41].

Sümerler yazı için ince kilden yapılmış levhalar (tabletler) kullanmışlar, heceleri belirten işaretlerden yararlanarak resim-yazıdan, şekil yazıya geçmişler, kil üzerine küçük değneklerle yazmışlardır. Bu yazıya "çivi yazısı" denmektedir. Sümerlerde olduğu gibi Mısırlıların Hiyeroglifide, buna benzer değişikliklere uğramıştır. Sonraki çağların alfabeleri ise Sümerlerin çive yazısı ile Mısırlıların Hiyeroglif yazısının karışımından oluşmuştur. Yunan, İbrani, Arap, Habeş, Arami, İran, Uygur, Hint yazıları gibi.

Yazının bir şekilde anlam kazandığı en önemli icatlardan birisi kâğıttır. Kâğıt, üzerine yazı yazmak, resim, işaret ve şekiller yapmak amacıyla, türlü bitkisel maddelerden imal edilen ince bir yüzeydir. Kâğıdın ilkel şekli papirüstür. Eski Mısırlılar M.Ö. 2000 yılından itibaren Cyperus Papyrus denilen kamış cinsi bitkiden, üzerine resim-yazı yazılan ince tabakalar yapmışlardır. Papirüs kâğıdı devrini, Batı Anadolu'daki Bergama şehri uygarlığının bir ünü olan Pergament veya Parşemön izlemiştir. Pergament veya parşömen, hayvan derilerinin terbiye edilmesi, parlatılması ve mürekkep kabul edecek hale getirilmesiyle elde edilen bir yazı malzemesidir. Bugünkü anlamda ilk kâğıt ise, İsa'dan 200 yıl önce Çin'de görülmüştür[42]. Ünlü basın tarihçisi Rene Mazedier, Çin'in Pekin şehrinde 911 yılında

[40] TDK, http://tdkterim.gov.tr/bts/ (15.04.2013).
[41] İnuğur, s. 28.
[42] İnuğur, s. 31.

King-Pau isimli gazetenin var olduğunu, Çinlilerin papirüs değil, bir çeşit kâğıt kullandıklarını yazmaktadır[43].

Atinalılar, öğrendikleri haberleri Agora denilen yerde yüksek sesle halka duyurmuş ya da formlarda toplananlar, günlük haberleri öğrenerek tartışmasını yapmışladır. Roma'da yüzyıllar boyunca ruhani liderlerin hazırladıkları yıllıklar ilk haber kaynaklarını oluşturmaktadır. Ruhani liderler her yıl olup bitenler hakkındaki bilgileri, beyaz bir levhaya geçirerek halkın bilgisi için sergilemişlerdir. Jül Sezar, Senato görüşmelerine ilişkin zabıtları yayınlatarak ilk kez siyasal haberlerin halka duyurulmasına imkân sağlamıştır. Acta Senatus adı verilen senato kararları sadece yetkili siyasal kişileri hedef almıştır. Genel kamuoyuna seslenen Acta Pulica adı verilen ve günümüzdeki resmi gazetelere benzeyen, belki de bunların temelini oluşturan bültenler, daha sonra ortaya çıkmıştır. Jül Sezar, Acta Senatusların yetersiz olduğunu anlayınca Acta Diurna denilen günlük olayları içine alan bültenlerin çıkarılmasını emretmiştir. Halka seslenen Acta Diurnalarda, resmi haberlerle birlikte seçim, doğum, idam, cenaze törenleri ve spor olaylarına yer verilmiştir[44].

İlk çağda özellikle Roma ve Yunanistan'da düzenli, yazılı haber bültenleri olduğu halde, Orta Çağın başlarında sözlü haber ulaştırılmasının dışında bir başka çalışmaya rastlanmamaktadır. Avrupa'da yaşanan reform ve rönesans hareketlerinin sonucunda yazma ve basma haber mektupları doğmuştur. İngilizlerin News-Letter, Fransızların Nouvelles Hananuscrites adını verdikleri haber mektupları toplumsal baskının etkisiyle yaşama geçmiştir. Önemli haberleri yayma amacına yönelik düzenli beyanname ve mektuplar, 15. yüzyıldan itibaren görülmüştür[45].

Kâğıdın diğer uluslar tarafından öğrenilip yapılmasına ancak VII. yüzyılda başlanabilmiştir. Arapların, Semerkant kentini ele geçirdikleri zaman kâğıdı Çinlilerden öğrendikleri rivayet edilmektedir. Çinlilerle Müslümanlar arasında Türkistan bölgesinde savaşlar yapıldığından, bu savaşlarla başlayan ilişkiler sonunda ve ancak VIII. yüzyılda Müslümanlar kâğıt yapımını öğrenmişlerdir. Daha sonrasında ise Avrupalılar kâğıt yapımını Müslümanlardan öğrenmişlerdir.

Günümüz anlamında kâğıdın hammaddesi olan odunun bulunuşu ise 1800 yılına dayanır. 1800 yılında henüz 11 yaşında bir çocuk olan Alman Frederick

[43] H. Refik Ertuğ, **Basım ve Yayım Hareketleri Tarihi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1960, s. 64.
[44] Kayıhan İçel, Yener Ünver, **Kitle Haberleşme Hukuku**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2005, s. 105.
[45] Yıldız, s. 47.

Keller, kiraz çekirdeklerinden tespih yapmak için uğraşırken, çekirdeğin üzerine su dökerek yumuşatmış ve bunu mermer bir taşa sürtmek suretiyle çekirdeğin dayanma gücünü zayıflatmaya çalışmıştır. Bu uğraş sırasında su, tahta ve çekirdek lifleri ile mermer tozundan oluşan süt görüntüsündeki sıvının kuruyunca ince bir tabaka haline geldiğini bir rastlantı sonucu görmüştür. Sonrasında ise Keller'in buluşunu, çalıştığı kâğıt fabrikasına açıklaması odundan kâğıt yapımının temeli atmıştır[46].

Yazının ve akabinde kâğıdın icadı, ilginç gelişmeleri de beraberinde getirmiştir. Örneğin posta güvercinleri ve beraberinde şifre çözme çabalarının başlangıcı. Persler, posta güvercinleri konusunda ehil olsa da yazının ve kâğıdın icadı, posta güvercinlerine ayrı bir önem katmıştır. Kutsal topraklara gelen Haçlı Orduları, hasımlarının posta güvercinlerinden ciddi yararlar sağladığını acı bir biçimde keşfetmişlerdir. Ama bu yöntemin kullanım sınırları yine de dardı; öncelikle çok ince kâğıtlar üzerine yazılsa da uzun mesajlar iletmek mümkün olmuyordu, hem de güvercinler sık sık düşmanların şahinleri tarafından yakalanıyordu. Böylece haber düşmanların eline geçiyordu ki, bu durum, daha o zamanlarda şifrelerin icat edilmesini sağlamıştır. İşte uzun ve sürükleyici bir öykünün, bizi, kendileri de şifre çözmeye ayrılmış başka makineler tarafından tehdit edilen bugünkü karmaşık makinelere kadar getiren şifre çözme çabalarının başlangıcı[47] bu zamanlara dayanır.

Yazının icadı ve sonrasında yazının kolaylıkla kayıt altına almasını sağlayan kâğıdın bulunması, insanların düşüncelerini kolaylıkla yazılı hale getirebilmelerini sağlamıştır. İnsanlık tarihine birer dönüm noktası olarak adını yazdıran bu gelişmeler, insanlığın karanlıktan aydınlığa geçişinde birer dönüm noktası olarak da yorumlanabilir. Yazılı eserlerin kolaylıkla çoğaltılması ve bu sayede daha geniş kitlelere kolaylıkla ulaştırılması gerekliliği ise bu gelişmelerin ardından cevap arayan sorulardan biri olmuştur. Alman asıllı Johan Gutenberg tarafından 1440 yılında bulanan matbaa ise, cevap arayan bu soruların çoğunu ortadan kaldırmıştır.

Matbaanın, 1440 yılında Johan Gutenberg tarafından icadından evvel bazı ülkelerde çeşitli mekanik baskı ve çoğaltma usulleri kullanılmakla beraber, günümüz anlamıyla müteharrik (oynar) maden harflerle dizginin yapılması ve baskı makinesi, Gutenberg tarafından icat edilmiştir. Gutenberg basit karakterli Gotik[48] harflerini

[46] İnuğur, s. 31.
[47] Jeanneney, s. 23.
[48] Almanların kullandığı bir yazı çeşidi.

kullandığını ilk eserini 1440'da, her sayfasında 42 satırlık çift sütun bulunan Latince İncil'i ise 1454'de basmıştır. Kitabın adı 42 Satırlık İncil'dir. Bu kitaptan o zaman 300 adet basılmış ve günümüze ancak 45 tanesi gelebilmiştir[49].

Gutenberg'in kurduğu basım sanatı, gezici Alman ustalar kanalıyla XV. yüzyılın ikinci yarısında İtalya, Fransa ve İspanya'ya hızla yayılmıştır. Strasburg'da 1458'de, Roma'da 1464'de, Venedik'te 1469'da basımevleri kurulmuş ve çalışmaya başlamıştır. Yine basım sanatı 1470'de Paris'e, 1471'de Napoli ve Hollanda'ya, 1473'de Macaristan'a, 1474'de Venova'ya, 1476'da İspanya ve İngiltere'ye, 1482'de Danimde Çekoslavakya'ya girmiştir. Bu sayede 1500 yılına kadar yalnız İtalya Hollanda, Fransa ve İsviçre'de basılan kitap sayısı 30 bini aşmıştır. İlk basılan kitaplar daha çok din kitaplarıydı. İngiltere'de 1476'da William Caxton tarafından Westminister'de kurulan ilk basımevi, Avrupa'dakilerin aksine Latince değil İngilizce yayına başlamış, üstelik kitapevinde din kitaplarının yerine halka bilgi veren çeşitli kitaplar basılmıştır. Bir süre sonra bu ilkeyi diğer Avrupa ülkeleri de benimsemiş bu sayede ulusal dillerde kitapların basımına başlanmıştır[50].

Amerika'da ilk basım işi, 1539 yılında Mexico şehrinde Giovanni Paoli adlı İtalyan'ın gayret ve çabalarıyla başlamıştır. İngiliz sömürgesi olan Kuzey Amerika'da basımevi kurmak amacıyla bazı hazırlıklara girişen İngiliz rahibi Jasse Glover basımevi araçlarıyla Londra'dan yola çıkmışsa da, Amerika'ya varmadan yolda ölmüştür. Glover'in beraberinde götürdüğü araç ve gereçler ise yıllarca ambarlarda beklemiştir. 1638'de Boston yakınındaki Cambridge kentinde Stephan Day ile oğlu Matthews tarafından bu araç ve gereçler değerlendirilerek ilk basımevi kurabilmiştir. Bu basımevinde ilk basılan eser "Hür Adamın Yemini"dir[51].

1.4.1.2. Dünyada Yazılı Medya Yayıncılığı

Yazılı medyanın doğuşunda, toplumsal ve siyasal gelişmelerin yanı sıra yazı, kâğıt ve matbaanın icat edilmesi de önemli rol oynamıştır. Özellikle Gutenberg'in büyük buluşunun kısa zamanda gezici Alman basım ustaları aracılığıyla diğer bütün Avrupa kentlerine taşınması, yazılı medyanın gelişim ve yayılım sürecini hızlandırmıştır. Gutenberg'in matbaayı icadı ve sonrasında basım sanatının ilerlemesi

[49] İnuğur, s. 51.
[50] İnuğur, s. 51-52.
[51] İnuğur, s. 52-53.

ile gerek dini kitaplar gerekse bilgi kitapları ucuzlamış ve soylularla papazların yararlandığı kitaplar geniş halk kitleleri tarafından okunmaya başlanmıştır. XVI. yüzyılda halkın haber alma ihtiyacını karşılayan basılı haber mektupları, yavaş yavaş gazeteleşme yoluna girmiş ve bu dönemde yayınlanan ilk basın ürünleri XVI. yüzyılın başlarında görülen ve XVI. yüzyılın sonlarına doğru Almanya'nın Köln kentinde yayın hayatına giren Almanak'lar olmuştur. Bunu Alman İmparatoru II. Rudolph'un döneminde ayda bir yayınlanan haber dergileri izlemiştir. Avrupa şehirlerine posta arabasının haftada bir gitmesi bu yayınların bir süre sonra haftalık olmasını sağlamıştır. Bu şekilde yayınlanan ticari nitelikteki ilk haftalık bültene 1597'de Floransa'da rastlanmaktadır. Bu dönemde, günümüz yazılı basınının en önemli özelliği olan Mevkutluk yani belirli zaman aralıklarıyla çıkış ilkesi uygulanmakla birlikte, çıkarılan yazılı medya ürünleri günlük olma özelliğini taşımamaktadır.

17. yüzyılda bugünkü anlamda ilk gazeteler haftalık olarak Almanya, Hollanda, İngiltere, Fransa, İtalya, Polonya gibi Avrupa ülkelerinde yayınlanmaya başlamıştır. 17. yüzyılın gazetelerinin temel özelliği haber, hikâye ve şiirden başka bir yazının bulunmayışı, siyasi yazılara yer verilmeyişidir. Siyasi gazetecilik, basın alanında daima öncü durumunda olan İngiltere'de 18. yüzyıl başında doğmuş, ilk siyasi başyazılar ancak 1704 yılında yayına başlayan İngiliz günlük gazetelerinde görülmüştür. 17. yüzyıl, ilk dergilerin kurulması açısından da önemli olup dergi niteliğinde ilk edebi ve ilmi gazete 1665 yılında Paris'te yayınlanan "Journal Des Savants"dır. Aynı yıl İngiltere'de "Pholosophical Transactions" adında ilk İngiliz dergisi yayın hayatına girmiştir. 18. yüzyılın medya açısından yenilik olarak nitelendirilebilecek özelliklerini, önemli altı olay halinde özetlemek mümkündür. Bunların beşi önce İngiltere'de doğup gelişmiş ve daha sonra diğer ülkelere intikal etmiştir. Bu olaylar;

- Gündelik gazetelerin kurulması,
- Muhalefet gazeteciliğinin doğması,
- Gazetelere ilanın girmesi,
- Edebi gazeteciliğin başlaması,
- Amerikan basının kurulması ve hızla gelişmesi,
- Gazetelere damga resminin uygulanmasıdır.

Amerika'da bağımsızlık öncesi bazı gazeteler yayınlansa da gazeteciliğin gelişmesinde en büyük ve en önemli etken 1775'te başlayan bağımsızlık savaşları olmuştur. Amerika'da 4 Temmuz 1776'da kazanılan bağımsızlık sonrası çıkarılan ilk gazete "Independent Chronicle", ilk günlük gazete ise 1784'de yayınlanan "Pensylvania Packet"tır. Modern Amerikan gazeteciliğinin temeli ise, 1835'te James Gordon Bennett'in New York'ta iki sente satılan "New York Herald" gazetesidir. New York Herald gazetesi, tamamen bağımsızlığını ilan eden ve bu statüyü muhafaza etmeyi başaran ilk gazete olmuştur. Fikir basının temeli ise, 1841 yılında "New York Tribune" adlı gazeteyi çıkaran ve Bennett'in en ünlü rakibi olan Horaca Greeley'dir. 1789 Fransız Devrimi ile birçok Avrupa ülkesine geniş bir özgürlük havası yayılmış ve bu özgürlük sayesinde Fransız basın hayatında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Böylece gazetenin önemi anlaşılmış, gazete sayısı artmış ve irili ufaklı birçok gazete yayın hayatına girmiştir. Fransa ve Almanya'da ise ilk siyasi gazeteler, Fransız Devrimi sırasında yayınlanmıştır. XVIII. yüzyıl sonlarında İngiliz basınında Times, The Morning Chronicle, The Morning Post ve Daily News gazeteleri ön plana çıkmıştır[52].

19. yüzyılda özellikle telgraf ve telefon gibi telekomünikasyon araçlarının icadı medyanın gelişmesinde önemli rol oynamış, bu araçlar sayesinde haberlerin uzak mesafelere taşınması mümkün olmuştur. Yine 20. yüzyılda, dizgi[53] makinelerin icadı, rotatiflerin[54] işletilmesi gazete, dergi ve kitap gibi yazılı medya ürünlerinin daha seri ve daha kolay bir şekilde üretilmesini sağlamıştır. 20. yüzyılın sonlarında ve devamında 21. yüzyılda spordan sanata, dekorasyondan örgüye birçok dalda dergilerin piyasaya sürülmeye başlaması ile kitap okuma kültürünün artması dergi ve kitap yayıncılığına verilen önemi arttırmış ve medya şirketleri faaliyet alanlarına bu yayıncılık alanlarını da katmıştırlar.

1.4.1.3. Dünyada Görsel ve İşitsel Medya Yayıncılığı

Görsel ve işitsel medya yayıncılığı kapsamında medya işletmeleri görsel ve işitsel medya araçları olan radyo ve televizyonlar aracılığıyla yayıncılık faaliyetlerini yerine getirmektedir. Bu araçlarından biri olan radyonun icadında, 1827 yılında

[52] İnuğur, s. 99-101.
[53] Basım için harfleri, kelimeleri, satırları, sayfalar oluşturacak biçimde düzenleme, tertip.
[54] Büyük bir çabuklukla dönerek işleyen ve saatte binlerce adet baskı yapan bir tür basım makinesi.

Amerikalı fizikçi Savary, 1840'da Joseph Henry, daha sonra da İngiliz Maxwell'in çalışmaları etkili olmuş ve bu çalışmalar sonucunda elektrik boşalımı yoluyla uzaya elektromanyetik dalgalanmalar gönderilebileceği keşfedilmiştir[55]. 1888 yılında Alman Hertz, arada tel kullanmadan havaya elektromanyetik dalgalar göndermeyi başarmış, bu dalgalara Hertz dalgaları adı verilmiştir. Marconi de bu buluştan yararlanarak 1901 yılında radyoyu icat etmiştir[56].

Radyonun icadı sonrası, sürekli ilk radyo vericisi 2 Kasım 1920'de ABD'de çalışmaya başlamıştır. 1921'de ABD'de düzenli yayın yapan istasyonların sayısı 4'e, 1922 yılının sonlarına doğru ise 392'ye ulaşmıştır. ABD'de ilk ticari radyo 1922 yılında yayın hayatına başlayan WEAF'dir. Radyo vericisinden ilk profesyonel radyo yayıncılığı ise Amerika Birleşik Devletleri'nin Pittsburgh kentinde gerçekleşmiştir. Başlangıçta bu yayın, yalnızca haber ve müzik içerikli yani tematik bir yayıncılık olmakla birlikte, sonraları çeşitliliğin arttırıldığı bir yayımcılığa dönüşmüştür[57]. Diğer ülkelerde de düzenli yayınlar gecikmemiş, 1922 yılında İngiltere'de[58], Fransa'da, Sovyetler Birliği'nde, 1923 yılında ise Almanya'da radyo yayınları başlamış, sonra sırasıyla 1927 yılına kadar Arjantin, Avustralya, İtalya, Japonya, Norveç, Yeni Zelanda, Hollanda, İsveç, İsviçre, Çekoslovakya, Güney Afrika Birliği gibi ülkelerde radyo yayınları başlamıştır[59].

Genel anlamda radyo yayınlarının gelişimi beş dönemde ele alınabilir[60]:

- 1927 yılına kadar olan birinci dönem: Bu döneme amatör radyo çağı da denilebilir. Radyo yeni bir teknoloji olarak çok amatör şartlarda kullanılmaya başlamıştır.
- 1927-1945 yılları arası ikinci dönem: Olgunluk çağı olarak da nitelendirilen bu dönemin bir kısmı 2. Dünya Savaşı'na denk gelmiştir. Savaş nedeniyle yatırımların sınırlı kaldığı bu dönemde radyo, programlardaki kalite ve çeşitlilik açısından kendisini geliştirmiş, siyasi propaganda aracı olarak

[55] Danesi, s. 11.
[56] İnuğur, s. 117.
[57] Cüneyt Toraman, **Türk Hukukunda Radyo ve TV Yoluyla Kişilik Haklarının İhlali ve Korunması**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk ABD, 2006, s. 25.
[58] İngiltere'de ilk sürekli radyo yayını yapan kuruluş British Broadcasting Campany-BBC'dir.
[59] Aziz, s. 10.
[60] Sadık Canyurt, Radyo ve Televizyon Üst Kurumu, Kamu-Medya Hizmeti Karşılaştırması: BBC&TRT Karşılaştırması, Uzmanlık Tezi, Ankara, Ekim 2011, s. 22.

kullanılmıştır. Bu dönemde FM bandı 1935 yılında bulunmuş[61] ve parazitsiz ve daha kaliteli ses yayını yapma imkânına kavuşulmuştur.

- 1945-1960 yılları arası üçüncü dönem: Rekabet dönemi olarak da bilinir. Bu dönemde radyo, televizyonun bulunuşuyla birlikte onunla rekabet edebilmek için her ne kadar kendisini yenilemeye çalışsa da, önemli miktarda kan kaybetmiştir.
- 1960-1990 yılları arası dördüncü dönem: Transistorlu radyolarla birlikte ceplere girebilecek kadar küçülen radyo, teknolojinin de genişlemesiyle televizyon izleyicisinin dışında farklı alanlarda dinleyici bulmuş ve kendisini geliştirmiştir.
- 1990 sonrası beşinci dönem: Radyo bu dönemde televizyon gölgesinden kurtulmuş ve artan radyo istasyonları sayısı, branş radyolarının oluşması farklı bir dinleyici kitlesinin oluşmasını sağlamıştır."

Televizyonculukta büyük maliyetlerle yaratılan sahnelerin, radyoda ses, müzik ve efektle çok ucuza mal ediliyor olması radyonun en önemli avantajıdır. Bir başka avantajı ise, transistorlu radyonun, gittikçe küçülen boyutlarıyla, yaşamın her alanına nüfuz etmesi sayesinde, ucuz ve popüler araç haline gelmesidir. Radyo, görsel çekiciliği ile televizyonun icadı ve yaygınlaşmaya başlaması karşısında bir ara gerileyerek önemini yitirmiş olsa da, diğer taraftan radyonun eski önem ve popülaritesine kavuşturulması için çalışmalar da devam etmektedir. Radyonun en önemli yanı verilmek istenen mesajların, işitsel yolla tekrarlanmak suretiyle dinleyicinin beynine nakşedilebilmesi, böylece hızla yayılabilmesidir[62].

Görsel ve işitsel medya araçlarından diğeri olan televizyonun icadı, uzaktaki nesnelerin elektriksel ileticilerin sayesinde anında izlenebilmesi, ani bir buluş ya da anlık bir ilham dürtüsüyle gerçekleşmemiş, aksine birbirini izleyen keşif ve gelişmeler sonucunda oluşmuştur[63]. Elektromanyetik dalgalarla ses iletiminin olanaklı duruma gelmesi, görüntünün de iletilebileceği fikrini doğurmuştur. Görüntünün iletimi alanındaki çalışmalar 19. yüzyılın başlarında başlamıştır, ancak

[61] Aziz, s. 14.
[62] Ahmet Oktay, **Toplumsal Değişme ve Basın, 1960-1986 Türk Basını Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma**, Bilim/Felsefe/Sanat Yayınları, Tuba Matbaası, İstanbul, Ekim 1987, s. 33.
[63] Nurdoğan Erkebay, "Televizyon Yayın Teknolojisindeki Gelişmeler ve Türkiye", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1988, s. 22.

düzenli televizyon yayınlarının başlaması 1930'ların sonlarında mümkün olabilmiştir. 1873 yılında İrlandalı bir telgrafçı olan Andrew May, ışık dalgalarını elektrik akımına çevirerek, televizyonla ilgili ilk teknik buluşu gerçekleştirmiştir. Bu buluştan sonra Carey, Senlecg, Leblanc ve Lucas gibi bilginler, çeşitli projeler ortaya atmışlarsa da 1884 yılında Paul Nikow görüntüyü başka bir yere aktaran ilk aleti bulmuştur. "Döner Disk" adıyla anılan bu aracın içinde, kenarlardan başlayarak helozonik şekilde yerleştirilen kare delikler, küçük bir delikten geçirilerek verilen elektrik ışınları ile baştan başlayarak, dönerek taranmakta ve bu taranan yerler, ışık ve gölge olarak bir diğer yerde görüntü olarak oluşmaktaydı. 1924 yılında İskoç bilgin John Baird nesnelerin dış hatları, mekanik olarak tarayan bir televizyon sistemi bularak, tam anlamıyla kullanılacak ilk televizyonu geliştirmiştir. Rus asıllı ABD'li mühendis Vladimir Kosma Zworykin'in 1924 yılında İkonoskop (icenoscope) adını verdiği ve elektronik taramada kullanılan aracı geliştirerek, ilk kez elektronik tarama ile görüntü yayınını gerçekleştirmiştir[64]. Zworykin bu buluşuyla modern anlamda televizyon yayıncılığına geçilmesinde çok önemli bir rol oynadığı için modern televizyonculuğun kurucusu olarak kabul edilmektedir[65].

John Baird, geliştirmiş olduğu televizyonun halka açık ilk gösterisini 25 Mart 1925'de gerçekleştirmiştir[66]. Bu gelişmeler sonucunda ilk düzenli televizyon yayını Londra'da Alexader Place'da kurulan televizyon stüdyosunda British Broadcasting Corporation (BBC) tarafından 1936 yılında gerçekleşmiştir. İngiltere'den sonra televizyon yayınlarını başlatan ikinci ülke ABD'dir. Amerika'da ilk yayın 1939 yılında New York'da yapılmakta olan dünya fuarı izlenimlerinin verilmesiyle gerçekleştirilmiştir. 1940'ların sonlarına doğru ABD'de kablolu televizyon kullanılmaya başlanmıştır. Kablolu yayın, bir istasyon ve bir kablo ağından oluşan, istasyon tarafından üretilmiş veya hazır alınmış yayın ve programların bu ikiliye bağlanan konutlara ulaşmasına olanak veren donanımların tümüdür[67]. Daha sonraki yıllarda sırasıyla Sovyetler Birliği, Almanya ve Fransa düzenli televizyon yayınlarına başlamışlardır. İkinci Dünya Savaşı sırasında bir duraklama dönemi geçiren

[64] Erkebay, ss. 4-7.
[65] Hakan Temiztürk, "Batılı Ülkelerde Radyo Televizyon Yayınlarının Denetimi ve Denetleyici Kurullar", **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Hakemli Dergisi**, Sayı: 16, 2003, İstanbul, s. 267.
[66] Erkebay, s. 8.
[67] Güliz Uluç, **Küreselleşen Medya: İktidar ve Mücadele Alanı Olanaklar-Sorunlar-Tartışmalar**, 1.Baskı, Anahtar Kitaplar Yayınevi, Özener Matbaası, İstanbul, Nisan 2003, s. 28.

televizyon yayıncılığı, savaşın bitmesinin ardından büyük bir hızla gelişmiş; yeni televizyon istasyonları, vericileri yapılmış ve televizyon alıcısı üretimi artmıştır. Uyduların gelişimi ise, 1950'lerin sonunda ABD ile Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği arasındaki soğuk savaşın askeri yatırımları sayesinde olmuştur[68].

İlk renkli televizyon yayını 1954'te gerçekleştirilmiş[69], ancak renkli televizyon alıcılarının seri üretimine 1960'larda geçilmiştir[70]. Özellikle 60'lı yılların ortalarına doğru renkli televizyonların yaygınlaşmasıyla televizyon, insanların en büyük eğlence aracı, bilgi kaynağı ve yan endüstrileriyle önemli bir ekonomik güç haline gelmiştir. Televizyon teknolojisi zamanla önemli değişiklikler geçirmiş ve aşama aşama; uzun ekrana, stereo sayısal sese ve yüksek çözünürlüklü görüntüye kavuşmuştur[71].

Televizyon teknolojisinde sonraki yıllarda yaşanan gelişmeler, televizyonun etkinliğinin ve yaygınlığının çok daha büyük boyutlara ulaşmasını sağlamıştır. 1980'li yıllar, radyo ve televizyon yayıncılığının tüm dünyada yeniden yapılanma dönemini oluşturmuştur. Bu dönemde güçlü verici ve linklerle yayınlar, daha geniş alanlara ve kitlelere ulaştırılmıştır[72]. Günümüzde televizyon yayınlarının sadece yeryüzündeki verici istasyonlarıyla dağıtılması kısıtlaması ortadan kalkmıştır. Telekomünikasyon alanının en önemli gelişmelerinden biri olan uydular, televizyon istasyonlarının yeryüzü istasyonlarından yapılan yayınları sırasında karşılaşılan sorunların bertaraf edilmesini sağlamış ve televizyon yayınlarının tüm dünyaya gönderilmesiyle beraber televizyon programlarının küresel bir seyirci elde etmesi sağlanmıştır.

1.4.1.4. Dünyada Diğer Medya Faaliyetleri

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, ana faaliyet alanları olan yazılı medya yayıncılığı ile görsel işitsel medya yayıncılığı haricinde gerek bu faaliyet alanlarına yardımcı olmak amaçlı gerekse de ek bir faaliyet alanı olarak

[68] Beybin Kejanlıoğlu, **Türkiye'de Medyanın Dönüşümü**, Ankara, 2004, s. 150.
[69] Elif Çakır, **İstanbul Ticaret Odası Televizyon Sektör Raporu**, Mayıs 2004, İstanbul, s. 9.
[70] Temiztürk, s. 267.
[71] Frederic Vasseur, **Geleceğin Medyaları**, Çev. Galip Üstün, 1.Baskı, Cep Üniversitesi, İletişim Yayınları, İstanbul, Kasım 1993, s. 37.
[72] Aziz, s. 10.

zamanla yeni faaliyet alanları ortaya çıkmıştır. Haber ajansları, internet yayıncılığı, televizyon ve müzik yapımcılığı, dijital hizmetler, basım ve dağıtım faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilebilecek olan diğer faaliyet alanlarıdır. Bu faaliyet alanlarının tarihsel açıdan gelişim süreçleri şöyledir:

19. yüzyılda kurulmaya başlanan haber ajansları, yazılı basının gelişmesi ile beraber bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle yazılı basının gelişme süreci içerisinde; yaşanan siyasal ve toplumsal olayların sıklaşması, olaylara ilişkin haber toplama maliyetlerinin artması ve teknolojik alanda yaşanan gelişmeler haber ajanslarının doğuşunu hızlandıran gelişmeler olmuştur. Haber ajansları önceleri sadece yazılı basına haber sağlayan kaynaklar olarak ön plana çıkarken sonraları radyoların ve daha sonraları da televizyonların haber kaynağı olmuşlardır.

Haber ajanslarının doğuşu, XIX. yüzyılın ilk yarısına dayanmaktadır. Macar asıllı bir Fransız olan Charles Havas, 1835'te Havas haber ajansını kurarak, haber ajanslarının temelini atmıştır. Havas Haber Ajansını, 1855 yılında Almanya'da Woff Haber Ajansı izlemiştir. 1851 yılında önce Havasla birlikte çalışmış olan Alman asıllı Julius Reuter, Londra'da bir ticari haber bürosu kurarak, bugünkü Reuters Haber Ajansı'nın temelini atmıştır. Reuters'in verdiği haberleri ise bir yıl sonra gazeteler kullanmaya başlamışlardır[73]. ABD'de kurulan ilk haber ajansı ise New York Associated Pressdir. 1857 yılında kurulan bu haber ajansı, 1892 yılında adını Asociated Press şeklinde değiştirmiştir. ABD'de kurulan ikinci büyük haber ajansı ise 1907 yılında kurulun United Press Ajansıdır. Bu ajansta, 1958 yılında International New Serviceyi satın alarak adını United Press International Ajansı olarak değiştirmiştir. İngiltere'de İkinci Dünya Savaşı sonrası 1944 yılında Agence France Press kurulmuş, savaştan sonra anavatan Fransa'ya yerleşmiş ve kısa zamanda gelişerek dünyanın ünlü ajanslarından bir olmuştur. Rusya'da 1917 yılında kurulmuş olan Tass Ajansıda halen dünyanın beş büyük haber ajansından birisidir[74].

İnternet yayıncılığı ise internetin gelişimi ile doğru orantılı olarak paralel bir gelişme seyri izlemiştir. İnternet yayıncılığının özünü oluşturan internetin tarihsel gelişiminin temelleri soğuk savaş dönemi ile atılmış, internetin askeri ve akademik bir çalışma alanı dışında kullanılmasının yolunun açılması ise bilgisayarın küçülerek ofislere ve evlere girebilecek duruma gelmesiyle mümkün olmuştur. 1980'li yıllarla

[73] Tokgöz, s. 38.
[74] İnuğur, ss. 146-148.

birlikte önce yerel ağlar (LAN), kişisel bilgisayar ağlarının yaygınlaşması ile birlikte yaygınlaşmaya başlamış, İsviçre'de CERN laboratuarlarında çalışmalar sürdüren Tim Berners-Lee 1989'da önce hyper metin işaretleme dilini (HyperTextMarkup Language-HTML) ve Dünya Çapında Ağ olarak Türkçeleştirdiğimiz, internet adreslerinin başına eklediğimiz www (World Wide Web) olarak tanımladığımız bilgi paylaşım sistemini kurmuştur[75]. Sonrasında ise gerek bilgisayar dünyasında gerekse web alanında yaşanan gelişmeler, internetin geliştirilmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunmuştur. 20. yüzyılın sonlarına doğru ivme kazanan bu gelişme ve yaygınlaşmalar, medya kuruluşlarının internet dünyasını bir pazar olarak görmelerini ve sonrasında da medya sektörü açısından internet yayıncılığının doğmasını sağlamıştır.

20. yüzyılın en önemli yapımcılık faaliyetlerinden biri olarak nitelendirilebilecek televizyon ve müzik yapımcılığının ortaya çıkışında ise kuşkusuz ki 20. yüzyılda icat edilen ve 20. yüzyılın sonlarına doğru popüler kültürün bir parçası olan televizyonun yeri büyüktür. Televizyonun toplumsal hayatın bir parçası haline gelmesi ve sonrasında insanların beğeni ve tercihleri doğrultusunda eğlendirilmesi gereksinimi, televizyon ve müzik yapımcılığının zamanla daha da gelişmesini sağlamıştır. Televizyon ve müzik yapımcılığı faaliyetleri kapsamında medya kuruluşları; televizyon, sinema, reklam, klip prodüksiyonları ve program-film dağıtım işlemleri, ses kaseti, cd üretimi, çoğaltımı, ithalat ve ihracat işlemleri, grup içindeki ve dışındaki televizyon kanallarına film satışı yapılması, ileri gelen uluslararası yapım firmalarının filmleri için lisans anlaşmalarının imzalanması ve bu filmlerin Türkiye temsilciliğini yapılması, vizyona çıkan kaliteli ve yüksek bütçeli yapımların, Blu-ray, DVD ve VCD olarak piyasaya sürülmesi ve aynı zamanda pazarın liderlerinden olmuş ve merakla beklenen filmlerin, vizyonlarının hemen ardından Türk sinemaseverlerle buluşturulması gibi faaliyetleri yürütürler.

Dijital hizmetlerden birisi olan dijital televizyon yayıncılığı, analog televizyon yayıncılığından sayısal televizyon yayıncılığına geçiş ve yüksek çözünürlüklü yayın teknolojisinin gelişmesi ile beraber önem kazanan bir dijital yayıncılık faaliyetidir. Medya kuruluşlarının dijital hizmetler kapsamında yürütmüş olduğu hizmetlerden biri de mobil yayıncılıktır. Katma değerli servisler kapsamında

[75] Haluk Birsen, **İnternet Yayıncılığı**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2013, ss. 5-6.

mobil yayıncılığın başlangıcı kısa mesaj servislerine dayanır. Operatörler 2002'den itibaren SMS yoluyla bilgi ve haber aktarımına başlamış, ardından bu hizmeti verebilmek için medya gruplarıyla birlikte çalışmaya başlamışlardır[76]. Yine logo&melodi servisleri, anket servisleri, LBS anket&oylama servisleri, abonelikli servisler, hazır mesaj servisleri, yarışma&oylama servisleri, e-postaya sms&mms, altbantsms servisleri medya gruplarının mobil yayıncılık faaliyetleri kapsamında yürütmüş oldukları hizmetler arasında sayılabilir. Dijital hizmetler kapsamında olmamakla birlikte bu hizmetlerden yararlanılarak yürütülen bir diğer hizmet işlemi ise uzaktan satış işlemleridir. Bu hizmetler medya kuruluşlarının, televizyon ve internet üzerinden faaliyet gösteren uzaktan satış şirketleri aracılığıyla yürütülür. Kurumsal perakendeciliğe örnek olarak gösterilebilecek olan uzaktan satış işlemleri ile tüketicilerin ihtiyaç duyduğu birçok ürüne ulaşmaları kolaylaşmaktadır.

Günümüz anlamında basım işlemlerinin tarihsel başlangıcı matbaanın icadına dayanmaktadır. Matbaanın, 1440 yılında Johan Gutenberg tarafından icadından evvel bazı ülkelerde çeşitli mekanik baskı ve çoğaltma usulleri kullanılmakta beraber günümüz anlamıyla müteharrik (oynar) maden harflerle dizginin yapılması ve baskı makinesi Gutenberg tarafından icat edilmiştir. Gutenberg'in kurduğu basım sanatı, gezici Alman ustalar kanalıyla XV. yüzyılın ikinci yarısında diğer Avrupa ülkelerine hızla yayılmıştır. Amerika'da ise ilk basım işi, 1539 yılında Mexico şehrinde Giovanni Paoli adlı İtalyan'ın gayret ve çabalarıyla başlamıştır.

Modern baskı tekniğinin temeli ise, 1811 yılında Alman Friedrick Koenig tarafından atılmıştır. Koenig, her parçası demirden olan ve saatte 400 baskı yapabilen bir makine icat etmiştir[77]. Yine 1818'de Paris'te Fransız matbaacısı Pierre Lorilleux tarafından bulunan ve hızlı baskı yapma olanağı sağlayan çabuk kurumayan basım mürekkebinin bulunması olmuştur. Bu gelişmeyi 1827'de Nicephore Niepce tarafından bulunan ve 1838'de ıslah edilerek klişecilik döneminin başlamasını sağlayan fotoğrafın bulunuşu olmuştur. Bu sayede gazetelere resim basılması ve renkli eğlence basınının gelişmesi sağlanmıştır. 1867'de Hippolyte Marinomi tarafından dört silindirli baskı makinesi (rotatif) ortaya çıkarılmış ve bu sayede saatte 10.000 sayı baskı yapmak mümkün olmuştur. Yine 1875 yılında kâğıt üretiminin tam

[76] Ceren Sözeri ve Zeynep Güney, **Türkiye'de Medyanın Ekonomi Politiği: Sektör Analizi,** Tesev Yayınları, İstanbul, 2011, s. 80.
[77] Evliyagil, s. 10.

manasıyla geliştirilmesi ve üretim hammaddesi olarak ağaç hamurundan yararlanılması, kâğıdın daha ucuza mal olmasını ve basının gelişmesini sağlamıştır[78]. 20. yüzyılda ise dizgi[79] makinelerin icadı, rotatiflerin[80] işletilmesi bugünkü modern gazeteciliği doğurmuş, basın dünyası önemli gelişmelere sahne olmuştur.

İlk çağlarda haberin ağızdan ağza yayılmasıyla başlayan dağıtım işlemleri ise, birçok aşamadan geçerek günümüz modern anlayışına kavuşmuştur. Dağıtım sistemlerinin tam oturmadığı dönemlerde abonelik iyi bir alternatif olarak denenmiş, ancak abonelerden paraların tahsil edilememesi birçok yayıncı için mali tehdit oluşturmuştur. 1760'ların başında ise dağıtımda daha çok çocuklar kullanılmış, çok az gelirle kapıdan kapıya dolaşarak dağıtım gerçekleştiren çocuklar, abone kazanmaya çalışmışlardır[81]. Posta sürücüleri bir döneme damgasını vurmuş ancak dergi dağıtımında posta şirketleriyle yaşanan sıkıntılar, yayıncıları kendi dağıtım ağlarını kurmaya itmiştir[82]. Dağıtımda bir dönem toptancıları aracı olarak kullanan yayıncılar, sonraları toptancıları devreden çıkarmış ve dağıtımın tüm sorumluluğunu kendi bünyelerinde toplamışlardır[83]. 20. yüzyılla beraber ulaşım yollarının ve yayınların taşınması için kullanılan araçların geliştirilmesi, yine son yıllarda küreselleşme ile beraber şirketlerin dağıtım ağlarının örgütlenmesi sürecine olan yaklaşımlarının profesyonelleşmesi dağıtım faaliyetlerinin gelişmesine büyük katkılar sağlamıştır.

1.4.2. Medya Sektörünün Türkiye'deki Gelişimi

Medya sektörünün dünya tarihindeki önemli gelişim aşamalarından biri olan matbaa, hatırlanacağı üzere 1440 yılında Johan Gutenberg tarafından bulunmuştur. Matbaanın Gutenberg tarafından bulunuşundan yaklaşık 300 yıl sonra 1727 yılında ilk Türk matbaası kurulmuş ve bu gelişme Türkiye'de medya sektörünün gelişim süreci açısından önemli bir aşama olarak tarihe geçmiştir. Şimdi çalışmada

[78] İnuğur, s. 118.
[79] Basım için harfleri, kelimeleri, satırları, sayfalar oluşturacak biçimde düzenleme, tertip.
[80] Büyük bir çabuklukla dönerek işleyen ve saatte binlerce adet baskı yapan bir tür basım makinesi.
[81] William J. Thornand Mary Pat Pfeil, Newspaper Circulation: Marketing The News, Logman Inc, 1987, s. 114.
82 The Columbia Electronic Encyclopedia, http://www.infoplease.com/ce6/ent/A0860301.HTML (20.06.2013)
[83] Thorn and Pfeil, s. 46.

Türkiye'de medya sürecinin gelişimi yazılı medya yayıncılığı, görsel ve işitsel medya yayıncılığı ve diğer medya faaliyetlerinin gelişimi itibariyle ele alınacaktır.

1.4.2.1. Türkiye'de Yazılı Medya Yayıncılığı

Basım sanatı 1727 yılında Osmanlı Devleti'ne girmiş olsa da, ilk gazetenin yayınlanması için bir süre daha beklenmesi zorunlu olmuştur. Ülkede egemen olan aşırı taassup nedeniyle Türkçe gazetelerin ortaya çıkması yüz yıl daha gecikmiş, ilk gazeteler tıpkı kitaplarda olduğu gibi yabancı dilde ve genellikle Fransızca olarak yayınlanmıştır. Osmanlı Devleti'nde yayınlanan ilk gazete, Fransız devrimini izleyen yıllarda Fransızlar tarafından çıkarılmıştır. İstanbul'da Fransız elçiliği basımevinde basılan ve 1795 yılında Fransızca olarak yayınlanan bu gazetenin adı "Bulletindes Nouvelles" haberler bültenidir. Gazetenin çıkış tarihinden de anlaşılacağı üzere bu gazete, Büyük Fransız Devrimi'nin heyecanını yansıtan ve dünyanın desteğini kazanmak gayesiyle devrimin amaçlarını anlatan bir gazetedir. İstanbul'da ikinci gazete yine Fransız elçiliği tarafından 1796 yılında "Gazette Française de Constantinople" (İstanbul'un Fransız Gazetesi) adıyla yayınlanır. Bu gazeteleri daha sonra İzmir'de yayınlanan, haftalık "Le Spectateur Oriental"(1821), aylık "Le Smyrne" (1824) ve haftalık "Le Courrier de Smyrneen" (1828) gazeteleri izlemiştir[84].

İlk Türkçe-Arapça gazete 1828 yılında Mısır'da çıkarılan, daha çok resmi bildiriler ve yasal uygulamaları anlatan Vakayi-i Mısriyye'dir. İlk Türkçe gazete olan Takvim-i Vekayi ise Avrupa'da yayınlanan ilk süreli yayından iki yüz, Türkiye'ye matbaanın gelişinden yüz üç yıl sonra yayınlanmıştır[85]. 1840 yılına kadar tek gazete olarak kalan Takvim-i Vekayi, bu tarihte Ceride-i Havadis'in yayınlanması ile yalnızlığına son verir. Ceride-i Havadis, özel sermaye ile çıkarılan ilk Türkçe gazetedir. Bu gazetenin yayınlanış öyküsü ise oldukça ilginçtir. Bu öyküyü Can Dündar 12 Şubat 2004 tarihli Milliyet gazetesindeki köşe yazısında şöyle kaleme almıştır:

> *"Türkiye'de basın hayatı nasıl başladı bilir misiniz? Bilmiyorsanız size Hıfzı Topuz ustamızın "Türk Basın Tarihi" kitabını tavsiye ederim.*

[84] İnuğur, s. 166.
[85] Koloğlu, s. 69.

Oradan öğreniyoruz ki Türkçe yayımlanan ikinci gazeteyi bir rezalete borçluyuz. İstanbul'da yaşayan William Churchill adlı İngiliz tüccar, 1836 yılında bir gün Kadıköy'de avlanırken yanlışlıkla bir çocuğu yaralamış. Tutuklanmış. İşe İngiliz elçiliği el koymuş hemen... Yabancılar için geçerli kapitülasyonları hatırlatmış. "Siz nasıl bir İngiliz yurttaşını tutuklarsınız" diye çıkışmış. Telaşlanmış Hükümet... İş büyümüş. Churchill salıverilmiş. Dışişleri Bakanı azledilmiş. Churchill'e de özür niyetine üç hediye verilmiş: Pırlantalı nişan... Zeytinyağı ihracı için ferman... Ve gazete çıkarma izni... Ceride-i Havadis böyle doğmuş. Acaba doğumunda böyle bir utanç olduğundan mıdır Türk basınının bir türlü düze çıkamaması?"

Türk basın tarihinde öncü gazeteler olarak nitelendirilen ilk iki gazeteden Takvim-i Vekayi devletin yönetiminde çıkan resmi, Ceride-i Havadis ise devletten yardım gören, yarı resmi gazeteler olduğu için, birçok yazar ve düşünür Türk gazeteciliğini "Tercüman-ı Ahval" ile başlatmak isterler[86]. Bu açıdan, 1860 yılında Agah Efendi ve Şinasi tarafından çıkartılan Tercüman-ı Ahval'i, Türk basın tarihinin hazineden yardım alınmadan ve özel teşebbüs tarafından çıkartılan ilk özel Türk gazetesi olarak ifade etmek daha doğru olacaktır. 1879-1887 arasındaki yıllarda İstanbul'da ortalama dokuz on yeni yayının her yıl piyasaya çıktığı görülür. Bunlarda gazeteden çok dergiler vardır. 1888-1908 yılları arasında ise yılda ortalama ancak bir yeni yayın görülür. Dönemin en önemli gazeteleri Tercüman-ı Hakikat, Sabah, İkdam, Tarik ve Mizan gazeteleridir. Dönemin en önemli dergisi ise 27 Mart 1881'de yayınlanan Servet-i Fünun dergisidir. Servet-i Fünun kadar etkili olmasa da, Malümat ve Mecmua-i Ebüzziya dönemde çıkan diğer dergilerden bazılarıdır[87].

Milli mücadele döneminde Mustafa Kemal, basına ayrı bir önem vermiş ve milli mücadeleyi destekleyen bazı gazetelerin çıkarılmasında aktif rol oynamıştır. 1 Kasım 1918-21 Aralık 1918 arasında yayın hayatını sürdüren Minber gazetesinin ortakları arasında[88] yer alan Mustafa Kemal, Erzurum Kongresi sırasında Albayrak gazetesine destek vermenin yanı sıra Sivas Kongresi'nin bitimiyle birlikte 14 Eylül 1919 tarihinden itibaren ulusal hareketin sesi ve yarı resmi organı olacak olan İrade-i Milliye gazetesini Sivas'ta çıkarmaya başladı ve bu gazetede kimi başyazıları da kendisi kaleme aldı. Ayrıca Mustafa Kemal'in yanında birkaç Heyet-i Temsiliye üyesiyle birlikte 27 Aralık 1919'da Ankara'ya geldikten hemen sonra

[86] İnuğur, s. 184.
[87] Koloğlu, ss. 63-66.
[88] Sadi Borak, **Atatürk ve Edebiyat**, Kırmızı Beyaz Yayınları, İstanbul 2004, s. 92.

yaptığı ilk girişimlerden birisi gazete çıkarmak olmuştur. Hakimiyet-i Milliye gazetesi 10 Ocak 1920 tarihinden itibaren yayınlanmaya başlamıştır[89].

Demokrat Parti'nin 1945 yılında siyaset arenasına girmesi ile çok partili yaşam başlamış ve bu süreç sonrası medya adına önemli sayılabilecek gelişmeler olmuştur. Bu gelişmeler; başyazıya dayanan gazete anlayışından habere ve resme öncelik tanıyan anlayışa geçilmesi, karayolu, demiryolu ve havayolundaki iyileştirmeler ile dağıtım ağlarının geliştirilmesi, hızlı ve aktüel fotoğraf kullanımı için fotoğraf nakline yarayan telefoto makinelerinin kullanılmaya başlanması, gazetelerin spor sayfalarının moda haline gelmesi, İstanbul Üniversitesi'nde gazetecilik bölümünün açılması olarak sıralanabilir[90].

1980 darbesi sonrası Turgut Özal liderliğinde Anavatan Partisi (ANAP) hükümete gelmiş ve ANAP'ın iktidara geldiği 1983 yılı, Türkiye'nin piyasa ekonomisine geçiş sürecinin yani ekonomik liberalleşme sürecinin de başlangıcı sayılır. ANAP'ın liberal ekonomi politikalarının teşvik ettiği özel girişimcilik, şirketlerin pazar hâkimiyeti için kıyasıya bir rekabete giriştiği medya endüstrisinde de kendini göstermiştir. Bu dönem, medya sahipliğinin gazeteci ailelerden büyük şirketlere devredilmesiyle sonuçlanmıştır[91].

24 Ocak 1980'e kadar kâğıt, devlet tarafından basına sübvansiyonla verilirken, Demirel hükümetinin 25 Ocak'ta almış olduğu kararla kâğıda sübvansiyon kalkmış ve kâğıt fiyatı 41 lira olarak belirlenmiştir. Kâğıda teşvikin kesilmesi basını büyük bir finansal problemle karşı karşıya bırakmış, liberalizmi destekleyen ve bu sayede büyük şirketlerden reklam desteği alabilen şirketler ayakta durmayı başarabilmişlerdir. Bu dönemin ilginç olaylarından biri de başlarda liberal ekonomiyi desteklemeyeceğini bildiren ve bu nedenle kapanma tehlikesi yaşayan Cumhuriyet Gazetesi'nin, liberal ekonomiyi köşe yazarlarına dokunulmaması şartıyla destekleyeceğini açıklaması sayesinde kapanma tehlikesinden kurtulmasıdır. Zor günler yaşayan basını, Basın İlan Kurumu'nun resmi reklam ve ilanların dağıtımında adil davranması her ne kadar rahatlatsa da, asıl basını rahatlatacak olan özel reklamlardan alınacak pay olmuştur. 1990'ların sonuna doğru özel reklam

[89] İzzet Öztoprak, "Atatürk, Basın ve Minber Gazetesi", **Beşinci Uluslararası Atatürk Kongresi** (8-12 Aralık 2003), Cilt: II, Ankara 2005, ATAM Yayıncılık, s. 905.
[90] Koloğlu, ss. 124-128.
[91] Esra Elmas ve Dilek Kurban, **İletişimsel Demokrasi-Demokratik İletişim Türkiye'de Medya: Mevzuat, Politikalar**, Aktörler, TESEV Yayınları, Ankara, 2011, s. 22.

pastasından daha büyük pay alma savaşı, gazeteleri tirajlarını arttırmak amacıyla promosyon kampanyalarına yöneltmiş ve böylelikle kupon gazeteciliği doğmuştur[92]. Ancak uygulama zamanla, gerek kamuoyu nezdindeki olumsuz etkileri gerekse basın işletmelerine verdiği zararlar ile gündeme gelmeye başlamış ve 1997 yılında basında promosyon konusunda yasal düzenlemelere gidilerek, kültür promosyonu dışındaki promosyonlar yasaklanmıştır.

1990'lı yıllar ise elektronik gazeteciliğin ön plana çıkması açısından önemli bir dönemdir. Bu alanda ilk adımı Temmuz 1995'de Aktüel Dergisi atmış ve hemen arkasından Aktüel Dergisi'ni, Leman Dergisi ve Zaman gazetesi takip etmiştir. İki yıl sonra da Hürriyet, Milliyet, Sabah ve diğer gazeteler, hatta yerel basın, televizyonlar ve radyoların büyük bir kısmı kendi internet sitelerini kurmuş ve habercilik hizmetinin sunumunda bu araçlardan da faydalanmışlardır. Yine elektronik kitap teknolojisi elektronik kütüphane yaratma girişimi için önemli bir adım sayılmış, internet üzerinde kitap satışları pek çok ülkede ciddi boyutlara ulaşmıştır. Böylece toplum, Elektronik Devrim Çağı'na adım atmış ve basın kavramı yerini yavaş yavaş medya kavramına bırakmıştır[93].

1.4.2.2. Türkiye'de Görsel ve İşitsel Medya Yayıncılığı

Görsel ve işitsel medya araçlarından radyo Türkiye'de, dünyada ilk radyo yayınının başlamasından sadece iki yıl sonra1927'de, iki kamu kuruluşu, Anadolu Ajansı (AA) ve Cumhuriyet Halk Partisinin (CHP) hissedar olduğu Türkiye İş Bankası ortaklaşa, Türk Telsiz Telefon A.Ş. (TTAŞ) adlı yayın şirketini kurmuş ve Ankara ile İstanbul'dan radyo yayınına başlanmıştır. TTAŞ'ın kurulmasıyla radyo yayıncılığı doğrudan devlet eliyle yürütülmese de ilk günden başlayarak devlet çarkının bir parçası haline gelmiştir[94]. Şirket, British Broadcasting Corporation'ın (BBC) çalışma şeklini örnek almış ve hükümetle on yıllık sözleşme imzalamıştır. 1936'da, TTAŞ'ın sözleşme yenileme talebi, programlarının çağdaş radyo yayıncılığı standartlarını karşılamadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Aynı yıl çıkarılan bir

[92] Koloğlu, ss. 142-144.
[93] Koloğlu, ss. 160-182.
[94] Burcu Sümer, The Impact of Europeanisation on Policy-Making in Turkey: Controversies, Uncertainties and Misfits in Broadcasting Policy (1999-2009), Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi Araştırma Dizisi, Yayın No: 35, 2010, s. 106.

kararnameyle, radyo yayınları devlet eliyle yapılmaya başlanmıştır. Şirketin vericileri Posta, Telefon ve Telgraf Genel Müdürlüğü'ne (PTT) devredilmiş ve bu devir, radyo yayıncılığında 1964'e kadar sürecek olan devlet tekelinin başlangıcını olmuştur[95]. II. Dünya Savaşı ile birlikte radyolar, yeni kurulan Matbuat Umum Müdürlüğü'ne (Basın Yayın ve Turizm/Enformasyon Genel Müdürlüğü) bağlandı. 1950'de yayın hayatına İzmir Belediyesi'ne bağlı olarak başlayan İzmir Radyosu, 1953'ten itibaren Matbuat Umum Müdürlüğü bünyesinde yayınlarını sürdürmüş ve böylece İzmir, radyo yayıncılığında Ankara ile İstanbul'dan sonra üçüncü büyük merkez haline gelmiştir. Radyo yayınlarının yönetiminin özerk ve tarafsız bir kamu iktisadi kuruluşu olarak düzenlenmesini öngören 1961 Anayasası uyarınca, 1964 yılında 359 Sayılı yasayla Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT) bünyesinde devam eden radyo yayınları, vericilerinin güçlendirilmesi ile daha geniş kitlelere ve alana ulaştı. 1974 yılında, TRT'nin merkez ve bölge radyolarının birleştirilmesiyle TRT-1, TRT-2 ve TRT-3 radyo yayınları oluşturuldu[96].

Tablo 1.1: Türkiye'de Radyo Yayıncılığının Dönemleri

Dönem	Yıllar
TTTAŞ Dönemi	1926-1934
TTTAŞ ve PTT Dönemi	1934-1936
PTT Dönemi	1936-1940
Matbuat Umum Müdürlüğü	1940-1943
Basın Yayın Umum Müdürlüğü	1943-1949
Basın Yayın ve Turizm Müdürlüğü	1949-1960
Basın Yayın ve Turizm Müdürlüğü (1960 İhtilalı sonrası)	1960-1964
TRT Dönemi	1964'ten günümüze
Özel Sermayeli Radyolar	1992'den günümüze

Kaynak: Mihalis Kuyucu, "Türkiye'de Radyo Yayıncılığı: Ulusal Ölçekte Yayın Yapan Özel Radyo Kanallarının Yapıları Üzerine Bir Araştırma", Yeditepe Üniversitesi, **Global Media Journal Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, Güz 2013, s. 139.

Tablo 1.1'den görüldüğü üzere Türkiye'de radyo yayıncılığı 1992 yılına kadar TRT'nin tekelinde gerçekleştirilmiş, 1992 yılı ile beraber ise bu tekel kırılmış ve Türkiye'de özel sermayeli radyo kanalları yayın hayatlarına başlamışlardır. Türkiye'de ilk özel radyo yayını ile ilgili farklı kaynaklarda farklı bilgiler yer

[95] Elmas ve Kurban, s. 20.
[96] TRT, "Tarihçe", http://www.trt.net.tr/Kurumsal/s.aspx?id=tarihce (16.07.2013)

almaktadır. 6 Haziran 1992 tarihli Cumhuriyet Gazetesi Bodrum'da, 1992 yılının Mayıs ayında turizm amaçlı İngilizce radyo yayınının yapıldığının bilgisini vermiştir. Ekşi sözlükte 1 Mayıs 1992 tarihinde Bodrum'da kurulan Radyo Ekonun ilk özel radyo kanalı olduğu belirtilirken[97], Wikipedia kaynaklarında Türkiye'de ilk özel sermayeli radyo kanalının 1991 yılında Gaziantep'de yayına başlayan Olay (FM) Radyo[98] olduğu yer almaktadır. İstanbul merkezli yayın yapan ilk özel radyo kanalı ise 4 Haziran 1992 tarihinde 101 FM frekansından yayına başlayan Mehmet Duru'nun sahip olduğu Kent FM olmuştur[99]. 2013 yılına geldiğimizde Türkiye'de RTÜK tarafından kayıtlı olan ve resmi yayın yapma hakkına sahip radyo işlemesi sayısı 1058'dir.

1964'de TRT kurulmuş, bu kurumun çalışmaları ile vericiler güçlendirilmiş ve bu sayede radyo yayınları geniş kitlelere ulaşmıştır. Türkiye'nin ilk deneme televizyon yayınları ise, 31 Ocak 1968'de Ankara'da gerçekleştirilmiştir. Deneme yayınlarının başlamasında Almanya'nın TRT kurumuna 5 kw'lık bir verici hediye etmiş olması etkili olmuştur. Dönemin televizyondan sorumlu yöneticisi konumundaki Öngören'e göre, Türkiye'nin televizyon yayınlarını bir türlü başlatamayacağını gören Almanya "biz dürtelim, başlasın" anlayışıyla bu vericiyi Türkiye'ye hediye etmiştir. Amaç, Avrupa'da süresini doldurmak üzere olan siyah beyaz televizyon yayın teknolojisinin Türkiye'ye satılmasıdır[100]. Kurulduğu günlerde haftada üç gün üç saat yayın yapan kanal 1974 yılında 24 saat yayına başlamıştır[101]. 1982 yılında deneme yayınlarıyla renkli yayına geçilmiş, 1986 yılında ise TV2 kanalı ile çok kanallı yayıncılığa adım atılmıştır. TRT kurumunun çok kanallı yayın girişimleri ikinci kanaldan sonra da sürdürülmüştür. 1989 yılında TV3, 1990 yılında TV4 ve TV5 (TRT-Int.) yayına sokulmuş, böylece TRT ulusal ve uluslararası düzeyde beş kanaldan televizyon yayını yapan bir kuruluş haline gelmiştir[102].

[97] EKSISOZLUK, https://eksisozluk.com/turkiyenin-ilk-ozel-radyosu--2869048, (11 Mayıs 2013).
[98] WIKIPEDIA, http://tr.wikipedia.org/wiki/Gaziantep_Olay_Fm_Radyo, (21 Mayıs 2013).
[99] A. Gökmen, **Radyo Günleri Geri Geldi**, Nokta Yayınları, İstanbul, 1993, s. 56.
[100] Ayhan O. Ünlüer, **Ekranın Öte Yüzü: Radyo Televizyon Yayıncılığının Dünü, Bugünü ve Yarınlarına İlişkin Bir Perspektif**, Tablet Kitapevi, Konya, 2005, s. 102.
[101] TRT, "Tarihçe" http://www.trt.net.tr/Kurumsal/Tarihce.aspx (12.04.2013).
[102] Aylan O. Ünlüer ve Mehmet Kesim, **Radyo ve Televizyon Yayıncılığı**, (Ed. Nazmi Ulutak), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013, s. 27.

1989 yılında çıkarılan 3517 sayılı yasa ile TRT kurumunun elinde bulunan radyo ve televizyon vericilerinin PTT'ye devri, radyo televizyon yayıncılığında radikal bir dönüşümün ilk adımı olmuştur. PTT, vericileri devralmasının hemen ardından kablolu televizyon deneme yayınlarına başlamıştır. Gerek bu uygulama gerekse çeşitli Avrupa ve Amerikan televizyon kanallarının yaptıkları uydu yayınlarının çanak anten kullanılarak izlenebilir hale gelmesi TRT tekelinin fiilen ortadan kalkması sonucunu doğurmuştur. Yasal engel olmaması nedeniyle uydu yayınlarına talep giderek artmış, bazı belediyeler uygun yerlere kurdukları çanak antenlerle bu yayınları halka ulaştırmaya başlamışlardır[103]. Türkiye'de devlet yayıncılığı tekelini gerçek anlamda sonlandıran girişim ise 1990'da Türkiye'de ilk özel televizyon kanalı olan ve uydu üzerinden ve Almanya'dan yayın yapmaya başlayan ve daha sonra Star 1 adını alacak olan Magic Box televizyonunun yayına geçmesi olmuştur. Böylece TRT ilk kez bir rekabetle karşı karşıya kalmış ve video klipler, eğlence programları yayınlayan Kral TV gibi çoğu tematik kanal, Star TV tarafından yaratılmıştır[104]. Star 1 televizyonunun yarı hissesine sahip Uzan'lar Ocak 1992'de Tele On televizyonunu yayına sokmuşlar, onları Mart 1992'de Erol Aksoy'un sahipliğinde yayına giren Show Tv izlemiştir[105]. Mart 1993'de ilk şifreli kanal olan Cine 5 yayına başlamış; onu Temmuz 1993'de yayına giren ATV ile Aralık 1993'de yayına giren Kanal D izlemiştir. 1992'de ilk özel radyo açılmış ve sonrasında daha az yatırım gerektirmesi kolay kurulabilir olması sayesinde pek çok ilde yüzlerce radyo istasyonu kurulmuş ve yayına geçmişlerdir.

1.4.2.3. Türkiye'de Diğer Medya Faaliyetleri

Türkiye'nin ilk haber ajansı denemesi 1911 yılında gerçekleşmiştir. İlk denemenin gerçekleştiği 1911 yılına kadar olan süreçte, halkın ve gazetelerin tek haber kaynağı ise yabancı ajanslar olmuşlardır. 1911 yılında kurulan Osmanlı Telgraf Ajansı, Havas ve Reuter ajanslarının örtülü bir örgütü gibi çalışmıştır. Osmanlı Telgraf Ajansı, İngiliz ve Fransız Hükümetlerinin propagandasını yaptığı gerekçesiyle kapatılıp yerine 1914'te Osmanlı Millî Ajansı kurulmuş ve bu

[103] Ünlüer ve Kesim, s. 27.
[104] Elmas ve Kurban, s. 22-23.
[105] Yengin, Hülya, **Ekranın Büyüsü**, Der Yayınları:129, İstanbul, 1994, s. 142.

ajansta Birinci Dünya Savaşı sonunda tarih sahnesinden çekilmiştir. 1920 yılında ise Türkiye-Havas-Reuter Ajansı faaliyete geçmiştir. Bu ajansın Türkiye ile olan ilgisi de isim benzerliğinden öteye geçmemiştir[106].

Mustafa Kemal'in beyanatıyla 6 Nisan 1920'de kurulan Anadolu Ajansı; Türk kamuoyunu yanlış yollara sürükleyecek, millî birliği tehlikeye düşürecek iç ve dış yayınlara karşı milleti uyarmak, millî kurtuluşu sağlayacak karar ve hareketleri, Büyük Millet Meclisi'nin kararlarını günü gününe halka ulaştırmak suretiyle, hükümetle halk arasındaki bağlantıyı temin etmekteydi. Anadolu Ajansı kurulduktan sonra hemen faaliyete geçti. 13 Nisan 1920'den itibaren iç ve dış dünya haberleri "Anadolu Ajansı Tebligatı" başlığı altında yayınlanmaya başlamıştır[107]. 1950 sonrası dönemde ise haberi ön plana alarak yayın eğilimi büsbütün artmış ve ajansçılık, medya sektöründe yeni bir faaliyet alanı olarak belirmiştir[108]. 1920'de kurulan Anadolu Ajansı sonrası 1950'de Türk Haber Ajansı, 1963'de Doğan Haber Ajansı, 1972'de Ankara Haber Ajansı, 1993 yılında İhlas Haber Ajansı ve 2003 yılında Cihan Haber Ajansı gibi gerek iktisadi nitelikteki gerekse medya kuruluşlarının kendi bünyelerinde kurduğu haber ajansları önem kazanmaya başlamıştır.

İnternet yayıncılığının temeli olan internet bağlantısı Türkiye'de ilk olarak 12 Nisan 1993 tarihinde Orta Doğu Teknik Üniversitesi'nden (ODTÜ) gerçekleştirilmiştir. İnternet ağlarının kısa zaman içerisinde geniş kitlelere yayılmasıyla beraber, medya kuruluşları da internet yayıncılığını faaliyetleri arasına eklemeye başlamışlardır. İçeriğini internete taşıyan ilk yayın Aktüel Dergisi olmuştur (Temmuz 1995). Dergi, Boğaziçi Üniversitesi'nin sunucu bilgisayarları üzerinden, yine bu üniversitenin öğrencileri tarafından güncellenip dünyaya açılmıştır. İnterneti ilk keşfeden gazete olan Zaman Gazetesi, 2 Aralık 1995'ten itibaren gazetede yer alan haberleri ve köşe yazılarını internet üzerinden yayınlamaya başlamış, ancak yazıların ve haberlerin tamamını internete açmamıştır. Zaman Gazetesi ayrıca eski sayılarını internet ortamında arşivleyerek, bu sayılara herkesin ulaşmasını da sağlamıştır. İçeriğinin tamamını internete açan ilk gazete ise Milliyet gazetesidir (27 Kasım 1996). Milliyet gazetesini 1 Ocak 1997 tarihinde, Hürriyet ve Sabah gazeteleri

[106] İzzet Öztoprak, **Kurtuluş Savaşında Türk Basını**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1981, ss. 29-30.
[107] AA, "Kuruluşundan Bugüne Anadolu Ajansı", http://www.aa.com.tr/tr/kurumsal/61996--tarihce (12.04.2013).
[108] Koloğlu, ss. 133-135.

izlemiştir. Radikal Gazetesi 28 Mart 1998'de, Cumhuriyet Gazetesi ise, 7 Mayıs 1998'de internete açılmıştır. Cumhuriyet Gazetesi 2000 yılının Nisan ayında internet üzerinden abonelik sistemini getirmiş ve abone olan okurlar kendilerine verilen şifreyle o günkü sayıya ulaşabilmişlerdir. Ülkemizde ulusal yayın yapan bütün gazeteler gibi yerel gazetelerin büyük çoğunluğunun da internet sitesi bulunmaktadır. Birçok gazetenin sitesi, ilk zamanlarda sadece o günkü sayının içeriğine yer verirken, şimdi 24 saat güncellenir ve yeni haber eklenir hale getirilmiştir. Gazetelerin yanında televizyon ve radyolar da internette site açma zorunluluğu duymuşlardır. Televizyon ve radyolar, sitelerinde program içeriklerini tanıtırken aynı zamanda da günün gelişen önemli olaylarını okurlarına aktarmaktadırlar. İnternet üzerinden canlı yayın yaparak radyolar, dünyanın herhangi bir bölgesinden dinlenebilir hale gelmiştir[109].

Türkiye'de televizyon ve müzik yapımcılığı faaliyetleri ise 1990 sonrası özel sektörün televizyon yayıncılığına adım atması sonrası ortaya çıkan ve yaygınlaşmaya başlayan bir faaliyet alanı olmuştur. Günümüzde ise birçok medya kuruluşunun kendi yapım şirketini kurduğu ve yayın akışlarında yer vermiş olduğu birçok programı bu yapım şirketlerine yaptırdığı görülmektedir. Medya kuruluşları zamanla, yapımcılık faaliyetlerini bir hizmet faaliyeti olarak üçüncü kişilere sunma yoluna gitmiş ve bu sayede yapımcılık faaliyetleri gelir sağlanan hizmet faaliyetlerinden birisi olmuştur. Dijital hizmetler ise gerek televizyon teknolojisinde analog yayıncılıktan sayısal yayıncılığa geçişin gerekse mobil yayıncılık teknolojisinde yaşanan gelişmelerin bir sonucu olarak 2000'li yıllarda popülerleşen faaliyet alanlarından birisi olmuştur. Dijital yayıncılığa, 1999 yılının Mart ayında kurulan Digi-Türk ve Doğan Yayın Holding bünyesinde 2007 yılında kurulan D-Smart dijital platformları örnek olarak gösterilebilir. Mobil operatörleri ile medya kuruluşları arasında servis içeriklerine yönelik olarak yapılan sözleşmeler ve yayın organlarının izleyici kitleye belli bir ücret karşılığında sunmuş olduğu logo&melodi vb. gibi servislerde, 20. yüzyılın sonlarına doğru, özel televizyon yayıncılığı ve mobil dünyada yaşanan gelişmeler neticesinde önem kazanan faaliyet alanlarından birisi olmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu'nda basım faaliyetlerinin başlangıcını genellikle ülke dışındaki bazı hareketler hazırlamıştır. Bu hareketler:

[109] Milli Eğitim Bakanlığı, **İnternet Haberciliği**, MEGEP Yayınları, 2011, s. 3.

- Avrupa ülkelerinde Arap harfleriyle Arapça ve Türkçe basım yapılması,
- Dışarıda basılan kitapların ülkeye sokulması,
- Azınlıkların basım evi kurmaları, olarak sıralanabilir.

Gerek bu hareketler gerekse Lale Devri'nde batı ile olan ilişkilerini geliştirmesi çabaları matbaanın açılması sürecini hızlandırmıştır. Yine önce şeyhülislamın "matbaa kurulmasında din bakımında sakınca olmadığı fetvası", ardından padişah 3. Ahmet'in 1727 Temmuz'unda yayınladığı "din kitaplarının basılmaması koşuluyla matbaa açılmasına izin verileceği" fermanı ile ilk Türk basımevi İbrahim Müteferrika ve Said Efendi tarafından, Müteferrika'nın Sultan Selim semtindeki evinin alt katında 14-16 Aralık 1727 tarihinde kuruldu. "Darü't-tıbaatü'l Amire" adı verilen basımevine, halk arasında "basmahane" denildi[110].

Cumhuriyet'in ilanı sonrasında, medya sektörü açısından önemli gelişmeler yaşanmıştır. İstanbul ile Ankara arasında düzenli uçak seferleri başlamış; gazetelere, ihtiyaç duyduğu haber ve diğer materyallerin daha hızlı ulaştırılması ve basılan gazetelerin daha çabuk dağıtımının yapılması sağlanmıştır[111]. 1930'lu yıllarda fikir ve edebiyat dergiciliğinde ciddi bir artış görülmüştür. 1931'de ilk basın yasası hazırlanmış ve 1935'de basın birliğinin kurulması adına önemli bir adım sayılan Birinci Basın Kongresi toplanmıştır[112]. Dağıtım ve basım tekniklerinde de 1960 sonrası önemli gelişmeler yaşanmış, önce İstanbul'dan kamyonla ortak dağıtıma girişilmiş daha sonra da Gameda ve Hürriyet'in kendi dağıtım şirketi olan Hür-Dağıtım kurulmuştur. Yine bütün büyük gazeteler Ankara, Adana, İzmir hatta Erzurum'da basımevleri kurup, bu illerde baskı faaliyetlerini yürütmüşlerdir. Hürriyet'in faks sistemini başlatmasıyla haberlerin basımevlerine anında ulaşması sağlamıştır. 1966'da Günaydın tarafından öncülüğü yapılan ofset baskı sistemi, 1970'lerde hemen hemen bütün gazetelerce benimsenmeye başlanmıştır.

Türkiye'nin 1980'lerdeki ekonomik dönüşümü, takip eden on yıllık dönemde çok güçlü medya holdinglerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Medya holdinglerinin siyasi iktidarla olan organik ilişkileri, endüstride bir çapraz tekelleşmeye neden

[110] Milli Eğitim Bakanlığı, **Yayın Dağıtım**, MEGEP Yayınları, Ankara, 2011, s. 6.
[111] Nurettin Güz, **Türkiye'de Basın İktidar İlişkileri (1920-1927)**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 196.
[112] Koloğlu, s. 120.

olur[113]. Bu bağlamda, Asil Nadir'e ait Polly Peck Grubu, tekelleşmede liderliği alan ilk gruptur. En hızlı büyüyen medya holdingi ise, Aydın Doğan'ın Doğan Medya Grubudur. Sektörde yaşanan çapraz tekelleşme yani bankacılık, inşaat, turizm, ticaret vb. pek çok alanda yatırımları olan büyük iş adamları ve holdinglerin "yeni medya sahipleri" olarak sektöre girmeleri; siyasi çevrelerde etkinlik sağlama ve bu sayede ihalelerden ve kredilerden yararlanma, medyayı diğer şirketlerinin reklamlarında kullanma, medyayı kullanarak pazarlama faaliyetlerini artırma gibi faktörlere bağlanabilir[114]. Kasım 2000 ve Şubat 2001 arasında Türkiye, tarihinin en kötü ekonomik krizlerinden birini yaşamış ve bu kriz medya endüstrisinde ciddi etkiler yaratmıştır. Medya sektöründe faaliyet gösteren bazı şirketlerin bankacılık sektöründeki büyük yatırımları, sektörde yaşanan etkinin temel nedeni olmuştur. İflas eden bankaların yönetimini 2004'te Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) devralmış ve bu gelişme TMSF'yi, medya sektörünün büyük oyuncuları arasına sokmuştur[115].

1.5. TÜRKİYE'DE MEDYA SEKTÖRÜNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Türkiye'de medya sektörü özellikle 1990'lı yıllardan itibaren tam anlamıyla bir medya devrimine tanık olmuştur. Çok sayıda bölgesel, yerel, ulusal ve uluslararası nitelikte yayın yapan televizyon kanalları, radyo istasyonları ve yazılı medya alanında faaliyet gösteren birçok medya işletmesi yayın hayatına başlamıştır. Yüksek teknolojinin medya sektöründe yaygın olarak kullanılmaya başlanması ve gelişen ekonomik koşullar, bir yandan medya sektörünün faaliyet alanını genişletmiş diğer yandan da medyaya çok daha geniş ölçülerde dinleyici ve izleyici kitlesine ulaşma olanağı vermiştir. Bu gelişmeler medyayı, gerek siyasal açıdan gerekse ekonomik açıdan Türkiye'nin önemli aktörlerinden biri konumuna getirmiştir. Bu önemden hareketle şimdi çalışmada Türkiye'de medya sektörünün piyasa yapısı, sahiplik ve yoğunlaşma durumları, medya ekonomisi ve medya ekonomisinin Türkiye ekonomisi içerisindeki yeri ve Türkiye'de medya sektörünü etkileyen yasal düzenlemeler incelemeye konu olacaktır.

[113] Elmas ve Kurban, s. 23.
[114] Atilla Özsever, **Tekelci Medyada Örgütsüz Gazeteci**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004, ss. 122-123.
[115] Elmas ve Kurban, s. 25.

1.5.1. Türkiye'de Medya Sektöründe Piyasa Yapısı, Sahiplik ve Yoğunlaşma

21. yüzyılın yasama, yürütme ve yargıdan sonra en önemli gücü haline gelen medyanın; sektör itibariyle içinde bulunduğu rekabet yapısı, özel veya kamu kuruluşlarının sektördeki etkinliği ve medyanın dördüncü güç olma özelliğini güçlendirme çabaları neticesinde piyasada gerçekleşen yoğunlaşma hareketlerinin boyutları bu bölümün kapsamını oluşturmaktadır.

1.5.1.1. Medya Sektöründe Piyasa Yapısı

Arz veya talebin karşılandığı alan[116] olarak ifade edilebilecek olan piyasa kavramı, malların alınıp satıldığı yer olarak da ifade edilebilir[117]. İktisat bilimine göre piyasa türleri iki grupta toplanabilir. Bunlar, tam rekabet piyasası ve eksik rekabet piyasasıdır[118]. Eksik rekabet piyasası ise kendi içinde tekel piyasası (monopol) ve oligopol piyasası olmak üzere ikiye ayrılır.

Tam rekabet piyasası, firmaların piyasa fiyatını etkileyemediği, alıcı ve satıcıların fiyatı veri olarak kabul ettiği piyasa türüdür. Bu piyasasının genel özellikleri; piyasada çok sayıda alıcı veya satıcının olması, piyasada homojen tek bir ürünün olması, piyasa giriş çıkışın serbest olması, alıcı ve satıcının tam bilgiye sahip olması ve faktör akışkanlığının tam olmasıdır[119]. Tam rekabet piyasası koşullarından herhangi birinin oluşmadığı veya görülmediği piyasa türü ise eksik rekabet piyasasıdır ve yukarıda ifade edildiği üzere iki şekilde oluşmaktadır. Tekel (monopol) piyasası; belirli bir malın piyasasında, üreticiler kesiminde rekabetin ortadan kalkarak tek bir üreticinin bulunduğu bir piyasayı ifade etmektedir[120]. Bu piyasalarda fiyat, tek olan satıcı veya üretici firma tarafından belirlenmektedir.

---

[116] TDK, http://tdkterim.gov.tr/bts/, (23.04.2013).
[117] Zeyyat Hatipoglu, **Mikro İktisada Giriş**, Sedok Yayınları, İstanbul, 1996, s. 89.
[118] Richard O. Lipsey, Peter O. Steiner, Douglas, D. Puvris, **İktisat**, Bilim Teknik Yayınevi, Ankara, 1984, s. 211.
[119] Avrupa Medya Enstitüsü Avrupa Birliği Üyesi Devletlerdeki Medyaya İlişkin "Sahiplik" Konusunda Durum Saptaması ve Ülke Düzenlemeleri Hakkındaki Özet Rapor, Tercüme RTÜK-Uluslararası İlişkiler Dairesi Başkanlığı: 2001.
[120] Rona Turanlı, **Makroekonomik Analiz**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 2000, s. 318.

Oligopol piyasalar ise az sayıda firmanın birlikte etkinlikte bulunduğu ve karşılıklı bağımlılığın söz konusu olduğu bir piyasa biçimini ifade eder[121].

Türkiye'de medya sektörünün piyasa yapısı yukarıdaki piyasa türleri doğrultusunda incelendiğinde; sektörde sahiplikleri farklı olan çok sayıda medya organının ve çok sayıda alıcının bulunması, sektöre giriş ve çıkışların hukuken serbest olması göz önünde bulundurulduğunda, Türkiye'de medya sektörün tam rekabet piyasası koşullarına sahip olduğu ileri sürülebilir. Ancak sektörde yer alan büyük holdingler ve bu holdinglerin sektörün büyük bir kısmına hitap eden birden fazla medya organını bünyesinde bulundurması, ürünlerin tam anlamıyla homojen olmaması ve devletin, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) aracılıyla sektöre ara ara da olsa müdahalelerde bulunması dikkate alınırsa Türkiye'de medya sektörünün tam rekabet piyasası özelliği göstermediği söylenebilir.

Türkiye'de medya sektörünün monopol bir yapıya sahip olduğunu söylemek de güçtür. Ancak tarihsel süreç içerisinde bazı medya dallarında sınırlı süreli de olsa bu yapıya sahip olunduğu söylenebilir. Örneğin 1990 yılına kadar görsel medyada ve 1992 yılına kadar işitsel medyada sadece devletin var olması, tekelci yapıya örnek olarak gösterilebilir. Bu gelişmeler sonrasında monopol yapı yıkılmış ancak Turanlı'nın da ifade ettiği üzere "psikolojik tekel"[122] çoğu zaman günümüze kadar medyaya hakim olmuştur. Özellikle medya sektörünün önemli aktörlerinde olan ve piyasanın önemli bir bölümünü kontrolü altında tutan Doğan Yayın Holdingin varlığı bu kavramı örnekler niteliktedir. Ancak monopol piyasaların en önemli özelliklerinden biri olan fiyatın, tek bir satıcı tarafından belirlenmesi özelliği günümüz medyası için geçerli değildir. Dolayısıyla günümüz medya sektörü için, psikolojik tekelin ötesinde bir monopol yapının geçerliliği söz konusu değildir.

Satıcı sayısının az, tüketici sayısının ise çok olduğu piyasalar oligopol piyasa yapısına işaret etmektedir. Tabi burada piyasadaki satıcı sayısının azlığından kasıt, sayısal olarak değerlendirilebileceği gibi etkinlik olarak da değerlendirilebilir. Örneğin, bir gazete sektöründe üç beş firmanın bulunması satıcı sayısının sayısal azlığına, kırk elli firmanın bulunmasına rağmen gerek satış rakamları gerekse alınan reklamlar bakımından birkaç firmanın ön plana çıkıyor olması ise satıcı sayısının

[121] Halil Nebiler, **Medyanın Ekonomi Politiği**, **Türk Basınında Tekelleşme ve Basın Ahlakının Çöküşü,** Sarmal Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 37.
[122] Turanlı, ss. 320-321.

etkinlik olarak azlığına işaret eder. Türkiye'deki medya piyasasının, etkinlik bakımından oligopol bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Çünkü piyasadaki firma sayısının çok olmasına rağmen, gerek televizyon izlenme oranları (rating), gerekse gazete satış miktarları (tiraj) göz önünde bulundurulduğunda birkaç büyük medya grubunun ön plana çıkıyor olması, bu tezi doğrular niteliktedir.

Tablo 1.2: 14.04.2013-20.04.2013 Tarihleri Arası Gazete Satış Miktarlarına Göre Medya Holdinglerinin Yazılı Basındaki Pazar Payı

Grup	Yayın Organı	Günlük Ortalama Tiraj	Yüzde (%)
Feza Gazetecilik	Zaman	1.078.230	21,54
Doğan Holding	Posta	442.725	9,00
Doğan Holding	Hürriyet	401.999	8,84
Turkuvaz A.Ş.	Sabah	313.539	6,26
Estetik Yayıncılık	Sözcü	288.561	5,76
Turkuvaz A.Ş.	Fotomaç	208.299	4,16
Ciner Grubu	HaberTürk	203.041	4,06
Diğer (31 gazete)		2.069.853	41,35
Toplam		**5.006.247**	**100,00**

Kaynak: http://www.medyatava.com/tiraj/ (24.04.2013) sitesindeki verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Günlük ortalama tiraja göre medya gruplarının yazılı basındaki pazar payını yansıtan Tablo 1.2 incelendiğinde; yazılı basında Feza Gazeteciliğin yüzde 21,54'lük tiraj ile en büyük paya sahip olduğu, ardından toplamda yüzde 17,84 ile Doğan Holding ve takiben yüzde 14,42 ile Turkuvaz A.Ş. ve yüzde 5,76 ile Estetik Yayıncılığın geldiği görülmektedir. Pazarın yüzde 50'sinden fazlasının dört büyük firmanın elinde bulunması, geriye kalan payın ise otuza yakın basın kuruluşu tarafından paylaşması, basın piyasasındaki oligopolleşmeyi sergiler niteliktedir.

Tablo 1.3: Medya Grupları İtibariyle Nisan 2013 TV İzlenme Oranları

NİSAN 2013 TV İZLENME ORANLARI			
Kanal	**Ait Olduğu Grup**	**Tüm Kişiler**	**AB Grubu**
KANAL D	Doğan Holding	11,80	13,14
ATV	Turkuvaz A.Ş.	10,66	10,43
STAR TV	Doğuş Yayın Grubu	10,55	12,58
FOX TV	Huzur Radyo TV A.Ş.	7,60	6,32
SHOW TV	AKS Televizyon Reklamcılık A.Ş.	5,28	5,02
Diğer	-	54,11	52,51
	Toplam	100,00	100,00

Kaynak**:** 1-31 Mart 2013 TNS Ölçüm Paneli'nden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Medya grupları itibariyle Nisan Ayı izlenme oranlarını gösteren Tablo 1.3'den hareketle televizyon piyasası incelendiği zaman; tüm kişilerde Kanal D'nin yüzde 11,58 ile birinci, ATV'nin yüzde ile 10,66 ile ikinci ve Star TV'nin yüzde 10,55 ile üçüncü en yüksek izlenme oranına sahip olduğu; AB grubunda ise Kanal D'nin yüzde 13,54 ile birinci, Star TV'nin yüzde 12,58 ile ikinci ve ATV'nin yüzde 10,43 ile üçüncü en yüksek izlenme oranına sahip olduğu görülmektedir. İzlenme oranları totalde değerlendirildiğinde ise; gerek tüm kişiler bazında gerekse AB grubunda, altı televizyon kanalının televizyon izlenme oranlarının % 46'sını, diğer kanalların ise % 54'ünü paylaştığı görülmektedir. Televizyon piyasasında sadece 6 televizyon kanalının % 50'ye varan oranda aktiflik sağlaması, televizyon piyasasının oligopol yapıya yakın bir eğilim içerisinde olduğunu göstermektedir. Piyasanın oligopol yapıya yakın bir eğilim içerisinde olmasında, televizyon piyasasında karasal yayın uydu frekanslarının belli sayıda kanal tarafından alınmasının ve piyasanın yeni alımlara kapalı olmasının etkili olduğu söylenebilir.

1.5.1.2. Medya Sektöründe Sahiplik

Demokrasi ile yönetilen toplumlarda medyanın dördüncü güç olma özelliği taşıması, medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin sermaye yapılarını yani sahiplik durumlarını önemli kılmaktadır. Birçok sektör için kâr tek amaç iken, medya sektöründe kârın yanı sıra sosyal, kültürel ve siyasi amaçlarda ön plana çıkabilmektedir. Bu doğrultuda kamu yayıncılığı ağırlıklı olarak sosyal amaçları ön

planda tutarken, özel yayıncılık ise karın ön planda, sosyal ve kültürel amaçların ise geri planda yer aldığı bir tutum takınmaktadır. Medya sektörünün finansal açıdan barındırdığı güçlük nedeniyle, sektörde faaliyet gösteren işletmeler ağırlıklı olarak devlet, varlıklı aileler ya da holdinglerin sahipliği altında faaliyet göstermektedir.

Sahiplik yapılarına göre medya işletmeleri kamu yayıncılığı ve özel sektör yayıncılığı olmak üzere iki kalemde incelenebilir. Kamu yayıncılığı; devlet hiyerarşisi içinde yayıncılık işi ile görevlendirilen, kamu kaynaklarını kullanarak yayıncılığı kâr değil kamu hizmeti çerçevesinde yürüten özerk, tarafsız ve kamu kişiliğine haiz kuruluşlar eliyle devletin medya piyasasında yer almasıdır. Kamusal yayıncılık bütün ülkenin geneline yönelik yapılan ve içerik çeşitliliği arz eden bir kamu hizmetidir. Kamusal yayıncılığın, özel sektörün yayıncılığından en önemli farkı da amacının ticari kazanç olmamasıdır[123]. Kamu yayıncılığında toplumun değerleri, eğitim ve kültür ön plandadır. Türkiye'nin kamu yayıncılığı yapan tek kurumu TRT 1964 yılında özerk tüzel bir kişiliğe sahip olarak kurulmuş, 1972'deki anayasa değişiklikleri ile kurum "tarafsız" bir kamu iktisadi kuruluş olarak tanımlanmıştır. 1982 Anayasası'nın 133. maddesinin 1993 yılında değiştirilmesiyle, özel radyo ve televizyon yayınları serbest bırakılmış ve TRT'nin özerkliği yeniden tesis edilmiştir. TRT bugün, özerkliği ve tarafsızlığı anayasada hükme bağlanan, radyo ve televizyon ile tüm medya araçlarından yayın yapan kamu hizmeti yayıncısı olarak! hizmet vermektedir. Ayrıca bugün, 14 televizyon kanalı, 7 ulusal, 6 bölgesel, 2 uluslararası radyo kanalı, trt.net.tr ve trt.world.com üzerinden 35 dil ve lehçede yayın, teleteks yayını ve "Televizyon", "TRT Çocuk" ve "Pepee" dergileriyle TRT, Türkiye'ye ve dünyaya yayın yapmaktadır[124].

Türkiye'de medya sektörünün sahiplik yapısı dünyaya paralel olarak 1980'lerden itibaren değişmeye başlamıştır. Özellikle ekonomi politikalarında kendini hissettirmeye başlayan liberalleşme hareketleri, medya sektöründeki monopol yapının yıkılmasında etkili olmuştur. 1980 yılında devletin gazete kâğıdına verdiği sübvansiyonu kaldırması, bu değişime örnek olarak gösterilebilir. Bu yıllar birçok alanda olduğu gibi medya alanında da büyük bir dönüm noktası olmuştur. 1980'lerde başlayan süreç, 1990'lı yıllarda yaşanan gelişmelerle birlikte medyayı

[123] Rahime Özdurdu, Medyada Sahiplik ve Yoğunlaşma, Oluşturduğu Sorunlar ve Şeffaflığın Sağlanması, Uzmanlık Tezi, Ankara, Ekim 2011, s. 32.
[124] TRT, "Tarihçe", http://www.trt.net.tr/Kurumsal/Tarihce.aspx (22.04.2013).

tümüyle farklı bir alana taşımıştır. Bu süreçte, Türk medya sektöründeki yoğunlaşma 1990'lı yıllardan itibaren büyük bir hız kazanmış, gerçek veya kamu tüzel kişiliği haiz olmayan tüzel kişiliklerin sektörde daha aktif rol alması ile özel teşebbüs girişimleri artmış, gazeteci ailelerin kontrolündeki "geleneksel medya sahipliği" yerini, medya dışı sektörlerdeki büyük sermaye gruplarının egemen olduğu "yeni medya sahipliğine" bırakmıştır[125]. Özellikle özel sermayenin medya alanında kendini daha da hissettirmeye başlaması ve sonrasında dünya üzerinde medyanın yasama, yürütme ve yargıdan sonra dördüncü güç olarak konumlanması, medya sektörüne medya dışı sektörlerden de yatırımların yapılmasının yolunu açmıştır.

Tılıç yeni medya sahipliğini şöyle özetlemiştir[126]: Yeni medya sahipliği, gazetecilikle geçmişte hiçbir ilişkisi olmamış, zengin ve sektöre yabancı kişilerin sahipliği şeklinde tanımlanabilir. Bu kişilerin yüklü birikimleri, değişik işleri ve şirketleri olmasına rağmen, çok da kârlı olmayan medya sektörüne girmelerinin temel nedeni; kişisel, siyasi ve ekonomik çıkarlar için daha da güçlenmek ve şirketlerinin önünde bütün kapıların açılmasını sağlayabilmektir. Sönmez ise[127], medya dışında faaliyet gösteren sermayenin kârlı olmasa da, bu alana yatırım yapanlara maddi kazancın dışında medyanın sunduğu başka fayda ve getirilere bağlamıştır. Bu getiriler; kitlelere ulaşabilme, onlara istenen mesajı verebilme, etkileyebilme, böylece bir iktidarı kullanma, paylaşma, bu gücü rakiplerine ve siyasi erke karşı gereğinde bir savunma ya da saldırı aracı olarak kullanabilme olanağıdır. Kaya'ya göre ise[128], medyaya yatırım yapan sermayedeki bu değişim iki etmene bağlıdır: Bunlardan ilki, özellikle televizyon kanal sahibi olmanın sağladığı prestij ve güç ile sermaye grubunun diğer alanlardaki maddi çıkarlarını geliştirme potansiyelidir. İkinci önemli etmen de, eski durumun tam aksine, yeni dönemde medya alanına yapılacak yatırımların çok yüksek bir kârlılık oranını doğrudan sağlama potansiyelidir.

---

[125] Gülseren Adaklı, "**Yayıncılık Alanında Mülkiyet ve Kontrol" Medya Politikaları-Türkiye'de Televizyon Yayıncılığının Dinamikleri**, (Ed. Beybin Kejanlıoğlu), İmge Kitabevi, Ankara, 2001, s. 145.

[126] Doğan Tılıç, **Utanıyorum Ama Gazeteciyim**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2009, ss. 265-266.

[127] Mustafa Sönmez, **"Türk Medyasında Yeni Sahiplik Yapısı, Cepheler ve Profiller" Türkiye'de Gazetecilik: Eleştirel Bir Yaklaşım**, (Ed. Doğan Tılıç), ÇGD Yayınları, Ankara, 2003, s. 110.

[128] Raşit Kaya, "Türkiye'de 1980 Sonrası Medyanın Gelişimi ve İdeoloji Gereksinimi", Türk-İş Yıllığı, 1999, ss. 643-644.

Özel sektörün medya sektörüne olan yatırımlarının artması, medya sektöründe holdingleşmeyi de beraberinde getirmiştir. Medya sektöründe holdingleşme iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Birincisi medya dışında faaliyet gösteren büyük sermaye gruplarının medya sektörüne yatırım yapması yoluyla gerçekleşen holdingleşmedir. Telekomünikasyon, inşaat, finans vb. sektörlerde faaliyet gösteren bir şirketin medya sektörüne girişi bu tarz holdingleşmeye örnek gösterilebilir. Diğer bir holdingleşme şekli ise, medya sahiplerinin gerek yatay gerekse dikey büyüme yoluyla faaliyet gösterdiği medya alanlarını arttırmaları veya çapraz büyümeye giderek medya dışı sektörlere de yatırım yapmaları yolu ile gerçekleşmektedir. Gerek Türkiye'de gerekse dünyada medyanın popülaritesinin artmasının ve yatırımların medya sektörüne yönelmesinin özünde medyanın; bir dördüncü güç, prestij kaynağı olma, siyasi çevrelerde ve pazarlama faaliyetlerinde etkinlik sağlayabilme özelliklerinin yattığını söylemek yerinde olacaktır.

Günümüzde ise Türkiye'de yazılı medya sahipliğine ilişkin kısıtlayıcı herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Yazılı medya sahipleri yalnızca Basın Kanunu'nun 7. maddesi ile yapılan düzenlemeye göre, yayının yönetim yerinin bulunduğu yer Cumhuriyet Başsavcılığına, "yayının adı ve mahiyeti, hangi aralıklarla yayımlanacağı, yönetim yeri, sahibinin, varsa temsilcisinin, sorumlu müdürün ad ve adresleri ile yayının türü" gibi temel bilgilerin yer aldığı bir beyanname vermekle yükümlüdür. Ancak radyo ve televizyon yayıncılığı yapan şirketler yazılı basından farklı olarak Anayasa'nın 26. maddesi gereği izin sistemine tabidirler. Bu sistemin gerekçesi, bir kamu malı olarak tanımlanan frekansların sınırlı olmasıdır[129].

Medya sektöründe sahiplik durumları en son, 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun ile düzenleme altına alınmıştır. Özel radyo ve televizyon kuruluşlarının kuruluş ve hisse oranları bu kanunun 19. maddesi ile düzenlenmiştir. Önceki düzenlemelerde olduğu gibi radyo ve televizyon kurma ve işletme hakkı yalnızca şirketlere tanınmış, siyasi partilerin, sendikaların, meslek kuruluşlarının, kooperatiflerin, derneklerin ve mahalli idarelerin radyo ve televizyon sahibi olmaları engellenmiştir. Bununla birlikte önceki yasadan

[129] Dilek Kurban ve Ceren Sözeri, **İktidarın Çarkında Medya: Türkiye'de Medya Bağımsızlığı ve Özgürlüğü Önündeki Siyasi, Yasal ve Ekonomik Engeller**, TESEV Yayınları, İstanbul, Temmuz 2012, s. 25.

farklı olarak 19. maddenin (ç) bendinde özel radyo ve televizyon kuruluşlarının halka açılmasına ve sermaye piyasasında işlem görmesine olanak tanınmıştır. 19. maddenin (d) bendi sahiplik ilişkilerini düzenlerken öncelikle herhangi bir tüzel ya da gerçek kişinin doğrudan ya da dolaylı olarak karasal yayın lisansına sahip medya kuruluşlarından en fazla dördünde hisse sahibi olabileceğini belirterek bir kısıtlama yapmış olsa da, asıl ölçüt ticari iletişimden (reklam ve sponsorluk gelirlerinden) elde edilen pay üzerine koyduğu kısıtlamadır. Bu düzenlemeye göre bir medya kuruluşunun, piyasadaki tüm ticari iletişim gelirlerinin yüzde 30'undan fazlasına sahip olması önlenmiştir. Yeni yasada bir önceki düzenlemede olduğu gibi çapraz mülkiyeti kısıtlayan herhangi bir düzenleme içermediğinden, bu ticari gelir kısıtlamasının yalnızca radyo ve televizyon yayıncılığından elde edilen ticari gelirleri kapsadığı açıktır. Yine bu yasada yabancı sermaye sınırı yüzde 50'ye çıkartılmış, yabancı gerçek ve tüzel kişilerin en fazla iki medya hizmet sağlayıcı kuruluşa ortak olmasına izin verilmiştir[130].

Türkiye'deki ilk yabancı medya yatırımını, 1971 yılı başlarında ABD ile imzalanan Askeri Kolaylıklar Anlaşması uyarınca yayın yapmaya başlayan Amerikan radyoları yapmışlardır[131]. Medya sektöründe gerçek anlamda gerçekleşen ilk yabancı sermaye yatırımları ise televizyon sektöründe CNN TÜRK, dergicilik sektöründe ise Doğan Burda-Rizzoli ortaklığı ve Bir Numara Yayıncılık-Hearst ortaklığıdır. Türk televizyon yayıncılığında yabancı sermaye girişi iki modelde gerçekleşmiştir. Birinci modelde iki şirket eşit hisseli olarak yeni bir şirket kurmuştur (Joint Venture). Bunun örneği CNN TÜRK'dür. CNN'in Türk medyasıyla ilk ilişkisi Doğan Holdingle başlamamıştır. Daha önce Türkiye'nin ilk haber kanalı olan NTV ile bir output anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşma uyarınca NTV kanalı yılda belli bir ücret karşılığında günde bir saat CNN'e bağlanabilme ve onun canlı yayınlarında yine aynı süre içinde haber verebilme hakkına sahip olmuştur. NTV bu anlaşma ile Bağdat savaşında, Kosova Savaşında, Prenses Diana'nın cenaze töreninde CNN'nin canlı yayın bağlantılarından faydalanarak Türkiye'ye anında haber geçebilmiştir. Ancak CNN'nin Doğan Grubu ile ortaklık kurmasından sonra bu anlaşma iptal edilmiştir. Bunun üzerine NTV, BBC ile anlaşma yoluna gitmiştir. CNN TÜRK'ün kurulmasından sonra dünyanın herhangi bir yerinde gerçekleşecek haber değeri olan

[130] Kurban ve Sözeri, s. 27-28.
[131] Kejanlıoğlu, s. 174.

tüm olaylarda CNN'nin yayınlarını ve imkânların Türkiye'de kullanma hakkı sadece 1999'da yayına başlayan CNN TÜRK'e aittir. Diğer model örneği ise, CNBC-E'nin oluşturduğu lisans ücreti ve kârdan pay ödeme esasına dayanan know-how transferidir[132]. Kanadalı CanWest Grubu; Süper Fm, Metro FM, Joy FM ve Joy Türk radyo kanallarını alarak Türk medyasına giriş yapmış daha sona Türkiye'nin radyo yayını yapan önemli gruplarından olan Spectrum Medya Grubu'na devretmiştir. FOX TV, Türkiye'deki yayın hayatına 2007'nin Şubat ayında başlamıştır[133].

1.5.1.3. Medya Sektöründe Yoğunlaşma

İktisat literatüründe, "tekelleşme" ile birlikte ama daha çok onun yerine "yoğunlaşma" kavramı kullanılmaktadır. Bir piyasanın tekelci olması ya da piyasada tekelleşmenin oluşması, söz konusu piyasada bir ya da birkaç firmanın, zaman zaman aralarında anlaşmalar yaparak egemenlik kurması anlamına gelmektedir. Tekelleşme; aynı işletme, firma ya da firmalar grubu içerisinde daha büyük bir birikim sağlanması anlamına gelen sermayenin yoğunlaşması ile çeşitli daha küçük sermayelerin daha büyük bir sermaye bütünlüğü içerisinde erimesi anlamına gelen sermayenin toplulaşması süreçlerinin belli bir döneminde ortaya çıkar[134]. Medyada yoğunlaşmayı ise basit olarak, medya sahipliğinin bir veya bir kaç şirket elinde toplanması biçiminde tanımlayabiliriz. Bir ülkenin ekonomik, siyasi ve toplumsal hayatında etki boyutları çok geniş olan medya gücünün belli birkaç kişinin veya grubun elinde toplanması, demokratik toplumlarda bulunması gerekli olan kuvvetler ayrılığı ilkesinin temel unsurları olan yasama, yürütme ve yargı erklerinin de üzerinde yer alabilen korkutucu bir gücün varlığını gündeme getirmektedir[135].

---

[132] Zeynep Kaban Kadıoğlu, Küresel Medya Sermayesinin Hareketliliği ve Türk Medyasına Etkileri, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2001, ss. 60-63.

[133] Ceyda Ilgaz Büyükbaykal, "Küresel Medya Yapılarının Yoğunlaşması", **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 32, Sayı:1, 2008, s. 48.

[134] Nazif Ekzen, **Medya ve Ekonomi: Türk Basın Endüstrisinde Yoğunlaşma-Toplulaşma-Tekelleşme Yapısı (1965-1995)" Medya Gücü ve Demokratik Kurumlar**, (Ed. Korkmaz Alemdar), Afa Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 87.

[135] Zakir Avşar, "Medyada Yoğunlaşma ve Şeffaflaşma", Ankara Üniversitesi, **İletişim Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, Yıl: 2004, s. 89.

Medya sektöründe yoğunlaşma, genel olarak üç değişik türde oluşmaktadır. Bunlar; yatay medya yoğunlaşması, dikey medya yoğunlaşması ve çapraz yoğunlaşmadır[136]. Bu yoğunlaşma türlerinden:

Yatay medya yoğunlaşması; aynı sermaye sahipliğinin birbirinden bağımsız birden fazla yayın organına sahip olması[137], diğer bir anlatımla bir yapılanmanın aynı medya alanına farklı şirketlerle girmesidir[138]. Bir televizyon kanalı sahibinin, başka bir televizyon kanalına sahip olması ya da başka bir televizyon kanalını satın alması yatay yoğunlaşmaya örnek olarak gösterilebilir. Yatay yoğunlaşmaya gidilirken tercih edilen yollardan biride, firmaların aynı piyasada bulunan farklı tipteki tüketicileri kazanmak için ürünlerini çeşitlendirme yoluna gitmeleridir. Şirketler, belirli bir alt sektörde birden fazla ürün veya kuruluşla o sektördeki farklı hedef kitleleri ve dolayısıyla piyasayı kontrol etmeye çalışırlar. Örneğin genel izleyiciye seslenen bir televizyon kanalının bir de haber kanalı kurması ya da farklı okuyuculara seslenen gazeteler çıkarması bu tip bütünleşmelere örnek gösterilebilir[139].

Medya sektöründe gerçekleşen yoğunlaşma türlerden bir diğeri olan dikey medya yoğunlaşması; bir şirketin medya alanında üretimden tüketime kadar her safhada kontrol ve sahipliğinin olması[140] veya farklı medya alanlarında yayılma[141] olarak tanımlanabilir. Dikey birleşme, ürettiği ürün için gereken malzeme ne ise o malzemeyi ya da malzemeleri üreten şirketle birleşme şeklinde olmaktadır. Böylelikle ürettiği mamulün hammaddesinden dağıtımına pazarlanmasına kadar tüm aşamaları kendi bünyesinde toplamaktadır. Örneğin bir gazetenin kâğıt fabrikasını satın alması ya da haber ajansı kurması gibi. Bu durumu medya sektöründeki ayrı etkinlik dallarının tek bir yapı içinde bütünleşmesi olarak da özetleyebiliriz. Bir medya kuruluşu hem kâğıt üreten bir kâğıt işletmesine hem de gazete ve dergilerin dağıtımını gerçekleştiren bir dağıtım işletmesine sahip ise dikey tekelleşme

---

[136] Iris Special, **Televisionand Media Concentration**, Regulatory Models On the Nationaland The European Level, European Audiovisual Observatory, Strasbourg, 2001, s. 2.
[137] Güliz Uluç, **Küreselleşen Medya: İktidar ve Mücadele Alanı- Olanaklar-Sorunlar-Tartışmalar**, Anahtar Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 2003, s. 283.
[138] Mine Gencel Bek, der., **Küreselleşme, İletişim Endüstrileri ve Kimlikler-Avrupa Birliği ve Türkiye'de İletişim Politikaları**, Ümit Yayıncılık, Ankara 2003, s. 43.
[139] Gülseren Adaklı, **Türkiye'de Medya Endüstrisi/Neoliberalizm Çağında Mülkiyet ve Kontrol İlişkileri**, Ankara, Ütopya Yayınevi, 2006, s. 36.
[140] Uluç, s. 283.
[141] Bek, s. 43.

olgusundan söz edebiliriz. Bu tür birleşmelerde firmalar hammadde kaynağından, ürünün tüketiciye ulaştırılmasına kadar farklı alanlarda şirketlere sahip olabilmektedir[142].

Medya kuruluşlarının holding olma yolunda atması gereken adımlardan bir diğeri de çapraz medya yoğunlaşmasıdır. Çapraz medya yoğunlaşması, aynı sermaye sahipliğinin farklı medya alanlarında ve bunun dışında diğer sektörlerde de mülkiyet sahipliğinin bulunması olarak tanımlanmaktadır[143]. Örneğin bir gazete firmasının bir televizyon firmasını satın alması ya da otomotiv alanında yatırım yapması çapraz yoğunlaşmaya örnek olarak gösterilebilir. Çapraz yoğunlaşma ile bir medya şirketinin satın alma, birleşme veya sıfırdan kurma yoluyla farklı medya türlerinde yoğunlaşması ya da farklı sektörlere girmesi söz konusudur. Bu tarz yoğunlaşmalarla; holdingleşme yolunda adım atmak, farklı medya türlerinin birbirlerinin faaliyetlerini karşılıklı olarak desteklemesini sağlamak veya kontrol alanının genişletilmesi gayeleri güdülebilir.

Firmalar birleşme ve devralmalar yoluyla yatay ve dikey olarak hem ulusal hem de uluslararası alanda yoğunlaşabilmektedirler. Ancak bu tür şirket davranışları bir takım olumsuz sonuçları da beraberinde getirmektedir. Bu sonuçlar şu şekilde sıralanabilir [144]:

- Birleşmeler genellikle maliyetlerin azaltılması, işten çıkarmalar ve içerik yatırımlarının azaltılmasıyla sonuçlanmaktadır. Söz konusu bu yatırım azalması, içerikte çeşitlilik yerine standartlaşmaya ve bilgi kaynaklarının sayısında azalmaya neden olmaktadır.
- Yoğunlaşma sonucunda piyasada ortaya çıkan büyük oyuncular, piyasayı girişe kapatabilmekte veya piyasadaki zayıf oyuncuları piyasa dışına çıkarabilmektedirler. Bu durumda piyasada, oligopolistik veya monopolistik bir yapının ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Burada önemle vurgulanması gereken nokta, oligopol veya monopol bir yapının medya piyasalarında meydana getireceği olumsuz etkilerin diğer piyasalara nazaran

[142] Melike Üstek, **Türk Basını ile İngiliz Basınının Tekelleşme ve Sahiplik Kavramları Altında İncelenmesi ve Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, ss. 51-52.
[143] Uluç, s. 83.
[144] Alison Harcourt ve StefaanVerhulst, "Support for Regulation and Transparency of Media Ownershipand Concentration-Russia" Working Document for the UK Department for International Development andMoscow Media Lawand Policy Institute, 1999, s. 2.

daha fazla olacağıdır. Çünkü medya piyasalarında meydana gelebilecek etkinsizlik problemi diğer piyasalardaki ekonomik maliyetlere ek olarak medyanın, yukarıda sayılan görevlerini yerine getirememesinden dolayı bazı sosyal maliyetlerin (çoğulculuğun ve ifade özgürlüğünün zarar görmesi) ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

- Medyada meydana gelebilecek yoğunlaşma, medya şirketlerinin kontrollerini ellerinde bulunduranlara kamuoyunu yönlendirme imkânı vermektedir.

Medyada yoğunlaşmanın olumsuz etkileri göz ardı edilemez. Ancak günümüzde iletişim teknolojisinin geldiği boyut, küresel ekonomik yapılanmalar, siyasal gelişmeler, kültürel yakınlaşmalar göz önüne alındığında, uluslararası rekabet ortamında ayakta kalabilmek için büyük sermaye gerektiren medya sektörünün belli bir yoğunlaşma içerisine girmesinin de kaçınılmaz olduğu söylenebilir[145].

1.5.2. Medya Ekonomisi ve Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri

Son yıllarda iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, basından medyaya geçiş ve akabinde çeşitli yoğunlaşma şekilleriyle ortaya çıkan medya holdingleri medya sektörüne hareket katmış ve küreselleşmenin de etkisiyle medya, ekonomi dünyasında önemli bir yere konumlanmıştır. Artan önemi ile son yıllarda birçok çalışmaya da konu olan medya sektörü, 1980'li yıllardan 2000'lere kadar ağırlıklı olarak tarihsel, kültürel ve toplumsal boyutlarıyla ele alınmış, iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerinde etkisiyle 2000'li yıllardan itibaren ekonomik boyutuyla da çalışmalarda yer edinmeye başlamıştır.

Medya ekonomisi kavramı Albarran ve arkadaşlarına göre; bir toplumda çeşitli istek ve ihtiyaçların tatmin edilmesi amacıyla tüketiciler arasında dağıtılacak olan içeriğin kısıtlı kaynaklar kullanılarak medya endüstrisi tarafından nasıl üretileceğini araştırır[146]. Söylemez'e göre ise[147]; çeşitli medya endüstrilerinde çalışan firmalar, başka endüstrilerde çalışan diğer firmalar gibi piyasanın kurallarına tabidirler ve mevcut durum ve koşullar altında, teknolojik alternatiflerle,

[145] Avşar, s. 105.
[146] Alan B. Albarran, Sylvia M. Chan-Olmsted, Michael O. Wirth, **Handbook of Media Management and Economics**, Lawrence Erlbaum Associates, New Jersey, 2006, s. 17.
[147] Söylemez, s. 5.

öngördükleri finansal kararlarla kârlarını maksimize etmeye çalışırlar. Medya ekonomisi; bu faaliyetlerin yer aldığı üretim sürecini, tüketim, dağılım ve değişim süreçlerini göz önüne alarak inceler ve süreç içinde ortaya çıkan ilkeleri tanımlar. Bu şekilde medya ekonomisi; en geniş anlamda, ekonomik teorinin temel olarak alındığı bir araştırma alanı olarak tanımlanabilir.

Medya ekonomisi; mevcut kaynaklarla, izleyicilerin, reklamcıların ve toplumun, bilgi edinme, eğlenme ihtiyaç ve isteklerinin medya tarafından nasıl karşılandığıyla ilgilenir. Medya ekonomisi ayrıca, mal ve hizmetlerin üretimini etkileyen faktörleri ve bu mal ve hizmetlerin tüketim için nasıl tahsis edildiğini de ele alır. Böylece kıt kaynaklarla, teknolojide ve organizasyonlardaki sınırlamalarla, tüketici tercihlerinin, bu tercihlerin sık değişme özelliği de göz önünde bulundurularak, nasıl karşılandığı tümüyle ele alınmış olur[148].

Türkiye ekonomisi 1980'li yıllara kadar daha çok ithal ikamesine dayalı bir sanayileşme modeli ile buna eşlik eden korumacı bir dış ticaret rejimi, sıkı denetime ve sabit kur sistemine dayalı bir döviz kuru rejimi, fiyat denetimi mekanizması ve çoğu kez negatif faiz uygulamasına oturan bir piyasa modeli içindedir[149]. Medya sektörü ise, 1980'lere kadar, gazetecilikten yetişme aile işletmelerinin hâkimiyetindedir[150]. 24 Ocak 1980'e kadar devlet tarafından basına verilen kâğıt sübvansiyonun ekonomide benimsenen liberalizm politikaları neticesinde kaldırılması, medya sektöründeki firmaları ciddi finansal problemlerle karşı karşıya bırakmıştır. Bu süreçte özel teşebbüsler tarafından verilen reklam pastasından pay almayı başarabilen firmalar ayakta kalmış, diğer firmalar ise sektörden silinmek zorunda kalmıştır. 1990'lar genel ekonomide istikrarsızlık dönemleriyle anılırken, medya sektörüne yatırım yapan gruplar devletten sağladıkları gümrük indirimleri, teşvikler ve ucuz kredilerle hızla güçlenmişlerdir[151].

2000 sonrası dünya piyasalarında yaşanan finans krizi, Türkiye finans piyasalarını da etkilemiş, finans piyasalarında yaşanan krizin yansımaları medya sektöründe de kendini hissettirmiştir. Özellikle finans sektöründe faaliyet gösterip

---

[148] Robert G. Picard, **Media Economics: Conceptsand Issues**, Sage Publications, 1989, s. 7.
[149] Mahfi Eğilmez, **Küresel Finans Krizi: Piyasa Sisteminin Eleştirisi**, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2008, s. 70.
[150] Hıfzı Topuz, **II. Mahmut'tan Holdinglere Türk Basın Tarihi**, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2003, s. 329.
[151] Ayşen Gür, **"Sermaye Yapısında Değişim ve Dergiler", Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt 11, İstanbul: İletişim Yayınları, 1983, s. 146.

krize yenik düşen şirketlerin medya sektöründe faaliyet gösteren uzantıları, ya piyasadan çekilmek zorunda kalmış ya da TMSF'ye devrolmuştur. 2002 yılından itibaren ise reklam gelirlerindeki artış ve teknolojideki hızlı ilerlemeyle medya sektörü yeniden cazip hale gelmiştir[152]. 2002 yılı sonrası bir büyüme trendi içine girip, yıllık yüzde 7'lik büyümelerle lale devrini yaşayan Türkiye, 2008 yılına kadar reklamda ve medyada yükseliş göstermiştir. Reklamcılar Derneği ve TÜİK verilerine göre, 2002-2007 büyüme döneminde tüketim harcamaları arttıkça reklam harcamaları da yükselmiş, 2002'de özel tüketim harcamalarının % 0,45'i olan reklam harcamaları 2007'de 3,3 milyar TL ile % 0,55'e kadar çıkmıştır[153]. Medya sektöründe yaşanan bu büyüme evresinde, yabancı yatırımcıların sektöre olan ilgisi de artmıştır. Yabancı yatırımcılar özellikle telekomünikasyondaki özelleştirmeler ve 2001 krizinden sonra el konulan medya kuruluşlarının satış sürecinde aktif katılım göstermişlerdir. 2002-2008 yılları arasında Türkiye'de medya sektöründe 35 ulusal, 30 uluslararası düzeyde birleşme ve satın alma işlemi gerçekleşmiştir. Bunların en yoğun olduğu yıllar 2005 ve 2006 yıllarıdır[154].

Türkiye'de medya sektörünün büyüme potansiyeli, PricewaterhouseCoopers'ın Küresel Eğlence ve Medyaya Bakış 2012-2016 Raporu'nda eğlence sektörü ile birlikte değerlendirilerek ele alınmıştır. Rapora göre Türkiye'de son yıllarda çift basamaklı büyüme oranlarını yakalayan eğlence ve medya sektörünün aynı trendi devam ettirmesi bekleniyor. 2008 yılındaki küresel krizin ardından 2009 yılında yavaşlayan eğlence ve medya sektörü 2010'da toparlanarak büyüme trendine girdi. Rapora göre, 2011 yılında Türkiye'de yaklaşık 10 milyar doların üzerinde büyüklüğe ulaşan sektörün, 2012'de 11,2 milyar dolara ve önümüzdeki 5 yılda da ortalama % 9,8 büyüme ile 2016 yılında yaklaşık 16,1 milyar dolarlık büyüklüğe ulaşması öngörülmektedir[155].

[152] Sözeri ve Güney, s. 39.
[153] Mustafa Sönmez, "Küresel Krizde Medya ve Yeniden Filler Savaşı", 25.02.2009, http://www.sendika.org/2009/02/kuresel-krizde-medya-ve-yeniden-filler-savasi-mustafa-sonmez/ (27.04.2013).
[154] Ceren Sözeri, "Türkiye'de Medya Sektöründe Uluslararası Şirket Birleşmeleri", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basın Ekonomisi ve İşletmeciliği Anabilim Dalı, İstanbul, 2009, s. 155.
[155] PWC Küresel Eğlence ve Medyaya Bakış 2012-2016 Raporu.

1.5.3. Medya Sektörünü Etkileyen Yasal Düzenlemeler

Türkiye'de medya sektörüne ilişkin yasal düzenlemeler, basından medyaya geçiş süreciyle bağlantılı olarak değişim göstermiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında medya kapsamında sadece basın sektörünün var olması nedeniyle düzenlemeler sadece basın sektörüne yönelik iken, 1970'li yıllarda kamu yayıncılığının başlaması ile beraber düzenlemeler, kamu hizmeti yayıncılığını da içine alacak şekilde genişletilmiştir. 1980'li yıllar ile beraber pazarın kapital sisteme açılması ve 1990'lı yıllarda bu açılmanın genişlemesi, özel sektörün sektörde kendini hissettirmeye başlaması, iletişim ve teknoloji dünyasında yaşanan gelişmeler neticesinde medya kavramının daha güçlü anılır olması, 2000'li yıllarda Avrupa Birliği ile uyum çalışmaları, 2000-2001 yıllarında yaşanan finans krizi ve uluslararası şirket birleşmeleri sektöre ilişkin yasal düzenlemelerin daha da derinleştirilmesinde etkili olmuştur.

Türkiye'de günümüz itibariyle medya sektörüne ilişkin yasal politika ve düzenlemeleri belirleyen belli başlı kurum ve organlar vardır. Bunlar; yürütme organları, bağımsız düzenleyici kurumlar ve kendi kendini düzenleyen basın yayın meslek kuruluşlarıdır. Yürütme düzeyinde, internetin düzenlenmesinden Ulaştırma Bakanlığı sorumludur. Radyo ve televizyondan sorumlu bir devlet bakanlığı bulunmaktadır ve bu bakanlık aynı zamanda Radyo Televizyon Üst Kurulu (RTÜK) üzerinde de yetkiye sahiptir. Başbakanlık bünyesindeki Başbakanlık Basın Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü basın üzerinde yetkiye sahiptir ve buna hükümetle ilişkiler için basına akreditasyon verilmesi de dâhildir. Bağımsız düzenleyici kurumlar, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) ve Radyo Televizyon Üst Kurumu'dur (RTÜK). BTK, internet yayıncılığının ve mobil iletişimin düzenlenmesinden sorumlu bağımsız bir kurumdur. BTK'nın yayıncılık sektöründeki eşdeğeri olan RTÜK ise, özel radyo ve televizyon yayınlarına ilişkin düzenlenmelerden sorumlu bağımsız bir kurumdur. Sektörün içinden medyayı izleyen az sayıda bağımsız organda mevcuttur. Bunlar; basının mesleki etik ve davranış kurallarına uymasını sağlamak amacıyla özdenetim için 1998'de bir grup gazeteci tarafından kurulan Basın Konseyi, gazete okurlardan gelen kaygı ve şikâyetlere yanıt vermek ve gazeteleri gazetecilik etik kurallarına uygunluğunu

izlemek üzere köşe yazarları ve editörleri arasından seçilen ombudsmanlar ile çeşitli gazeteci dernek ve sendikalarıdır[156].

Türkiye'de medya sektörünü düzenleyen belli başlı yasal düzenlemeler şunlardır; 5187 Sayılı Basın Kanunu, 6112 Sayılı Radyo ve Televizyon Kuruluş ve Yayınları Hakkındaki Kanunu, 2954 Sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu, 5651 Sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun, 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 2183 Sayılı Telsiz Kanunu.

Türkiye'de özel radyo ve televizyon yayınları 1990 yılından itibaren herhangi bir yasal düzenlemeye tabi olmadan uydu üzerinden yayına başlamıştır. 1993 yılında radyo ve televizyon yayınları üzerindeki kamu tekeli, yapılan Anayasa değişikliği ile kaldırılmış, özel radyo ve televizyon yayınlarının yapılmasına olanak sağlanmıştır. Özel radyo ve televizyon yayınlarını düzenleyen 3984 Sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun'un 1994 yılında yürürlüğe girmesiyle, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu kurulmuştur. Kurulun temel görevi, radyo ve televizyon faaliyetlerini düzenlemek ve denetlemek, ana işlevi ise yayın izni ile lisans vermek ve frekans tahsis etmektir. Kurul 1994 yılında 23 ulusal yayın kuruluşuna ulusal yayın yapması için geçici lisans vermiştir. Söz konusu geçici lisanslar, Radyo ve Televizyon Kanunu'nun 2002'de değiştirilmesinin ardından, daimi lisansa dönüştürülmüş ancak diğer firmalar için ek frekanslar tahsis edilmemiştir. Bu durum, yeni şirketlerin yayın pazarına girmesini önlemiş, hâlihazırda mevcut olan bir radyo veya televizyonu satın almayı, pazara girmenin tek yolu haline getirmiştir[157]. 3984 Sayılı Kanun 2011 yılında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçeleri ile yayın teknolojisindeki gelişmeler, sektörün ve toplumun beklentileri göz önünde bulundurularak 6112 Sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun ile değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile beraber, ulusal yayın sektörüne girişte engel teşkil eden frekans probleminin çözülmesi de beklenmektedir.

Medyaya ilişkin düzenlemeleri içeren bir diğer kanun ise, 2004 yılında yenilenen 5187 Sayılı Basın Kanunu'dur. 1950 yılında yürürlüğe giren 5680 Sayılı Basın Kanunu gibi, yeni Basın Kanunu da medyada yoğunlaşmanın önlenmesine

[156] Elmas ve Kurban, ss. 39-40.
[157] Esra ve Kurban, s. 41.

ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir. 5680 Sayılı Kanun'da sahiplik durumu 6. maddeyle düzenlenmiş ve "süreli yayın sahibinin on sekiz yaşından küçük veya kısıtlı olması halinde kanuni temsilcisi, tüzel kişi olması halinde ise tüzel kişi temsilcisi hakkında da 5. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartlar (sorumlu müdür olabilme şartları) aranır" denmiştir. Kanun, Türkiye'de yabancı gerçek ve tüzel kişilerin dönemsel yayın çıkarması için yalnızca karşılıklılık esasını aramaktadır (5. madde). Yani Türkiye'de dönemsel yayın sahibi olmak isteyen bir kişinin ülkesinde Türk vatandaşlarının dönemsel yayın sahibi olmalarına izin verilmesi durumunda, bu kişi Türkiye'de dönemsel yayın sahibi olabilecektir[158]. 2954 Sayılı Radyo ve Televizyon Kanunu ise, radyo ve televizyon ile tüm medya araçlarından yapılan yayınların düzenlenmesine, özerkliği ve tarafsızlığı Anayasa'da hükme bağlanan Türkiye Radyo-Televizyon Kurumunun kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esas ve usulleri içermektedir[159]. Bu kanun, devlet adına yayın yapan radyo ve televizyon kuruluşlarına ilişkin düzenlemeleri de içermektedir. Sektöre ilişkin düzenlemeleri içeren bir diğer kanun olan 5651 Sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun'dur. Bu kanun, içerik sağlayıcı, yer sağlayıcı, erişim sağlayıcı ve toplu kullanım sağlayıcıların yükümlülük ve sorumlulukları ile internet ortamında işlenen belirli suçlarla içerik, yer ve erişim sağlayıcıları üzerinden mücadeleye ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir[160]. 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, elektronik haberleşme sektöründe düzenleme ve denetleme yoluyla etkin rekabetin tesisi, tüketici haklarının gözetilmesi, ülke genelinde hizmetlerin yaygınlaştırılması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, haberleşme alt yapı, şebeke ve hizmet alanında teknolojik gelişimin ve yeni yatırımların teşvik edilmesi ve bunlara ilişkin usul ve esasların belirlenmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir[161]. 2183 Sayılı Telsiz Kanunu ise, haberleşme maksadıyla kullanılan ve elektromanyetik dalgalar yoluyla açık, kodlu veya kriptolu ses, data ve resim vermeye veya almaya yarayan her türlü telsiz sisteminin kurulmasına, işletilmesine

[158] Sözeri ve Güney, s. 25.
[159] 2954 Sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu, 14 Kasım 1983 Tarih ve 18221 Sayılı Resmi Gazete.
[160] 5651 Sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun, 23 Mayıs 2007 Tarih ve 26530 Sayılı Resmi Gazete.
[161] 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 7 Nisan 1983, Resmi Gazete Sayısı: 27050.

müsaade edilmesi ve kontrolü ile telsiz haberleşmesi alanındaki politika, hedef ve ilkelerin tespitine ilişkin usul ve esasları belirlemek ve bu konuda gerekli düzenlemeleri yapmaktır[162].

2011 yılında kabul edilen 6112 Sayılı Kanun, medya sektörüne ilişkin birçok yeni düzenlemeyi de beraberinde getirmiştir. Yasada düzenlemeye konu olan en önemli konulardan biri de, medya sektörünün en önemli gelir kalemi olan reklam yayıncılığına ilişkindir. Bu doğrultuda yasada:

- Tele-alışveriş yayınları hariç her türlü reklam yayınlarının oranı, bir saat başından bir sonraki saat başına kadarki yayın içinde yüzde yirmiyi aşamayacağı (bu orana program desteklemesi ve yayıncının kendi programlarının tanıtımlarına ayrılan süre ile ürün yerleştirme dâhil değildir),
- Program tanıtımlarının, bir saat başından bir sonraki saat başına kadarki yayın içinde yüzde beşten fazla olamayacağı,
- Sesli ve görüntülü bir uyarı ile açıkça belirtilerek, kesintisiz en az on beş dakika süreyle tele-alışveriş yayını yapılabileceği ve bu yayının süresinin bir gün içinde toplam bir saati aşamayacağı,
- Sinema ve televizyon için yapılmış filmler, haber bültenleri ve çocuk programları, planlanan yayın süreleri otuz dakikadan fazla olması hâlinde, her otuz dakikalık yayın süresi için bir kez olmak üzere reklam ve tele-alışverişle kesilebileceği, düzenlemeleri yer almıştır.

Özel radyo ve televizyon kuruluşlarının kuruluş ve hisse oranları, düzenlemeye konu olan bir diğer konudur. Gerçekleştirilen düzenlemelerle, radyo ve televizyon kuruluşu kurma hakkı eski yasada olduğu gibi yine anonim şirketlere tanınmış, eski yasadan farklı olarak üretim, yatırım, ihracat, ithalat, pazarlama ve finans kuruluşlarına radyo ve televizyon yayın izni verilmiş, ancak siyasi partilerin, sendikaların, meslek kuruluşlarının, kooperatiflerin, derneklerin, mahalli idarelerin radyo ve televizyon sahibi olmaları yasağı yine devam etmiştir. Özel radyo ve televizyon kuruluşlarının halka açılmasına ve sermaye piyasasında işlem görmesine olanak tanınması, getirilen yeniliklerden bir diğeridir. Hisse oranlarına ilişkin olarak

[162] 2813 Sayılı Telsiz Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10 Kasım 2008, Resmi Gazete Sayısı: 18011.

da, bir gerçek veya tüzel kişi doğrudan veya dolaylı olarak en fazla dört karasal yayın lisansına sahip medya hizmet sağlayıcı kuruluşa ortak olma hakkı tanınmıştır. Ancak birden çok medya hizmet sağlayıcıya ortaklıkta, bir gerçek veya tüzel kişinin doğrudan veya dolaylı hisse sahibi olduğu medya hizmet sağlayıcı kuruluşların yıllık toplam ticarî iletişim geliri, sektörün toplam ticarî iletişim gelirinin yüzde otuzunu geçemez. Toplam ticarî iletişim geliri bu oranı aşan gerçek veya tüzel kişilerin, Üst Kurul tarafından verilen doksan günlük süre içinde bu oranın altına inecek şekilde medya hizmet sağlayıcı kuruluşlardaki hisselerini devretmesi, aksi durumda verilen süre içinde Üst Kurul kararının gereğini yerine getirmeyen gerçek veya tüzel kişi hakkında, kararın gereğini yerine getirmediği her ay için Üst Kurulca dört yüz bin Türk Lirası idarî para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır[163].

Yasanın getirdiği en önemli değişikliklerden biri de medya kuruluşlarındaki yabancı sermaye payının arttırılması olmuştur. Böylece ödenmiş sermayenin % 25'i olan bir medya hizmet sağlayıcı kuruluştaki maksimum doğrudan toplam yabancı sermaye payı, % 50'ye çıkarılmıştır. Yine yabancı bir gerçek veya tüzel kişinin daha önceden bir olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşa doğrudan ortak olabilme hakkı ikiye çıkarılmıştır. Bütün bunlara ek olarak, yeni yasada, yayın ilkelerinin ihlali halinde sansür şeklinde nitelendirilebilen yayın durdurma cezasının yerini öncelikle para cezası almış, idari tedbir (en fazla beş kez) ve ihlalin tekrarı halinde yayın durdurmaya başvurulacağı belirtilmiş, yaptırımlarda ihlalin ağırlığının yanı sıra yayın ortamı (ulaştığı kitle) ve alanının dikkate alınacağı ifade edilmiş, böylece büyük medya grupları ile küçük yerel yayıncıların aynı tür yaptırımlara tabi olmaları engellenmiştir. Yeni yasanın getirdiği, özel radyo ve televizyon kuruluşlarının gelirlerini etkileyen bir diğer değişiklik ise, bu kuruluşların program destekleme gelirleri hariç aylık brüt ticari iletişim gelirlerinden Radyo Televizyon Üst Kurulu'na aktarmak zorunda oldukları payın %5'ten %3'e düşürülmesidir[164].

Çalışmanın birinci bölümünde medya sektörüne ilişkin genel bilgiler verildikten sonra, çalışmanın ikinci bölümünde medya sektörünün gelir kaynakları ve gider unsurları ele alınıp incelenecektir.

[163] 6112 Sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu, Kanun No: 6112, 15 Şubat 2011, Resmi Gazete Tarihi: 3 Mart 1983, Resmi Gazete Sayısı: 27863.
[164] Sözeri ve Güney, s. 24.

İKİNCİ BÖLÜM
MEDYA SEKTÖRÜ GELİR KAYNAKLARI VE GİDER UNSURLARI

Türkiye'de 1980 sonrası dönemde, uygulanmaya konulan ekonomi politikalarının liberalizm eksenli olması birçok sektörde olduğu gibi medya sektöründe de etkisini hissettirmiştir. Özellikle de sektöre olan devlet desteğinin kesilmesi, sektördeki birçok firmayı zor durumda bırakmış ve güçlü olmayı başarabilen firmalar ayakta kalabilmiştir. Bu süreç sonrası yeniden yapılanmaya giden sektör firmaları, çeşitli büyüme yöntemleri ile holdingleşme yoluna gitmiş ve kıt olan kaynakları daha rasyonel kullanmanın yollarını aramışlardır. Bu gelişmeler sektördeki firmaların gelir kaynakları ile giderler unsurlarını ve bu kaynak ve unsurların yönetimini önem arz eden bir konu haline getirmiştir. Bu doğrultuda medya sektörü açısından önem arz eden gelir kaynakları ve gider unsurları, çalışmanın ikinci bölümünde yazılı medya yayıncılığı, görsel ve işitsel medya yayıncılığı ve diğer medya araçları itibariyle incelemeye konu olacaktır.

2.1. MEDYA SEKTÖRÜ GELİR KAYNAKLARI

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin gelir kaynakları; reklam gelirleri, tiraj ve baskı gelirleri ve diğer gelirler itibariyle çalışmaya konu olacaktır.

2.1.1. Reklam Gelirleri

Medya sektörünün gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olan reklam; malların, hizmetlerin veya fikirlerin geniş kitlelere duyurulması ve benimsetilmesi amacıyla, bir ücret karşılığında kişisel olmayan bir biçimde sunulması[165] şeklinde tanımlanabilir. Yine reklam kavramı; ürün ve servislerin satışı için yapılan tanıtım, herhangi bir ürün ya da servis için en ikna edici satış mesajını en düşük maliyetle

[165] Vildan Yazıcı, **Reklamcılık**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2004, s. 1.

uygun kitleye ulaştırma, kitleleri herhangi bir ürünü satın almaya itmek için o ürün hakkında fikirlerin halka iletilmesi[166] gibi ifadelerle de tanımlanabilir.

Küresel ekonomide özellikle 1980'li yıllardan itibaren kendini hissettiren özelleşme ve küreselleşme politikaları medya sektöründe de kendini hissettirmiş ve kamusal yayıncılık anlayışından özel yayıncılığa doğru hızlı bir geçiş yaşanmıştır. Özel yayıncılığa geçiş ile beraber medya reklam ilişkisi değişmiş ve reklam, medya sektöründe faaliyet gösteren birçok işletme açısından önemli bir finansman kaynağı haline gelmiştir. Gelişen ekonomik koşullarla beraber farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin tanıtım faaliyetlerinde medya araçlarını ve dolayısıyla reklamları kullanmaya başlamaları da medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin reklam gelirlerini arttırmaları açısından önemli bir gelişme olmuştur.

Türkiye ekonomisi içerisinde 2012 yılında gerçekleşen reklamlar neticesinde elde edilen reklam gelirlerinin sektörler itibariyle dağılımı, Tablo 2.1'de görüldüğü gibidir:

Tablo 2.1: 2012 Yılı Reklam Gelirlerinin Sektörel Dağılımı

Sektör	2012 Payı (%)	Bir Önceki Yıla Göre Değişim (%)
Gıda	8,7	4,6
Finans	8,6	30,7
İletişim	7,9	(18,3)
İnşaat	5,9	(8,2)
Otomotiv	5,6	5,4
Yayıncılık (medya)	5,0	13,2
Perakende	5,0	11,3
Kozmetik	4,5	20,1
İçecekler	3,7	15,8
Mobilya	3,2	(0,8)
Diğer	41,9	10,8
Toplam	**100**	**7,4**

Kaynak: Doğan Yayın Holding Reklam Platformu

2011 yılında 4.6 milyar TL'lik bir hacme sahip olan Türkiye reklam pazarı, 2012 yılında da büyümesini sürdürmüş ve 2011 yılına göre yüzde 7,4'lük bir büyüme ile 5 milyar TL seviyesine ulaşmıştır. 2012 yılında elde edilen 5 milyar TL'lik reklam gelirinin sektörel dağılımını ve bir önceki yıla göre değişimini gösteren Tablo

[166] N. Engin Ülgen, **Advertising Dictionary-Reklamcılık Sözlüğü (İngilizce-Türkçe)**, Nerpa Reklam Ajansı, İstanbul, 1991, s. 125.

2.1 incelendiğinde 2012 yılı içerisinde elde edilen reklam gelirlerinden en yüksek payı yüzde 8,7'lik payla gıda sektörünün aldığı görülmektedir. Gıda sektörünü ise yüzde 8,6'lık ve yüzde 7,9'luk paylarla finans ve iletişim sektörleri takip etmektedir. En düşük paylar ise yüzde 3,7 ve yüzde 3,2 ile içecek ve mobilya sektörüne aittir. Reklam gelirlerinin sektörler arasındaki dağılımının yıllık bazda değişimine bakıldığında ise, en yüksek değişimin finans sektöründe olduğu görülmektedir. Finans sektörü reklam gelirlerini bir önceki yıla göre yüzde 30,7 arttırmış ve 2012 yılı reklam gelirleri içerisindeki payını yüzde 8,6'ya çıkarmıştır. Finans sektörünü yüzde 20,1 ve yüzde 15,8'lik yıllık değişim ile kozmetik ve içecek sektörü takip etmiştir. İletişim ve inşaat sektörü ise yüzde 18,3 ve yüzde 8,2'lik negatif yıllık değişim ile reklam gelirlerinde küçülme gösteren sektörler olmuştur.

Medya sektörü gelir kaynakları içerisinde en önemli yere sahip olan reklam gelirleri şimdi çalışmada yazılı medya, görsel ve işitsel medya ve internet yayıncılığı sıralamasıyla ele alınacak ardından reklam gelirlerinin mecralar itibariyle dağılımı internet yayıncılığı kapsamında değerlendirmeye konu olacaktır.

2.1.1.1. Yazılı Medya Yayıncılığı Reklam Gelirleri

Yazılı medya yayıncılığı reklam gelirleri, gazete ve dergi gibi yazılı medya araçlarında yayınlanın seri ilan, resmi ilan ve ticari reklamlar karşılığında 3. kişilerden alınan ücretlerden oluşur. Reklam gelirleri yazılı medya yayıncılığı için vazgeçilmez ve önemli bir gelir kalemidir. Bu nedenle yazılı medya kuruluşları son yıllarda reklam ve ilan gelirlerine artan bir önem vermekte ve reklam ve ilanların yazılı medya yayıncılığı içerisindeki reklam payları giderek artmaktadır.

Serbest piyasa ekonomisinde, piyasa koşullarının gereği olarak gazeteler bazen maliyet bedelinin altında bir fiyat ile satışa sunulabilmektedir. Gelir gider dengesinde bu gibi durumlar neticesinde yaşanan olumsuzluğun giderilmesi için reklam gelirlerinin devreye girmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu yüzden reklam gelirleri yazılı medya kuruluşlarının gelir kalemleri içerisinde önemli bir yer tutmakta ve satış gelirleri ile kapatılamayan fark reklam gelirleri ile finanse edilmektedir. Böylece gelir gider dengesinde yaşanan negatif durum pozitife çevrilebilmekte ve bu sayede işletmelerinin devamına olanak sağlamaktadırlar.

Reklam ve ilan gelirleri, yazılı medya kuruluşlarının uzun dönem ayakta kalabilmeleri açısından da önemlidir. Çünkü yazılı medya sektöründe hem yayın sayısı fazladır hem de sektördeki büyük firmalarla mücadele etmek ve ayakta kalabilmek gerçekten zordur. Sektördeki büyük firmalar rahat bir şekilde yayın hayatına devam ederken, geri kalanları ise daha zor şartlarda yayın hayatlarına devam etmektedirler. Bu nedenle de yazılı medya kuruluşları, reklam ve ilan gelirlerini dolayısıyla tirajını yüksek bir düzeyde tutmak zorundadır.

Gazetelerde yer alan reklamlar dört grup halinde incelenebilir[167]:

- **Teşhir Reklamlar:** Teşhir reklamlar, belli bir metne, başlığa, alt başlığa, fotoğrafa, illüstrasyona vb. basın reklamlarına ait unsurları barındıran reklamlardır. Bu tarz reklamlarda amaç; bir ürünü ya da kurumu tanıtmak, ürünün ya da firmanın imajını güçlendirmek, bir kampanyayı duyurmak, tüketicilere bilgi vermek, tüketicilerde satın alma davranışı oluşturmaktır. Bu tarz reklamlarda çarpıcı başlıklar ya da görsel unsurlar, etkileyici reklam metinleri ve sayfa tasarımları başarıya ulaşmanın anahtarıdır.
- **Seri İlanlar:** Gazetelerde sıkça rastlanılan bir reklam türüdür. Seri ilan sayfalarında yer alırlar. Bu ilanlarda bilgilerin açık ve basit bir şekilde yer alması, kısa ve öz olarak ilgi gruplarına iletilmesi gerekmektedir. Bu sayfalar tipografi, taslak ya da resimleme bilgisi gerektirmez. Basit yazım kurallarının bilinmesi yeterli olmaktadır.
- **Kamu Duyuruları:** Kamu duyuruları diğer adıyla resmi ilanlar tüm toplumu ya da belli bir grubu ilgilendiren konularda, Basın İlan Kurumu kamu tüzel kişilikleri tarafından yazılı medya kuruluşlarına verilen ilanları ve reklam kapsamına girmeyen özel ilanları kapsar. Diğer bir ifadeyle, kamu kurumları tarafından gazetelere verilen ilânlardır. Bu tür ilânlarda, ilanı veren kurumun logosu dışında görsel unsur kullanılmaz. Burada amaç, verilmesi gerekli ve zorunlu olan bilgilerin ilân aracılığıyla topluma aktarılmasıdır. Bu tür ilânların verilmesi genellikle belirli kanun maddelerinde düzenlenmiş yasal bir zorunluluğa dayalıdır. Ülkemizde resmi ilanlarla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait reklamların yayınlanmasına yasalar gereği Basın İlan Kurumu aracı olmaktadır. Ticari kuruluşlar reklam ve ilanlarını kendileri ya

[167] Elden, ss. 235-236.

da reklam ajansları yoluyla gazetelere ulaştırırken, resmi kuruluşlar bu ilişkiyi yasal bir zorunluluk olarak Basın İlan Kurumu aracılığıyla gerçekleştirirler. Basın İlan Kurumu vasıtasıyla dağıtılan ilanların önemli bir bölümü medya gruplarına ait büyük gazetelere gidiyor olsa da, bu ilanlar en çok küçük ve yerel basının varlığını sürdürmesi için önem taşımaktadır[168].

- **İlaveler:** İlaveler gazete sayfalarından bağımsız olarak, gazetenin arasına eklenmek suretiyle tüketiciye ulaştırılan reklamlardır. Reklam verenler tarafından gazeteden bağımsız bir şekilde basılır.

Gazete ve dergilerin reklam ortamı olarak tercih edilme nedenleri şöyle özetlenebilir[169]:

- Basılı reklamın kalıcılığı,
- Hedef kitleye kolay ulaşması,
- Daha ekonomik olması,
- Hedef kitleye hitap etme açısından etkili olması,
- Saklanabilmesi (tekrar ulaşma imkânı sağlaması).

Bir reklam ortamı olarak gazeteler, diğer reklam ortamların arasında en süratli ve en kolay reklam yapma olanağı sunan reklam araçlarıdır. Basılı, görsel ve işitsel diğer reklam ortamlarında, reklamların teslimatının yayın tarihinden bir gün önce olması, reklam verenlere, reklamlarından güncel olaylarla bağlantılı içerikler kullanabilme olanağı vermekte ve söz konusu reklam mesajının, güncelliğini yitirmeden hedef kitleye ulaşabilmesi sağlanmaktadır[170].

Gazete ve dergilerin alacağı reklamın düzeyi; reklam verenlerin beklentileri, kitle iletişim araçlarına göre reklamın üretim ve yayınlama maliyeti, reklamın kitle iletişim araçlarına göre etkinliği, esneklik, reklamın yayınlandığı ürünün ömrü, ulaşacağı kitlenin sayı ve homojenlik yapısı gibi değişkenlere bağlıdır. Özellikle gazete ve dergilerin satış miktarı ile reklamın beklenen etkisi arasında doğrusal bir

[168] Sözeri ve Güney, s. 62.
[169] Nesrin Dalkıran, **Siyasal Reklamcılık ve Basının Rolü**, Türkiye Gazeteciler Cemiyeti Yayını, İstanbul, 1995, s. 19.
[170] İlhan Ünlü, **Reklam Kampanyası Planlaması**, A.Ü. Açık Öğretim Yayınları, No:12, Eskişehir, 1987, s. 61.

ilişki olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle tiraja yönelik rekabet zaman zaman promosyon kampanyaları biçiminde şiddetlenmektedir[171].

Gazete reklam ücretleri televizyon ile karşılaştırıldığında oldukça ucuzdur. Reklam veren, televizyona göre gazeteden yer satın alımı ucuz olduğu için gazete ortamını seçtiğinde, çok fazla tekrara gitme olanağı elde etmektedir. Ancak Türkiye'de gazete; dergi, radyo gibi iletişim ortamlarına göre oldukça pahalı bir araçtır[172]. Örneğin Türkiye'nin en çok satan gazetesi olan Posta Gazetesi'nde verilecek orta ölçekte bir ilanın ortalama fiyatı 150-200 TL civarıyken[173], yayınlandığı gün en çok izlenme oranına sahip olan Kurtlar Vadisi Pusu birinci kuşak saniye başı reklam fiyatı 106 TL, dördüncü kuşak reklam saniye fiyatı ise 2.986 TL'dir[174]. Yine yayınlandığı tarihlerde en yüksek reytingi alan Muhteşem Yüzyıl dizisinin özet bölümlerde saniye başı reklam fiyatı 400 TL iken, yeni bölümlerde 900 TL'dir. Televizyon kanallarında yayınlanan reklamların saniye başı fiyatları söz konusu yapımın reytingine göre değişmekte, reytingi yüksek olan yapımların saniye başı reklam fiyatları yüksek olurken, reytingi düşük olan yapımların saniye başı reklam fiyatı düşük olmaktadır. Reklam veren kuruluşlar, bu ve benzeri durumları göz önünde bulundurarak bütçelerine hitap eden medya araçlarını tercih etmekte ve reklamlarını yayınlamaktadırlar. Reklam amacıyla radyo, televizyon, gazete, dergi ve internet gibi medya araçlarından biri seçilebileceği gibi, birbirini destekleyecek şekilde birden fazla medya aracıda tercih edilebilir.

2.1.1.2. Görsel ve İşitsel Medya Reklam Gelirleri

Görsel ve işitsel medyanın tarihsel gelişim süreciyle bağlantılı olarak, reklam verenlerin öncelikli olarak tercihi radyo yayıncılığı sonrasında ise televizyon yayıncılığı olmuştur. Bu doğrultuda görsel ve işitsel medya açısından reklam gelirleri

---

[171] Binali Doğan, Türkiye Basın Sektörünün Yapısal Değişkenleri Üzerine Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doçentlik Tezi, İstanbul, 2001, s. 21.

[172] Çelik Dural Candan, **Medya Planlaması ve Reklamverenin Ajans Seçimi**, Türkiye Gazeteciler Cemiyeti Yayınları, İstanbul, 1999, s. 76.

173 HÜRRİYETSARİİLAN, "Seri İlan Ücretleri" http://www.hurriyetsariilan.com/seri-ilan-ucreti.html, (10.09.2013).

174 PAZARVATAN, http://pazarvatan.gazetevatan.com/haberdetay.asp?hkat=1&hid=20749, (10.09.2013).

önce radyo yayıncılığı sonrasında ise televizyon yayıncılığı ve internet yayıncılığı açısından incelemeye konu olacaktır.

2.1.1.2.1. Radyo Yayıncılığı Reklam Gelirleri

Radyo kuruluşlarının program akışı içerisinde yayınlamış olduğu 3. kişilere ait reklamlar karşılığında bu kişilerden talep etmiş olduğu ücretler, radyo yayıncılığı reklam gelirlerini oluşturur. Giderek büyüyen reklam pazarında medya araçları, her geçen gün artan bir öneme sahip olmaktadır. Bu reklam pazarının medya organlarına dağılımına bakıldığında ise radyo, televizyondan ve yazılı medyadan sonra üçüncü sırada yer almaktadır.

Radyo yayınlarında reklamlara yer verilmesi, dünyada radyo yayınlarının başladığı 1920'li yıllara dayanır. İlk ticari radyo ABD'de 1922 yılında kurulur ve ilk radyo reklamı yayınlanır. Ülkemizde ise ilk radyo reklamlarının yayınlanması 1949 yılının sonlarına doğru gerçekleşir. Gazeteden sonra, kitlelerle buluşan ikinci kitle iletişim aracıdır radyo. Özellikle 1940'lı yıllar, radyoculuk açısından en parlak dönemlerdir. Televizyonun tarih sahnesindeki yerini alması ile radyo eski altın dönemlerini geride bırakır. Radyonun 1950'li yıllarda, oturma odalarının en değerli yerini televizyona bırakması bu duruma güzel bir örnektir. Ancak internet teknolojisindeki gelişmelerle birlikte radyo isteyen herkesin kendi yayınını yapabildiği ve aynı zamanda dünyanın herhangi bir noktasından istenilen her yayının dinlenebildiği bir hal almıştır. 1960'lı yıllarda, televizyon yayıncılığında yaşanan gelişmelere paralel olarak reklamcılık faaliyetlerinde de yaratıcılık ön plana çıkmıştır. Reklamcılığın bir sektör halini alması ise, 1990'lı yıllarda özel radyo ve televizyon yayıncılığının gelişme dönemlerine rastlamaktadır. Radyonun diğer kitle iletişim araçlarına oranla yaygın bir araç olması ve teknolojik üstünlükleri sayesinde her zaman her yerde dinlenebilmesi onu reklam mecrası olarak da etkili kılmaktadır. Radyo, reklam mecrası olarak hem tek başına bir kitle iletişim aracı hem de diğer medya organlarının tamamlayıcısı olarak varlığını sürdürmektedir.

Reklam aracı olarak radyo tek başına önemli bir iletişim aracı olmasının yanı sıra, bir reklam kampanyasının bütünlüğü içinde diğer araçları destekleyen etkili bir kanal olarak da işlev görmektedir. Kolay taşınabilirliği nedeniyle hayatın her

alanında radyo, dinleyicisi ile buluşabilmektedir. Bir radyo istasyonunun reklam aracı olarak kullanılmasını etkileyen iç ve dış faktörler bulunmaktadır. İç faktörler; radyonun müzik seçim kalitesi, haber uzunluğu ve yerleştirmesi, yayın kalitesi, program içeriği, spikerin performansı, programlarda verilen promosyonlardan oluşmaktadır. Dış faktörler ise; diğer kitle iletişim araçları, yayın sezonu, program dışı promosyonlar, sabah ve akşam saatleri, spor karşılaşmaları, diğer radyoların yayın içerikleri, yerel ve ulusal haberlerdir[175].

Radyo; en yaygın medya aracı olması, her yerde ve her ortamda dinlenebilmesi ve kullanımının kolay olması dolayısıyla reklam yayını açısından çok önemli bir araçtır. Televizyonun aksine, insanı bulunduğu ortama hapsetmeyen radyo, insan yaşamının her alanına girmekte ve adeta yaşamın fon müziği şeklinde kendini konumlandırabilmektedir. Kitle iletişim araçlarının içinde erişilebilirlik ve ayrılmazlık anlamında radyo, gün boyu tüketilen yegâne araçtır. Radyonun diğer pazarlama araçlarından farkı, gün boyunca kullanılan bir medya aracı olması; kahvaltı yaparken, arabayla yolculuk yaparken ve iş yerinde en çok kullanılan medya araçlarından biri olmasıdır. Radyonun en büyük cazibesi, mobil ve aktif olan insanlara rahatlıkla ulaşabilmesidir.

2.1.1.2.2. Televizyon Yayıncılığı Reklam Gelirleri

Televizyon kanallarının yayın akışı esnasında yayınlamış oldukları reklamlar karşılığında reklam verenlerden almış olduğu ücretler televizyon yayıncılığı reklam gelirlerini oluşturur. Medya sektörü içerisinde reklam gelirlerinden en fazla pay alan, televizyon yayıncılığıdır. Televizyon yayıncılığına bu üstünlüğü sağlayan en önemli etken, televizyonun bireyler tarafından en sık kullanılan kitle iletişim aracı olmasıdır. Bu özelliği nedeniyle daha çok tüketiciye ulaşmak isteyen işletmeler, televizyon yayıncılığını tercih etmektedir.

İlk kez 1940'lı yıllarda bir reklam aracı olarak kullanılmaya başlanan televizyon, gerek ses ve görüntüyü aynı anda iletebilmesini sağlayan teknik özellikleri gerekse de milyonlarca kişiyi kendine bağlayan içeriksel nitelikleriyle

[175] Özgül Birsen, **Radyo ve Reklam**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013, s. 74.

reklamcılar açısından oldukça cazip bir ortam olarak görülmüştür[176]. Zamanla teknoloji dünyasında yaşanan gelişmelerle beraber televizyon, reklam verenler tarafından en sık tercih edilen bir iletişim ortamı haline gelmiştir. Bu durumu Tayfur şöyle açıklamıştır: "Televizyonun görsel-işitsel özelliği, çekicilik oranı ve algılanabilme kolaylığının olması onu en etkin reklam medyası haline getirmiştir. Özellikle 1950'li yılların ortalarında, reklam aracı olarak televizyonun radyoyu geride bırakması ve bununla beraber yeni bir sanat türünün oluşması için çok zaman ve dikkat harcandı. Canlı yayınlanan spot yerini, filme çekilmiş reklamlara bıraktı"[177].

Televizyonlarda yayınlanan reklamlardaki görsel ve işitsel faktörler sayesinde, insanların duyguları, tutkuları harekete geçmekte; bu da, işin ticari boyutunu etkilemede önemli bir rol oynamaktadır. İnsanlar, reklamlardaki öğeleri göz önünde bulundurarak hayallerini gerçekleştirmek adına reklamı yapılan ürünü kolayca tüketebilmektedir. Televizyon reklamlarında hedef kitlenin dikkati, resim ve söz ile sağlanmaktadır. Ayrıca, markanın hedef kitlenin zihinlerinde yerleştirilmesi ve hatırlanmasında en etkili unsurlardan birisi de televizyon reklamlarında resimden sonra, fon müziğinin kullanılması olmaktadır[178]. Böylece reklamlar, televizyon kanallarında sunularak hem göze hem kulağa hitap ederek inandırıcılığını arttırmaktadır.

Televizyon, büyük reklam veren gruplarca en fazla önemsenen mecralardan biridir. Televizyon kanallarının izlenme oranları ve izleyenlerin hangi gelir gruplarına mensup oldukları bilgisi de, ürünlerini hangi mecradan ve nasıl pazarlayacağı konusunda stratejik hedefler belirleyen reklam verenler açısından çok önemlidir. Dolayısıyla reklam gelirlerini artırmaya çalışan televizyon yönetimleri, özellikle görece pahalı malların tüketimlerine yönelebilecek üst ve orta gelir grubuna mensup bireylerin izleme kalıplarını yakinen takip etmek durumundadır[179].

İşletmelerin, televizyon yayınları aracılığıyla tüketicileri etkileyip mal ve hizmetlerine olan talebi arttırmak için başvurabileceği çeşitli reklam türleri

[176] Elden, s. 170.
[177] Gıyasettin Tayfur, **Reklamcılık**, Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul, 2010, s. 62.
[178] Süleyman Karaçor, **Reklam İletişimi: İnternet ve Gazete Reklamlarının Etkilerine Yönelik Bir Araştırma**, Çizgi Kitabevi, Konya, 2007, s. 47.
[179] Gülseren Adaklı, **Türkiye'de Medya Endüstrisi**, Ütopya Yayınevi, Ankara, 2006, s. 59.

bulunmaktadır. Gerek dünyada gerekse Türkiye'de televizyon kanallarında yayınlanan reklamlar, türleri itibariyle aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir[180]:

- **Hareketsiz Reklamlar:** İçinde hareket unsuru bulundurmayan, sadece tek bir görüntü üzerine seslendirme yapılarak gerçekleştirilen reklamlardır. Hareketsiz reklamın süresi, genellikle 10 saniyedir. Net ve kısa ifadelerle verilmek istenen mesajın aktarımı gerçekleştirilmektedir.
- **Hareketli Reklamlar:** Müzik ve söz veya sadece söz ya da sadece müzik eşliğinde çeşitli görüntülerle düzenlenen reklamlardır. İçinde dramatik öğeleri barındırabilen, sahneler oluşturabilen ve son aşamada kurgu ve miksi gerçekleştiren reklamlardır. Hareketli reklam; 15, 20, 30, 45, 60 ve 90 saniyeler gibi sürelerde hazırlanabilir. Hareketsiz ve hareketli reklamlar, reklam kuşaklarını oluşturur. Reklam kuşakları ise program arasında, önünde ya da arkasında olan, "reklam kapağı" ile başlayan ve sona eren reklamlardır.
- **Özel Tanıtıcı Reklamlar:** Kültür, sanat, eğitim ve turizm gibi çeşitli alanlarda bilgilendirici, eğitici, eğlendirici yapıda hazırlanan ve reklam mesajlarının programın sadece başında ve sonunda yer aldığı reklamlardır. 10 ile 40 dakika arasında hazırlanabilmektedirler. Bu tür reklamlar iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ilki, bir defa yayınlanan programın bütününü, işletmenin malı ya da hizmetinin tanıtımı için yapılan reklamlar; ikincisi ise, periyodik olarak yayınlanan ve sadece reklamın başında ve sonunda reklam verenin tanıtıcı duyurularının bulunduğu programlar.
- **Program Görüntüleri Üzerinde Yer Alan Bant Reklamlar:** Bir program yayınlanırken, bu programın bütünlüğünü bozmadan, görüntünün alt ve yan bölümlerinde bir bant oluşturarak, bu bandın üzerine yazı ve resim şeklinde yerleştirilen söz öğesi taşımayan reklamlardır. Bunun yanı sıra, yine televizyon görüntüsü üzerine "sanal reklamlar" da yapılmaktadır. Bu reklamlar, dijital ortamda hazırlanmaktadır. Görüntünün her yerine istenilen boyutlarda uygulanmaktadır. Sanal reklamlar, daha çok spor karşılaşmalarına ilişkin naklen yayınlarda ve reytingi yüksek olan programlarda kullanılmaktadır.

[180] Tayfur, s. 65.

- **Reklam Haber:** Reklam ve editöryal kelimelerinin birleşmesiyle oluşmuş melez bir kavram olan "advertorial"ın Türkçesi "reklam haber"dir. Reklam haber, ürüne dair bilginin haber dilinde aktarıldığı bir reklam türüdür. Başlı başına bir program kuşağıdır ve süreleri reklam kuşağında yayınlanan reklamlardan daha uzundur. Basılı reklam ortamlarında bir tür "haber yazısı" gibi görünen ve okuyucuya bilgiler verirken; bir ürün ya da hizmetin reklamının da yapıldığı ve yasal olarak "bu bir reklamdır" gibi bir ibareyle yayınlanması gereken reklamlara verilen genel bir isimdir. Bunun yanı sıra, reklam haber (advertorial) kavramı, televizyonda yayınlanan ve 2-3 dakikalık tanıtıcı içerikli ve "bir reklamdır" ibaresi ile reklam kuşakları dışında yayınlanan reklamlar için de kullanılmaktadır. Televizyonda yayınlanan advertorial reklam uygulamalarında, ürünün ya da hizmetin kullanım biçimi, sağladığı yararın aktarılması, kurumun güçlü sermaye yapısı ya da üretim tesislerinin modernliği, hijyenik şartlarda ve çevreye özen göstererek üretimde bulunduğu vb. unsurlar üzerinde ayrıntılı olarak durulmaktadır.
- **Program İçi Tanıtıcı Reklamlar:** Sabah ve öğleden sonra yayınlanan aktüel nitelikli kuşak programlarında (sabah kuşak programları ve kadın programları gibi) programın içinde ayrılan bir bölümde 3-5 dakika süreyle bir markanın özel tanıtımlarının yapılmasıdır. Stüdyoda, marka için kurulan özel bir stantta marka sorumlusu ve program sunucusunun birlikte bir sohbet havasında ürün veya hizmetlerin ayrıntılı tanıtımlarını gerçekleştirmelerini içermektedir.
- **Televizyon Dizileri ve Farklı Programlarda Ürün Yerleştirme Uygulamaları:** Ürün yerleştirme, konulu filmlerde markalı bir ürünün -otomobil gibi- ya da ürüne ilişkin reklamın -mağaza tabelası gibi- yer alması, televizyon programlarında sunucunun markalı bir ürün -içecek şişesi gibi- taşıması gibi yollarla, reklam olduğu belirtilmeden yapılan reklamlardır[181]. Reklam kuşaklarında yayınlanan reklamlardan izleyicinin kaçınması, ürün yerleştirmenin bir reklam aracına dönüşmesini sağlamıştır. Bir televizyon dizisinde ya da programında bir markanın isminin geçmesi ya da markanın görülmesi, markanın karakterler tarafından kullanılması gibi yapıtın kurgusuna uygun olarak reklam havası yaratılmadan ürün yerleştirme

[181] Tanses Y. Gülsoy, **Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü**, İstanbul, Adam Yayınları, 1999, s. 124.

uygulamalarının yapılması da söz konusu olmaktadır. Reklamda ürün yerleştirme stratejisi, sinema filmleri için de başlatılan bir uygulamadır.

Medya sektörü içerisinde reklam gelirlerinden en fazla pay alan televizyon yayıncılığıdır. Medya araçları içerisinde televizyona bu üstünlüğü sağlayan; televizyonun en sık kullanılan kitle iletişim aracı olması, çok sayıda televizyon kuruluşunun bulunması ve bu kuruluşlar arasındaki rekabet ve işletmelerin tüketicilere kolayca ulaşmada kullanabileceği en önemli iletişim aracı olması vb. gibi etmenlerdir. İlk kez 1940'lı yıllarda bir reklam aracı olarak kullanılmaya başlanan televizyon, gerek ses ve görüntüyü aynı anda iletebilmesini sağlayan teknik özellikleri gerekse de milyonlarca kişiyi kendine bağlayan içeriksel nitelikleriyle reklamcılar açısından oldukça cazip bir ortam olarak görülmüştür[182].

Yıllık reklam harcaması raporlarına bakılacak olursa televizyon, büyük reklam veren gruplarca en fazla önemsenen mecralardan biridir. Televizyon kanallarının izlenme oranları ve izleyenlerin hangi gelir gruplarına mensup oldukları bilgisi de, ürünlerini hangi mecradan ve nasıl pazarlayacağı konusunda stratejik hedefler belirleyen reklam verenler açısından çok önemlidir. Dolayısıyla reklam gelirlerini artırmaya çalışan televizyon yönetimleri, özellikle görece pahalı malların tüketimlerine yönelebilecek üst ve orta gelir grubuna mensup bireylerin izleme kalıplarını yakinen takip etmek durumundadır[183].

2.1.1.2.3. İnternet Yayıncılığı Reklam Gelirleri

İnternet reklamcılığı, reklamcılık faaliyetlerinin internet üzerinden gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir[184]. Medya kuruluşlarının sahip olduğu web sitelerinde yayınlanan reklam ve gerçekleştirilen pazarlama faaliyetleri neticesinde, 3. kişilerden almış oldukları ücretler, internet yayıncılığı reklam gelirlerini oluşturur. Yeni iletişim teknolojilerinin sağladığı olanaklar içinde internet, reklamcılık açısından yeni bir dönüm noktası olmuştur. İşletmeler de değişen tüketici profiline, alışkanlıklarına ve kitle iletişim araçlarını kullanma biçimlerine uyum gösterebilmek,

[182] Elden, s. 175.
[183] Adaklı, s. 59.
[184] İlhami Vural ve Mustafa Öz, **Bir Reklam Mecrası Olarak İnternet**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 23, Yıl: 2007, s. 223.

hedef kitleye ürün ve hizmetleri en etkin şekilde tanıtabilmek için internet reklamları kullanmaktadırlar. Yine internet reklamcılığının geleneksel reklam uygulamalarına göre daha interaktif, ölçülebilir, ekonomik ve esnek olması internet reklamcılığının tercih nedenleri arasındadır.

Oldukça hızlı bir biçimde gelişen internet uygulamaları gündelik yaşantımızın her alanına girmiştir. Ekonomi, sağlık, eğlence, kültür sanat, alışveriş ve bilime kadar her alanda önemini daha fazla hissettiren internet, reklamcılık alanında da oldukça aktif bir biçimde kullanılmaktadır. İnternet reklamcılığının alt yapısı 1980'lerde atılmış ve 1990'lardan itibaren de yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Önce basit metinler aracılığıyla kurgulanan reklam çalışmaları, daha sonra grafik ve resimlerle desteklenerek günümüzde çok daha ileri bir düzeye ulaşmıştır. Giderek yaygınlaşan internet kullanımı, reklam verenlerden reklam ajanslarına ve bu sektöre bağlı alt sektörlere kadar büyük bir yelpaze içinde yeni bir mecranın açılmasına olanak sağlamıştır. 1950'lerde televizyonun reklamcılık sektörü için yarattığı olağanüstü etkiyi, günümüzde iletişimin her türünü derinden etkilemesi nedeniyle internet yaratmaktadır[185].

İnternet, günümüz reklam uygulamaları açısından yeni ve önemli bir mecra haline gelmiştir. Diğer medya araçlarına göre daha hızlı bir şekilde ilerleme kaydeden internet reklamcılığını kullanmak isteyen işletmelerin üç temel amacı bulunmaktadır. Bunlar[186]:

- Bir markanın, kuruluşun ya da web sitesinin kamuoyunda bilinirliğini artırmak,
- Web sitesinin ziyaretçi trafiğini oluşturup genişletmek,
- Tüketici tepkilerini web sitesine yönlendirerek, bir reklam kampanyasının stratejik amacını belirlemek.

Medya kuruluşlarının bir hizmet faaliyeti olarak internet yayıncılığı üzerinden gerçekleştirilebileceği reklamlar banner reklamları, zenginleştirilmiş reklamlar ve içerik sponsorluklarıdır. Bu reklamlardan:

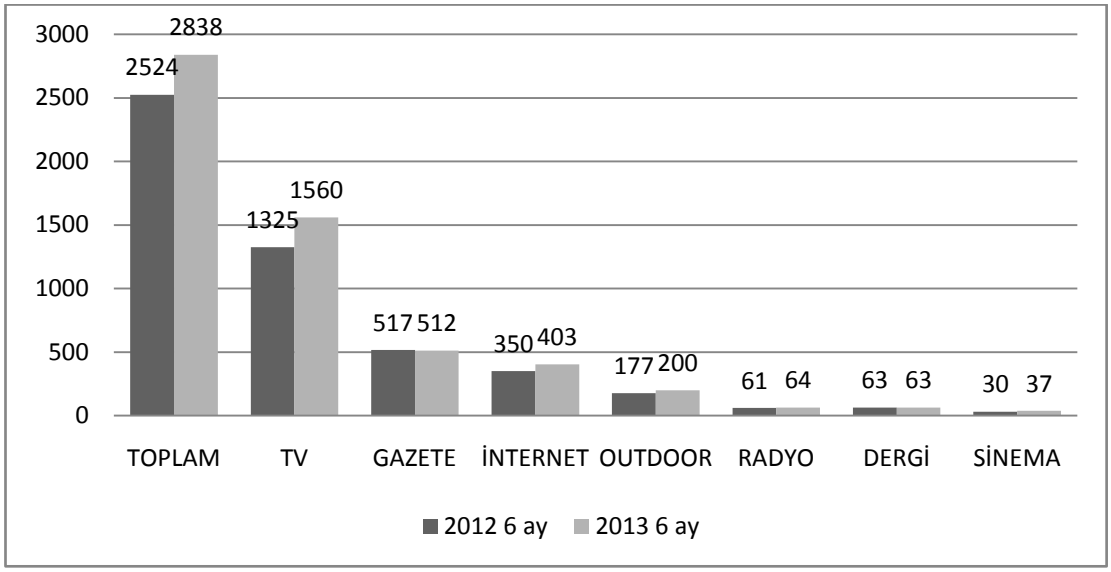
[185] Sema Yıldırım Becerikli, Banu Dağtaş, Özgül Birsen, Erdal Dağtaş, Yeşim Çelik, **Medya ve Reklam**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013, s. 120.
[186] Süleyman Karaçor, Reklam İletişimi, Konya: Çizgi Kitabevi, 2007, s. 43.

- **Banner Reklamları:** Tıklandığı zaman belli bir hedefe yönlendiren, dikdörtgen şeklindeki grafik imaja banner reklam adı verilir[187]. Banner tipi reklamlar, en yaygın internet reklam türüdür[188]. Bannerlar, ekranda ve diskte oldukça küçük bir yer kaplamakla birlikte, kısa zamanda televizyon ve basılı reklamlarla yarışabilecek etkiye sahip olmuştur. Bu objeler karşımıza, afiş veya düğme (button) şeklinde çıkabilmektedir[189].
- **Zenginleştirilmiş Reklam:** Zenginleştirilmiş reklamlar; animasyonlar, hareketli görüntüler, etkileşimli uygulamalar ve özel efektler içeren çok yetenekli bir reklam türüdür. Banner reklamlar sadece temel internet teknolojilerini kullanırken, zengileştirilmiş reklamlar plug-in adı verilen bazı ek teknolojileri ve yazılımları da kullanırlar[190]. Son yıllarda görülmeye başlayan "interstitial" ve "superstitial" reklamlar da birer zenginleştirilmiş reklam örneği sayılabilir. İnterstitial reklamlar, kullanıcının sayfalar ya da siteler arasında geçiş yaparken karşısına çıkan tam sayfa reklamlardır. Superstitial reklamlar ise, hareketli görüntü veya flash animasyonları içeren televizyon reklamlarına benzer bir reklam türüdür[191].
- **İçerik Sponsorlukları:** İçerik sponsorlukları bir siteye destek vererek, belli bir içeriğin kullanıcıya ulaşmasını sağlamak ve potansiyel tüketicilerle buluşmak amacını güder. Buradaki amaç, diğer sponsorluklarda olduğu gibi, marka ismini tüketiciyle yakınlaştırmak ve uzun vadede satışlar üzerinde olumlu etki bırakmasını sağlamaktır[192].

Türkiye ekonomisi içerisinde 2012 yılında gerçekleşen reklamlar neticesinde elde edilen reklam gelirlerinin mecralar itibariyle dağılımı ise aşağıdaki gibidir:

[187] Raman Niranjan V. and John D. Leckenby, **Factors Affecting Consumers "Webad" Visits**, European Journal of Marketing, 1998, s. 737-748.
[188] Öncü Fatih, **E-Pazarlama**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 145.
[189] Vesile Çakır, **Yeni İletişim Teknolojilerinin Reklam Üzerine Etkileri**, Selçuk İletişim, 2004, s. 172-173.
[190] Vural ve Öz, s. 224.
[191] Çakır, s. 173.
[192] Çakır, s. 173.

Şekil 2.1: 2012-2013 Ocak – Haziran Dönemleri Toplam Reklam Gelirleri (Milyon TL)

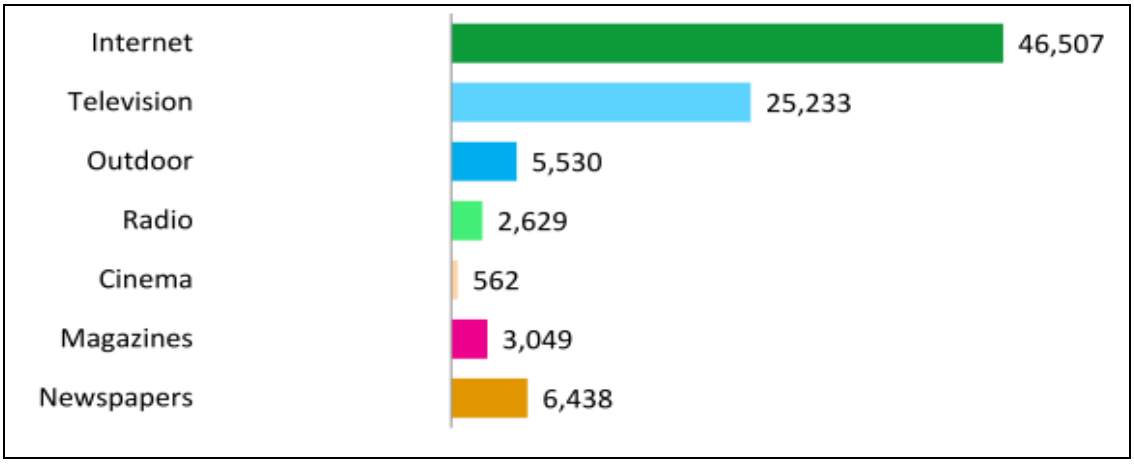


Kaynak: DYH, 2012 Yılı İlk Altı Aylık Faaliyet Raporu, http://www.dyh.com.tr/_files/raporlar-ve-sunumlar/DYH_FR_Final30062013.pdf, (01.07.2013).

Şekil 2.1'den görüleceği üzere Türkiye reklam sektörü (internet reklamları dâhil), 2013 yılı ilk 6 ayında geçen yılın aynı dönemine göre %12,4 oranında artış göstererek 2.524 milyon TL'den 2.838 milyon TL'lik bir hacme ulaşmıştır. 2013 yılının ilk yarısı itibariyle, mecraların toplam reklam yatırımları içerisindeki dağılımına bakıldığında en fazla tercih edilen mecralar televizyon ve gazete olmuş; reklam verenler yatırımlarının %73'ünü bu iki mecrada değerlendirmiştir. 2012 yılının ilk 6 aylık döneminde 1.325 milyon TL olan TV reklam gelirleri %18 artışla 2013 yılının aynı döneminde 1.560 milyon TL'ye ulaşırken, gazete reklam gelirleri 2012 yılının aynı dönemine göre %1 azalışla 512 milyon TL'ye düşmüştür. Reklam sektöründeki büyümenin %12 gibi bir oranla gerçekleştiği bu dönemde en hızlı büyüme %23 ile sinema mecrasında kaydedilmiştir. Her geçen dönem pazar payını artıran internet ise, bugün itibariyle TV ve gazeteden sonra üçüncü büyük mecra konumundadır. 2013 yılının ilk yarısı itibariyle yıllık bazda %15 dolayında bir artış ile 403 milyon TL'lik büyüklüğe ulaşmış bulunmaktadır.

Zenith Optimedia tarafından yayınlanan ve 2012-2015 yılları arasında küresel bazda reklam harcamalarının mecralar itibariyle dağılımı gösteren şekil aşağıdaki gibidir:

Şekil 2.2: Reklam Harcamalarının Global Büyümeye Katkısı 2012-2015 (milyon$)

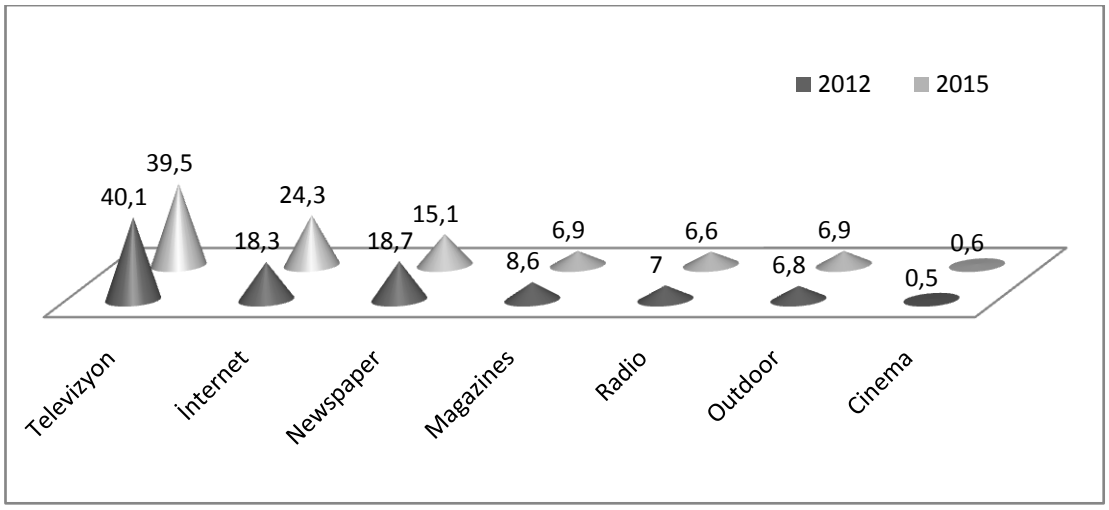


Kaynak: ZenithOptimedia

Mecralar itibariyle reklam harcamalarının 2012'den 2015'e global büyümeye olan katkısını gösteren Şekil 2.2 incelenecek olursa, en yüksek reklam harcamalarının 46,507 milyon $ ile internet üzerinden gerçekleştirileceği görülmektedir. İnternet harcamalarını 25,233 milyon $ ile televizyon yayıncılığı üzerinden yapılan reklam harcamaları takip etmektedir. En düşük reklam harcaması ise 562 milyon $ ile sinemaya aitken, sinemayı 2,629 milyon $ ile radyo yayıncılığı takip etmektedir.

2012 yılında mecralar itibariyle gerçekleşen reklam harcamalarını, 2015 yılında olması beklenen reklam harcamaları ile yüzdesel bazda karşılaştıran şekil ise aşağıdaki gibidir:

Şekil 2.3: Global Reklam Harcamalarının Medya Araçları İtibariyle Dağılımı (%-milyon$)



Kaynak: ZenithOptimedia

2012 yılında medya araçları itibariyle gerçekleşen reklam harcamalarını, 2015 yılında olması beklenen reklam harcamaları ile karşılaştırmalı olarak yüzdesel bazda ortaya koyan Şekil 2.4 incelendiği zaman, her iki yılda da en yüksek reklam harcaması payına 2012 yılına göre % 1,5 azalış göstermesine rağmen televizyon yayıncılığının sahip olduğu görülmektedir. Televizyon yayıncılığını 2012 yılında % 18,3'lük payla gazete yayıncılığı takip ederken, 2015 yılında ise 2012 yılına göre % 33'lük artışla gazete yayıncılığını geride bırakarak % 24,3'lük payla ikinci en yüksek reklam harcamasına sahip olan internet yayıncılığı takip etmektedir. En düşük reklam harcamaları açısından Şekil 2.4 incelendiğinde ise; sinemanın 2012 ve 2015 yıllarında % 0,6 ve 0,5'lik paylarla en düşük reklam harcaması yüzdesine sahip olduğu görülmektedir. Sinemayı 2012 yılında % 6,8'lik payla açık hava, 2015 yılında ise 2012 yılına göre % 6'lık azalışla % 6,6'lık paya sahip olan radyo yayıncılığı takip etmektedir.

2.1.2. Tiraj ve Baskı Gelirleri

Tiraj ve baskı gelirleri, yazılı medya kuruluşlarının reklam ve ilan gelirlerinden sonra en önemli gelir kalemleridir. Bunlardan tiraj diğer adıyla satış gelirleri, yazılı medya kuruluşlarının çıkarmış oldukları yazılı medya araçlarının (gazete, dergi) satışından elde etmiş olduğu gelirlerden oluşmaktadır. Baskı gelirleri ise, yazılı medya kuruluşlarına ait basım tesislerinin bir hizmet faaliyeti olarak diğer yazılı medya kuruluşlarına veya üçüncü kişilere hizmet vermesi neticesinde elde edilen gelirlerden oluşmaktadır.

Yüksek tirajlı gazetelerin gelir kaynaklarının ancak % 30'u satıştan, % 70'i ise ilan ve reklamlardan oluşmaktadır. Hatta bu oran bazen % 80-85'leri bulmaktadır. Reklam gelirleri basın işletmeleri için bir gelir kalemi olmanın ötesinde, basın işletmelerinin ayakta kalmasını ve faaliyetlerine devam etmesini sağlayan önemli bir gelir kalemidir[193]. Satış gelirleri ise bir medyanın birincil pazar üzerindeki etkisini ölçmesini ve üçüncü kişiler karşısında bağımsız bir duruş sergilemesini sağlar. Bu açıdan tiraj gelirleri yazılı medya kuruluşlarının gelirleri içerisinde her ne kadar

[193] Barış Bulunmaz, "Basın İşletmelerinin Finansal Yapısı ve 2001 Krizi Öncesi ve Sonrası Reklam Gelirlerinin Analizi", **İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi**, Sayı: 86, Ocak 2010, s. 51.

reklam ve ilan gelirlerinden sonra gelse de, taşımış olduğu önem itibariyle reklam gelirlerinden önce gelmektedir.

Yazılı medyanın en temel gelir kaynaklarından birisi olan satış gelirleri; büyük ölçüde maliyet, fiyat ve tiraj değişkenleri arasındaki ilişkiye bağlı olarak değişmektedir. Bu değişkenler satış gelirleriyle yakından etkileşim içerisinde olup, değişkenlerden birindeki değişim satış gelirleri üzerinde doğrudan etki yaratabilmektedir. Maliyet, satış gelirini arttırmak isteyen yazılı medya kuruluşlarının değerlendirebileceği alternatiflerden ilkidir. Özellikle serbest piyasa koşullarında fiyat unsuru piyasa tarafından şekillendiği için, maliyeti en optimum seviyeye indirmek satış gelirlerinin arttırılması açısından önemlidir. Maliyet açısından bir diğer önemli konu da, sektörde yaşanan rekabet neticesinde yazılı medya ürünlerinin maliyet fiyatının altında satışa sunulması durumudur. Yazılı medya kuruluşlarını bu duruma iten sektörde yaşanan rekabettir. Bu gibi durumlarda ürünlerin tirajında maliyeti karşılayabilecek artışlar yaşanıyorsa, birim başına düşen maliyetler azalacağı için maliyetin altında satış ile yaşanan zararın bir nebze olsun telafi edilmesi sağlanacaktır.

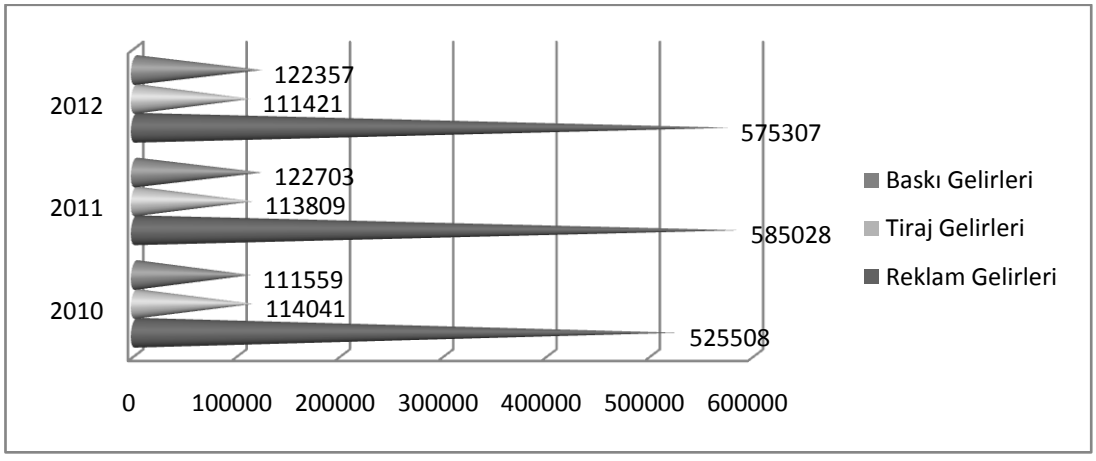
Satış gelirlerini etkileyen unsurlardan bir diğeri tirajdır. Çünkü bir yazılı medya aracının almış olduğu reklamlar ve neticesinde elde edilen gelir, o medya aracının tirajıyla yakından ilgilidir. Bu durum, televizyon yayıncılığının izlenme oranlarıyla almış oldukları reklamlar arasındaki ilişkiye benzetilebilir. Nasıl en yüksek izlenme oranına sahip televizyon kanalları ya da programlar reklam pastasından daha çok pay alıyorsa, aynı şekilde tirajı yüksek olan yazılı medya araçlarının da daha çok reklam alması normaldir. Bu açıdan yazılı medya kuruluşları, öncelikli olarak yazılı medya araçlarının tirajlarına önem vermekte, tirajlara verilen önemin meyvesini ise reklam ve ilan gelirleri olarak almaktadır. Bir basın işletmesinin tirajını belirleyen çeşitli faktörler vardır. Bu faktörlere; kişi başına düşen milli gelir (alım gücü), gelir dağılımı, nüfusun dağılımı, fiyat artışları, okuma-yazma oranı, eğitim düzeyleri, dağıtım uygulamaları, gazete içerikleri ve promosyon örnek olarak gösterilebilir.

Fiyat değişkeni ise yazılı medya işletmelerinin daha çok, diğer medya işletmeleri ile girmiş olduğu rekabetin bir sonucu olarak ortaya çıkmakta ve uygulanma durumuna göre satış gelirleri üzerinde etki yaratmaktadır. Yukarıda ifade

edildiği üzere serbest piyasa koşullarında işletmeler fiyatı belirlemede çok özgür olmasalar da, medya işletmelerini fiyat belirlemede sınırlayan sadece rekabet değildir. Rekabetin yanında yazılı medya işletmelerini sınırlandıran bir diğer unsurda, fiyat politikalarının tirajlar üzerindeki etkisidir. Örneğin yüksek fiyat, satış gelirleri üzerinde olumlu etki yaratsa da tirajlar üzerinde satış gelirlerinin aksine olumsuz etki yaratmakta ve bu durum zamanla gazete veya dergilere verilecek olan reklamların azalmasına yol açmaktadır. Alınan reklamların azalması ise satış gelirlerindeki azalmayı beraberinde getirecektir. Yani fiyat ile satış gelirleri arasında bir nevi zincirleme reaksiyon söz konusudur.

Baskı gelirleri de yine yazılı medya işletmeleri açısından önemli sayılabilecek gelir kalemlerinden birisidir. Grup dışı gazete ve dergilere verilen baskı hizmeti, yine 3. kişilerin talepleri doğrultusunda basılan çeşitli ekler, broşürler ve insertler[194] baskı faaliyetleri kapsamında değerlendirilebilir. Baskı gelirleri özellikle atıl kapasitesi bulunan ve bunu değerlendirmek isteyen işletmeler açısından önemli bir gelir kalemidir. Hatta bazen yazılı medya işletmeleri, gazete veya dergi satışlarından elde etmiş olduğu gelirlerden fazlasını baskı faaliyetlerinden elde edebilmektedir. Bu duruma en güzel örnek Doğan Medya Grubunun 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ilişkin olarak faaliyet raporlarından elde edilen reklam, tiraj ve baskı gelirlerinin karşılaştırmalı görünümüdür. Bu görünüm Şekil 2.5'de görüldüğü gibidir:

Şekil 2.4: Doğan Grubuna Ait Baskı Gelirlerinin 2010,2011 ve 2012 Yılları İtibariyle Reklam ve Tiraj Gelirleriyle Karşılaştırması (Bin TL)



Kaynak: DYH, 2012 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.dyh.com.tr/_files/web-tabanli-rapor/DoganYayinHolding2012/index.html (01.07.2013).

194 Üretici veya perakendecinin ürün veya hizmetlerindeki indirim, kampanya gibi yenilikleri müşterilerine duyurmak için yayınladıkları süreli yayınlar.

Türkiye'nin en büyük medya grubu olan Doğan Medya Grubunun verilerinden yararlanılarak oluşturulan Şekil 2.4'den görüleceği üzere baskı gelirleri 2011 ve 2012 yılları itibariyle, reklam gelirlerinden sonra gelen en önemli gelir kalemidir. 2010 yılında en yüksek gelir 525.508.000 TL ile reklam gelirlerine aitken, reklam gelirlerini 114.041.000 TL ile tiraj gelirleri takip etmektedir. Reklam gelirleri 2011 ve 2012 yıllarından da en yüksek gelir kalemi olma özelliğini korumuş ancak tiraj gelirleri bir basamak gerileyerek yerini baskı gelirlerine bırakmıştır. Baskı gelirleri 2011 yılında 122.703.000 TL ile 113.809.000 TL'lik tiraj gelirlerinin, 2012 yılında da 122.357.000 TL ile 111.421.000 TL'lik tiraj gelirlerinin önünde yer almayı başarmıştır.

Yazılı medya yayıncılığına ilişkin olarak sektördeki firmaların, Basın İlan Kurumu ve Türkiye İstatistik Kurumu'nun (TUİK) yayınlamış olduğu ve sektörü aydınlatıcı bazı araştırmalar mevcuttur. Bu araştırmalardan TUİK'in yayınlamış olduğu "2012 Yılı Yazılı Medya İstatistikleri"nden yararlanılarak oluşturulan ve piyasaya sürülen gazete ve dergi sayılarına ilişkin ayrıntılı bilgileri içeren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.2: 2011 ve 2012 Yılları İtibariyle Gazete ve Dergilerin Yayın Bölgesine Göre Sayısı

Yayın Türü	Yıl	Toplam	%	Yerel	%	Bölgesel	%	Ulusal	%
Toplam	2011	6.778	100	3.995	58,9	350	5,2	2.433	35,9
	2012	7.109	100	4.160	58,5	422	5,9	2.527	35,5
Gazete	2011	2.905	100	2.618	90,1	91	3,1	196	6,8
	2012	3.004	100	2.717	90,4	102	3,4	185	6,2
Dergi	2011	3.873	100	1.377	35,5	259	6,7	2.237	57,8
	2012	4.105	100	1.443	35,2	320	7,8	2.342	57,1

Kaynak: TUİK, "Yazılı Medya İstatistikleri 2012", http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=13576 (20.06.2013)

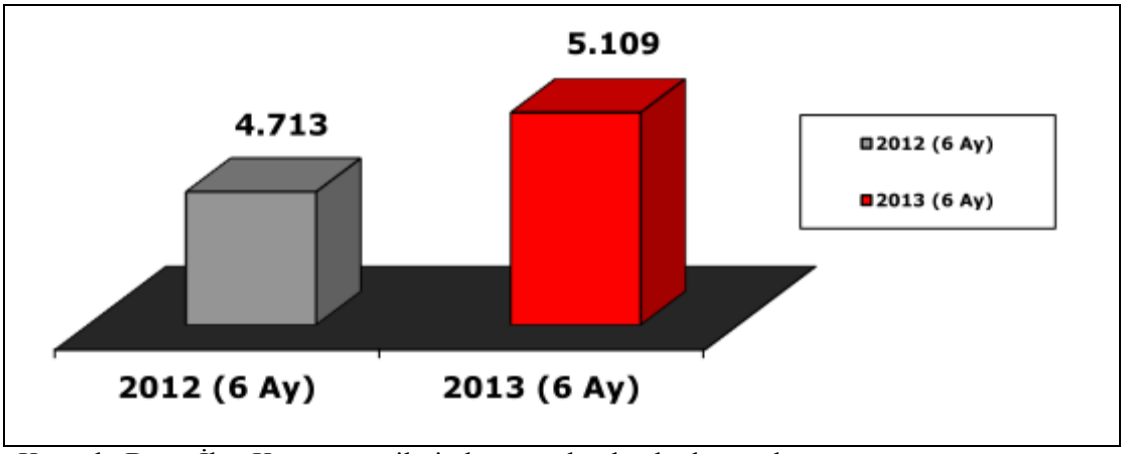
2012 yılında yayınlanan gazete ve dergilerin sayısı 2011 yılına göre %4,9 artmıştır. 2012 yılında 7.109 gazete ve dergi yayımlanmıştır. Bu yayınların %57,7'sini dergiler oluşturmaktadır. Ülkemizde 2012 yılında yayımlanan gazetelerin

%90,4'ü yerel, %3,4'ü bölgesel ve %6,2'si ise ulusal yayın yapmaktadır. Dergilerin ise %35,2'si yerel, %7,8'i bölgesel iken, %57,1'i ulusal yayın yapmaktadır.

Genel olarak bakıldığında ise gazete ve dergilerin %58,5'i yerel, %5,9'u bölgesel ve %35,5'i ise ulusal yayın yapmaktadır. Yıllık toplam tirajın %92,9'unu gazeteler oluşturmaktadır 2012 yılında gazete ve dergilerin tirajı 2011 yılına göre %1,9 artmıştır. 2012 yılında ülkemizde yayımlanan gazete ve dergilerin yıllık toplam tirajı 2.308.507.847 olup, bunun %92,9'unu gazeteler oluşturmaktadır. 2012 yılında toplam tirajın %16,8'ini yerel, %1,8'ini bölgesel, %81,4'ünü ise ulusal gazete ve dergiler oluşturmaktadır. Gazetelerin yıllık toplam tirajının %87,8'ini günlük gazeteler oluşturmaktadır. Dergilerin ise yıllık toplam tirajının %51,9'u aylık, %20,3'ü ise haftalıktır. Gazetelerin %13,5'i günlük, %29,5'i haftalık olarak yayımlanmaktadır. Yayınlanan gazetelerin %85,9'u siyasi/haber/güncel içerikli olurken, %9,6'sı ek de vermektedir. Dergilerin ise %24,8'i aylık, %23,1'i üç aylık olarak yayımlanmaktadır. Yayınlanan dergilerin %18,5'i sektörel veya mesleki içerikli olurken, %10,2'si ek de vermektedir.

Basın İlan Kurumunun verilerinden derlenerek oluşturulan 2013 yılının birinci 6 aylık döneminde gerçekleşen gazete satışlarının, 2012 yılının aynı dönemini ile karşılaştırmalı durumunu gösteren şekil ise aşağıda görüldüğü gibidir:

Şekil 2.5: Türkiye Geneli Günlük Ortalama Gazete Satışları (Bin/Adet)



Kaynak: Basın İlan Kurumu verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Basın İlan Kurumu verilerine göre, Türkiye genelindeki ortalama günlük net gazete satışları, 2012 yılı ilk 6 ayında 4.713.212 adet iken, 2013 yılı ilk 6 ayında 5.108.825 adet olmuş ve böylece satışlarda bir önceki yılın ilk altı ayına göre %8,4

oranında artış gözlenmiştir. Bu dönemde tirajlarda yaşanan artış, özellikle ücretsiz dağıtımların artmasından ve pazara yeni gazetelerin girmesinden kaynaklanmaktadır.

Gerek TUİK'in gerekse Basın İlan Kurumunun verilerinden yararlanılarak oluşturulan Tablo 2.2 ve Şekil 2.5 birlikte değerlendirildiğinde ise, satışa sunulan gazete ve dergi miktarı ile satışı gerçekleştirilen yayın sayısının bir önceki yıla göre artış gösterdiği görülmektedir. Satışı gerçekleştirilen yayın sayısının bir önceki yıla göre artış göstermesi, yazılı medya işletmelerinin bir yandan tiraj gelirlerinin diğer yandan da bu artıştan en yüksek payı alan işletmelerin reklam gelirlerinin artmasını sağlamaktadır.

Gazete bazında ortalama satış miktarlarını gösteren tablo ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.3: Türkiye'de Yayın Yapan Gazetelerin 23.09-29.09 2013 Dönemi İtibariyle Ortalama Satış Miktarları

Gazete Adı	Satış Miktarı (H.İ)	Satış Miktarı (H.S)	Toplam Satış Miktarı	Yüzde (%)
Zaman	951.401	1.847.419	2.798.820	29,72
Posta	438.249	896.445	1.334.694	14,17
Hürriyet	368.478	859.788	1.228.266	13,04
Sözcü	344.113	711.689	1.055.802	11,21
Fanatik	216.907	428.040	644.947	6,85
Türkiye	185.107	364.002	549.109	5,83
Milliyet	166.882	341.259	508.141	5,39
Vatan	117.413	219.498	336.911	3,58
Diğer (11)	327.226	634.621	961.847	10,21

Kaynak: YAYSAT verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur. (* Hafta İçi, ** Hafta Sonu)

Doğan Dağıtım firmasının gerek kendi grubuna ait gerekse dağıtımını yaptığı diğer gazetelerin yayınevlerinden aldığı bilgilere dayanarak sunmuş olduğu verilerden yararlanılarak oluşturulan Tablo 2.3 incelendiğinde; satış miktarları içerisinde en yüksek yüzdelik dilime sahip dört gazetenin pazarın % 68'ini elinde bulundurduğu, geriye kalan 15 yayının ise pazarın kalan % 32'sini paylaştığı görülmektedir. Analize konu tarih aralığında toplamda en yüksek satış miktarına 2.978.820 adet ile Zaman gazetesi sahip olup, zaman gazetesini 1.334.694 adet ile Posta gazetesi ve 1.228.266 adet ile Hürriyet gazetesi takip etmektedir.

Doğan Yayın Holdingin dağıtım firması olan Doğan Dağıtımın verilerinden yararlanılarak oluşturulan ve en yüksek tiraja sahip beş gazetenin (Zaman, Posta,

Hürriyet, Sözcü ve Fanatik) 23.09-29.09 2013 tarih aralığına ilişkin satış miktar ve gelirlerini gösteren tablo ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.4: En Yüksek Tiraja Sahip Gazetelerin 23.09-29.09 2013 Dönemi İtibariyle Satış Miktar ve Gelirleri

Gazete Adı	Satış Miktarı (H.İ*)	Satış Miktarı (H.S**)	Toplam Satış Geliri (TL)
Zaman	951.401,00	1.847.419,00	2.233.517,70
Posta	438.249,00	896.445,00	756.991,50
Hürriyet	368.478,00	859.788,00	1.080.874,80
Sözcü	344.113,00	711.689,00	599.069,90
Fanatik	216.907,00	428.040,00	322.473,50

Kaynak: YAYSAT verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur. (* Hafta İçi, ** Hafta Sonu)

Yazılı medya yayıncılığının reklam ve ilan gelirlerinden sonra en önemli gelir kalemi olan tiraj yani satış gelirlerinin yer aldığı Tablo 2.4 incelendiğinde, en yüksek satış miktarına sahip olan Zaman gazetesinin 2.233.517,70 TL ile yine en yüksek satış gelirine sahip olduğu görülmektedir. Zaman gazetesini satış miktarı sıralamasında üçüncü sırada yer almasına rağmen satış gelirleri sıralamasında ise 1.080.874,80 TL ile ikinci sırada yer alan Hürriyet gazetesi takip etmektedir. Satış miktarları sıralamasında ikinci sırada yer alan Posta gazetesi ise 756.991,50 TL ile üçüncü sırada yer almaktadır.

Dergi satışlarına ilişkin olarak Doğan Burda Dergi Satış Grubunun yaptığı analizlere istinaden, Türkiye'de 2013 yılında ilk altı ayda 17,1 milyon adet dergi satılmıştır (2012 yılı ilk altı ay: 19,3 milyon adet). Doğan Burdanın da içinde bulunduğu reklam alan dergiler pazarında ise 2013 yılının ilk yarısında 10 milyon adet dergi satılırken, bu durum bir önceki seneye göre %7,1 küçülmeye karşılık gelmektedir. Satılan 10 milyon derginin kapak fiyatlarından ciro karşılığı ise 31,8 milyon USD'dir. Böylece bir önceki yıla oranla reklam alan dergilerin net satış adetlerinde %7,1 gerileme olmasına rağmen, cirolarındaki düşüş %1 ile sınırlı kalmıştır. Tirajlardaki gerilemenin ise, satışları desteklemek amacıyla yapılan kampanyaların azalmasından kaynaklandığı tahmin edilmektedir[195].

[195] http://www.doganholding.com.tr/_files/faaliyet-raporu/faaliyet_raporu_2013_02.pdf (25.12.2013).

2.1.3. Diğer Gelirler

Medya kuruluşlarının reklam, tiraj ve baskı gelirlerinin yanı sıra bu gelirler kadar olmasa da önemli sayılabilecek diğer bazı gelir kalemleri vardır. Bunlar; promosyon gelirleri, iade kağıt satış gelirleri, sponsorluk gelirleri, televizyon ve müzik yapımcılığı gelirleri, haber ajansı gelirleri, dijital hizmet gelirleri ve perakende faaliyet gelirleridir.

Promosyon kavramı, bir malı geniş kitlelere tanıtmak ve o malın sürümünü sağlamak amacıyla yapılan çalışmalar[196] şeklinde tanımlanabilir. Promosyonlu satış ise; yoğun reklam, müşteri ziyareti, telefon veya mektupla özendirme, gösteriler, ödüllü yarışmalar, eşantiyon dağıtımı, tek ürün fiyatına iki ürün verme gibi devamlılık göstermeyen yöntemlerle tüketicilerin satın alma arzularını, mala yönelik taleplerini artıran ve onları tüketime teşvik eden bir pazarlama yöntemidir[197]. Yazılı medya kuruluşlarının gerçekleştirmiş olduğu promosyonlu işlemler neticesinde elde etmiş olduğu gelirler ise, promosyon gelirleri olarak adlandırılır.

Promosyonlu satışlar, yazılı medya sektöründe faaliyet gösteren işletme sayının artması ile yaşanan rekabetin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Sektörde yaşanan çoğalmanın ve dolayısıyla rekabetin yaratmış olduğu tiraj kaybı, promosyonlu satışlar ile giderilmeye çalışılmıştır. Söz konusu satışlar 1870 yılında, dağıtımı güçlendirmek amacıyla, abone olan her okuyucuya çiçek tohumu vermekle başlamış, 1940'lı ve 50'li yıllarda kömür ya da kumaş dağıtarak gelişme göstermiştir[198]. 1988 ve 1996 yılları arasında ise ansiklopedi, tabak-çanak, çatal-kaşık, halı, televizyon, beyaz eşya, hatta otomobil ve daire gibi promosyon ürünleri ile promosyon uygulaması doruk noktasına ulaşmıştır. Zamanla uygulamada yaşanan çeşitli sıkıntılar, promosyon uygulamalarında düzenlemeye gitmeyi zorunlu kılmış ve 1998 yılında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan "Promosyon Yasası" ile birlikte kültürel içerikli ürünlerin promosyonu harici ürünlerde promosyona gidilmesi yasaklanmıştır.

---

[196]TDK,http://www.tdk.gov.tr/?option=com_karsilik&view=karsilik&kategori1=abecesel&kelime2=P (10.10.2013).

[197] C. Murat Baykal, "Tüketici ve Rekabetin Korunması Bakımından Gazete Promosyonları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:2 Yıl: 1996, s. 168.

[198] Baykal, s. 170.

Yazılı medya kuruluşları, promosyonlu satışları gerçekleştirirken promosyonlu ürünlerin temininden dolayı bazı maliyetlere katlanmaktadır. Ancak diğer taraftan promosyon uygulamalarının sağlamış olduğu bazı kolaylıklar bu yükü azaltabilmekte hatta bu işlemler nedeniyle sağlanan kazanç, katlanılan maliyetten daha fazla olabilmektedir. Bu kolaylıklar şu şekilde özetlenebilir:

- Promosyon olarak alınan ürünlerin alış değeri, basın tarafından o ürünün reklamının yayınlanması yoluyla karşılanması,
- Promosyon kampanyaları sırasında verilecek ürünlerin tanıtımı dolayısıyla alış koşullarında kolaylıklar tanınması,
- Promosyon ürünlerinin mevcut stokları eritmek amacıyla düşük bir bedel karşılığında satın alınması,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine göre gazetelerin promosyon harcamalarını gider olarak yazabilmesi.

İade (hurda) kâğıt satış gelirleri, medya kuruluşlarının bayilere vermiş olduğu gazete ve dergilerin satılamayıp iade edilen kısımlarının satışından elde edilen gelirlerdir. Gazete ve dergilerin satılamayıp iade edilmesi durumu medya kuruluşları tarafından çok kabul gören bir durum olmamakla birlikte iade ürünlerin değerlendirilmesi kâğıt maliyetlerinin düşürülmesi açısından bir gerekliliktir. Kâğıt üretiminin devletin (SEKA) tekelinde olduğu zamanlarda, üretim miktarının sınırlı olması ve ithal kâğıdın kullanımının yaygın olmamasından dolayı iade gazete ve dergilerin satışından iyi gelirler elde edilmiştir. Ancak günümüzde, iade gazete ve dergiler çok düşük fiyatlara satıldığı için elde edilen gelirlerin kâğıt maliyetlerini aşağı çekmekten oldukça uzak olduğu da bir gerçektir.

Sponsorluk, işletmelerin olağan aktivitelerinin doğrudan bir bölümü olmayan, işletmelerin imajını geliştirmek, markaların tanınırlığını artırmak ya da doğrudan ürünlerin/hizmetlerin pazarlanmasını sağlamak için ticari yararlar elde edebileceği faaliyetlere/olaylara finansal ve materyal desteği sağlayan ticari bir yatırımdır[199]. Başka bir ifadeyle sponsorluk, yer ve zaman satın almaksızın işletme amaçlarına

[199] Keramettin Tezcan, **Sponsorluk Harcamalarının Önemi ve Vergisel Boyutu**, Mali Çözüm İSMMMO, 2006, s. 96.

yönelik olarak kitle iletişim araçlarındaki gösteri ve olaylara yapılan yatırımlardır[200]. Sponsorluk, günümüzde sık kullanılmaya başlanan bir pazarlama iletişim aracı olup hedef kitleye erişmede kullanılabilecek en etkin iletişim yöntemlerinden birisidir[201]. Sponsorluğun, reklam ücretleri ile kıyaslandığında reklamlara göre maliyetinin daha düşük olması ve hedef kitle oluşturma yeteneğine sahip olmasından dolayı şirketler büyüme politikalarını oluştururken sponsorluk faaliyetlerine önem vermektedirler[202].

Medya sektörü içerisinde sponsorluğun en yaygın olarak kullanıldığı alan televizyon yayıncılığıdır. Televizyon yayıncılığı kapsamında da özellikle diziler, firmaların sponsorluk vermek için tercih ettiği en önemli yayıncılık türüdür. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının (İSMMMO) 2010 yılı dizi araştırması raporuna göre, medya kuruluşları diziler sayesinde sadece reklam geliri değil sponsorluk gelirleri de elde etmektedirler. Özellikle ürünlerini marka yapmak ya da marka bilinirliklerini artırmak isteyen firmaların herhangi bir yapıma sponsor olmaları karşılığında yayıncı kuruluşa ödemiş oldukları ücretler, medya kuruluşlarının sponsorluk gelirlerini oluşturmaktadır. Firmaların tüketiciye kendilerini en hızlı tanıtma yollarından biri olarak görülen yerli dizilerde bölüm başına 10 bin TL ile başlayan ana sponsorluk ücreti, devam eden bölümlerde 70 bin TL'ye kadar çıkabilmektedir. Dizilerde bir ana sponsor olmakla birlikte bir diziye toplamda 40'a yakın sponsor alınabilmektedir.

Medya kuruluşları ayrıca televizyon ve müzik yapımcılığı faaliyetlerinden:

- Diğer medya kuruluşlarına, sinema dünyasına ve sanat dünyasına belli bir ücret karşılığında verilen yapım hizmetlerinden elde edilen gelirleri (hizmet faaliyeti kapsamında),
- Lisans anlaşması yapılarak yayın hakkı satın alınan filmlerin Blu-ray, DVD ve VCD olarak satışından elde edilen gelirleri,
- Kendi yapımı olan dizinin yayın hakkının satışından veya kiraya verilmesi ile elde edilen gelirleri,

---

[200] Ömer Baybars Tek ve Engin Özgül, **Modern Pazarlama İlkeleri**, İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2005, s. 749.
[201] İzzet Bozkurt, **İletişim Odaklı Pazarlama**, 2. Baskı, İstanbul: MediaCat Yayıncılık, 2005, s. 315.
[202] Des Thwaites and Andrew Carruthers, **Practical Applications Of Sponsorship Theory: Emprical Evidence From English Club Rugby**, Journal of Sport Management, Yıl: 1998, Sayı: 12, s. 204.

Medya kuruluşunun, sahibi olduğu haber ajansı aracılığıyla:

- Grubun sahibi olduğu haber ajansı tarafından elde edilen haber ve haber niteliği taşıyan olay ve gelişmelerin diğer medya kuruluşlarına satılmasıyla elde edilen gelirleri,
- Hizmet faaliyeti kapsamında dünya televizyonlarına ve çeşitli organizasyonlara verilen canlı yayın, editing, kamera ve crew hizmetlerinden elde edilen gelirleri (şirketlerin, kurum ve kuruluşların, siyasi partilerin düzenledikleri yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerin ajansların deneyimli muhabir, kameraman ve fotoğrafçıları tarafından haberleştirilmesi, görüntülenmesi ve fotoğraflanması hizmetleri),

Dijital hizmet faaliyetleri kapsamında:

- Dijital TV platform gelirleri,
- Telekomünikasyon hizmet gelirleri; ADSL (Geniş Bant İnternet Bağlantısı), VOIP (İnternet Üzerinden Sesli İletişim), web barındırma (hosting), kontör kart satışı,
- Mobil yayıncılık gelirleri (haber, bilgi, spor gibi kısa mesaj ve 3G paketleri ile mobil televizyon gelirleri, müzik dinleme/indirme, video, duvar kâğıdı hizmetleri gelirleri),

Perakende satış faaliyetleri kapsamında:

- Perakendecilik ve mağazacılık faaliyetleri kapsamında satışı gerçekleştirilen ticari malların satışından elde edilen gelirleri, bulunmaktadır.

2.2. MEDYA SEKTÖRÜ GİDER UNSURLARI

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin gider unsurları; yazılı medya yayıncılığı giderleri, görsel ve işitsel medya yayıncılığı giderleri ve diğer faaliyet giderleri itibariyle çalışmaya konu olacaktır.

2.2.1. Yazılı Medya Yayıncılığı Giderleri

Yazılı medya sektöründe faaliyet gösteren medya kuruluşlarının giderleri, gerek kendi faaliyetlerine ilişkin olarak gerekse başka medya kuruluşlarının talepleri doğrultusunda bir hizmet faaliyeti olarak çıkarmış oldukları gazete ve dergi gibi süreli yayınlar ile kitap yayıncılığı faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan ve ürün ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantısı kurulabilen giderlerden oluşmaktadır. Bu giderler; basım giderleri, ajans haber alma giderleri, yazar kadrosu giderleri, telif hakkı giderleri, promosyon giderleri, bayi komisyon giderleri ve dağıtım giderleridir

Basım faaliyetlerine ilişkin temel giderler, kâğıt ve mürekkep giderleridir. Kağıt giderleri yazılı basının olmazsa olmaz ana gider unsurlarından birisidir ve kullanılan kağıt maliyetleri giderlerin ortalama % 20'sini oluşturur. Kâğıdın maliyetler içerisinde bu derece önemli bir paya sahip olması nedeniyle maliyeti azaltmak isteyen işletmeler düşük gramajlı kâğıt kullanma yoluna gitmektedir. Ancak bu durum baskıların forseli olmasına (bir yüzdeki baskının öteki yüze vurması) neden olmakta ve baskıların forseli olması da, hem gazetenin okunmasını zorlaştırmakta hem de başarılı bir reklam uygulamasını imkânsız hale getirmektedir. İyi baskı, önce iyi kâğıt ve ona paralel olarak iyi mürekkep demektir. Ancak bu aynı zamanda yüksek maliyet de demektir[203]. Örneğin Türkiye'nin öncü gazetelerinden biri olan Hürriyet gazetesinin 2011 yılında gerçekleştirmiş olduğu kâğıt tüketimi 72 bin ton, bu tüketimin Amerikan Doları cinsinden karşılığı ise 748 ABD doları/tondur[204].

Gazete, dergi, kitap vb. ürünlerin baskı zemini olan kâğıt giderlerini etkileyen çeşitli faktörler vardır. Tiraj, sayfa sayısının arttırılması, ekler, promosyon, kullanılan kağıdın cinsi ve niteliği, ithal ya da yerli kağıt olması, alış durumu ve koşulları (toptan-spot), baskı teknolojisi, israf, konjonktürün kağıt piyasasına etkisi[205] bu faktörlere örnek olarak verilebilir. Kâğıt giderlerini etkileyen faktörlerin yanında, kâğıt giderlerinin kontrolü de yazılı medya işletmeleri açısından önemlidir ve işletmede, bütüncül bir maliyet denetimi bakış açısına sahip olmayı zorunlu

[203] Semra Atılgan, **Basın İşletmeciliği**, Der Yayınları, İstanbul, 1998, s. 181.
[204] Hürriyet,http://imagehk.hurriyet.com.tr/UserFiles/file/Kurumsal_faaliyet/H%C3%BCrriyetGazete2012Y%C4%B1ll%C4%B1kFaaliyetRaporu.pdf, (20.08.2013), s. 18.
[205] Fink Conrad C., **Strategic Newspaper Management**, Southern Illinois University Press, 1988, s. 284.

kılmaktadır. Bu durumda sürecin temel taşlarını oluşturan birimler arasında eşgüdüm ve tasarruf bilincinin olması önem taşımaktadır. Çalışanların eğitilerek kağıdın gerekli yerde ve gerektiği kadar kullanılması, stoklama ortamının iyileştirilerek sararma ve bozulmaların önlenmesi, optimum sipariş ve optimum stok miktarının tespit edilerek nakliye ve ardiye giderlerinde tasarrufa gidilmesi gibi değişik kalemlerde minimum maliyet sağlanabilir. Gazetelerde bu işi koordine edecek birim ve kişi ise üretim departmanı ve müdürüdür[206].

Basım faaliyetlerine ilişkin gider unsurlarından bir diğeri de mürekkep giderleridir. Gazete ve dergilerde mürekkep giderlerini belirleyen faktörler arasında kâğıdın cinsi ve mürekkebi emme gücü, mürekkebin kalitesi, baskı türü (ofset, tifdruk, tipo) teknolojinin niteliği, işçilik kalitesi ve tirajın büyüklüğü önemli rol oynamaktadır. Türkiye'de yazılı medyada kullanılan mürekkebin büyük çoğunluğu yerli üretimden karşılanmaktadır. Bunun sebepleri arasında gümrük vergisi, stoklama koşulları ve mürekkep üretiminde önemli ilerlemelerin kaydedilmesi gibi hususlar sayılabilir[207].

Yazılı medya araçlarının haber ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla katlanılan maliyetler haber giderlerini oluştur. Haber giderleri, görsel ve işitsel medyada olduğu gibi yazılı medyada da önemli gider kalemlerinden birisi sayılır. Yazılı medya kuruluşları haber ihtiyaçlarını kendi haber ajansları ile sağlayabileceği gibi, farklı medya gruplarına ait haber ajanslarından da temin yoluna gidebilir. Yine gazete köşelerinde günlük ya da aylık belli bir ücret karşılığında köşe yazısı yazan, toplumsal, sosyal, sağlık, eğitim, spor vb. konularla ilgili değerlendirmelerde bulunan yazarlara ödenen ücretlerde yazılı medyanın gider unsurlarından bir diğeridir. Medya araçlarında, haber kaynakları aracılığıyla temin edilen haberlerin hangilerine yer verileceği işletmelerin yazı kurulunca tespit edilir. Yazı kurulunca tespit edilen haberler diğer haberlerden ayrılır ve söz konusu haberlere ilişkin materyallerin montaj, kalıp hazırlama, pozlama ve baskı işlemleri gerçekleştirilir[208]. Bu işlemlerle birlikte haberin, gazete ve dergilerde okunur hale gelmesi sağlanmaktadır.

---

[206] Fink, s. 295.
[207] Uğur Dai, **Basın İşletmelerinin Finansal Yapısı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 276.
[208] İ. Uğur Mısıroğlu, Basın İşletmelerinde Maliyetler ve Yönetim Yönünden İncelenmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1992, s. 21.

Promosyon, yayınların satışını arttırmak amacıyla yayınla birlikte verilen ürünlerdir. Yazılı medya kuruluşları dönem dönem gazete ve dergi satışlarındaki durgunluğu promosyonlar yoluyla azaltmayı ve bu sayede reklam pastasından daha çok hisse almayı amaçlarlar. Promosyonlar, günlük ve uzun süreli promosyon olmak üzere ikiye ayrılır. Günlük promosyon, gazete ve dergilerin ilgili sayılarını almak suretiyle okuyucuların almış oldukları hediye ve ürünlerdir. Uzun süreli promosyon ise okuyucuların gazetede yayınlanan kuponları belli bir süre zarfında düzenli olarak biriktirmek suretiyle elde etmiş oldukları hediye ve ürünlerdir[209]. Promosyon ürünlerinin temini ve müşterilere gönderilmesi nedeniyle katlanılmış olunan giderler, promosyon giderlerini oluşturur. Yazılı medya kuruluşlarının katlanmış olduğu promosyon giderleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde ifade edilen ticari kazancın elde edilmesi ve ikame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında yer aldığı için dönem gideri olarak gösterilir. Yine promosyon ürünlerinin temini için ödenen katma değer vergisi 50 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca indirim konusu yapılabilmekte, ürünlerin teslîminde ise herhangi bir KDV hesaplamasına gerek duyulmamaktadır.

Yazılı medya ürünlerini mağazasında bulundurarak ürünlerin satışına aracılık eden bayilerin medya kuruluşlarından aldığı ücret, bayi komisyon giderlerini oluşturur. Bayilere ödenecek olan komisyon tutarı normal koşullarda taraflar arasında varılacak olan mutabakat neticesinde belirlenir. Ancak Türkiye'de dağıtım alanında tekele yakın bir yapının bulunmasından dolayı, mutabakatın ötesinde satış komisyonunu belirleme inisiyatifini dağıtıcı firmaların ellerinde bulundurduğu söylenebilir.

Üretimi tamamlanan yazılı medya araçlarının, uygun zamanda ve uygun yerde satışa hazır hale getirilebilmesi amacıyla medya kuruluşları tarafından katlanılan giderler, dağıtım giderlerini oluşturur. Dağıtım giderleri, medya kuruluşlarının dağıtımda benimsediği sisteme göre farklılık gösterir. Dağıtım sistemlerinden ilki doğrudan dağıtımdır. Doğrudan dağıtım yayınevinin aracı kullanmadan, yayını doğrudan okuyucuya sattığı en kısa dağıtım kanalıdır[210]. Dağıtım sistemlerinden ikincisi ise dolaylı dağıtımdır. Bu yöntemde yazılı medya

[209] MEB, **Yayın Dağıtım**, MEGEP Yayınları, Ankara, 2011, s. 43.
[210] MEB, **Yayın Dağıtım**, MEGEP Yayınları, Ankara, 2011, s. 21.

ürünleri çeşitli dağıtım kanalları aracılığıyla önce bayilere, bayiler aracılığıyla da okuyucuya ulaştırılmaktadır.

Doğrudan dağıtımda ürün, postalama ve elden teslim olmak üzere iki yolla tüketiciye ulaştırılabilir. Postalama ya da postayla gönderme yöntemi daha çok dergilerin müşterilere ulaştırılmasında tercih edilen bir yöntemdir. Bu yöntemin en önemli sakıncası, postadaki bir takım aksaklıklar yüzünden ürünlerin müşterilere gecikmeli olarak ulaşmasıdır ki bu ihtimal günümüz koşullarında çok düşük bir yüzdesel paya sahiptir. Posta yoluyla gönderme yönteminde genellikle tercih edilen aracılar özel kargo şirketleridir. Kargo şirketlerine ürünlerin gönderilmesi için ödenen tutarlar ve ambalajlama giderleri, posta yoluyla dağıtımın maliyetini oluşturmaktadır. Elden teslim yönteminde ise yazılı medya ürünleri dağıtım elemanları (kuryeler) aracılığıyla abonelerin ev veya iş yerlerine elden teslim edilmektedir. Yurt dışındaki birçok uygulamada başarıyı yakalayan bu sistem, Türkiye'de de benimsenmiş ve bazı günlük gazeteler yaygın dağıtım ağının yanında bu sistemi de benimsemişlerdir. Referans Gazetesi, Zaman Gazetesi, Türkiye Gazetesi ve Dünya Gazetesi bu uygulamayı benimseyen gazetelere örnek olarak gösterilebilir. Bu yöntemin avantajları; gazete satışında istikrar sağlanması, iade miktarının az olması, kötü hava şartlarında da gazete satışının aksamaması, okuyucuya erken saatte ulaşması, gazetenin köylere ulaşma imkânının oluşması, abonenin sadık gazete okuyucusu olması, reklama ve promosyona gerek kalmaması, okuyucunun ayağına getirilen gazeteye daha çok değer vermesi olarak sıralanabilir. Güvenilir dağıtıcı bulmakta karşılaşılan sorunlar, işten ayrılan dağıtıcının yerine yenisinin adapte olması ve dağıtımın bir süreliğine de olsa aksaması gibi durumlar ise elden dağıtımın dezavantajları arasında gösterilebilir[211]. Yazılı medya kuruluşlarının elden teslim yoluyla dağıtımlarda katlanmış olduğu giderler ise personel giderleri, donanım giderleri, dağıtımda kullanılan araçlara ilişkin amortisman ve yakıt giderleridir.

Dağıtım sistemlerinin ikincisi olan dolaylı dağıtım yönteminde ise önemli olan, medya kuruluşunun yazılı medya ürünlerini bayilere ulaştırırken dağıtım ağı konusunda hangi yöntemi tercih edeceğidir. Bu durumda ürünler bayilere ulaştırırken medya kuruluşlarının karşısına iki seçenek çıkmaktadır. Kendi dağıtım ağını kurmak

[211] MEB, **Yayın Dağıtım**, MEGEP Yayınları, Ankara, 2011, s. 31.

ya da diğer medya kuruluşlarının mevcut dağıtım ağından faydalanmak veya dağıtım işini bir hizmet faaliyet olarak yapan işletmelerden bu hizmeti satın almak. Günümüzde her iki alternatifi benimseyen medya kuruluşları mevcuttur. Dağıtım ağını kendi kuran, gerek kendi yazılı medya ürünlerini gerekse diğer medya kuruluşlarının ürünlerini bayilere ulaştıran medya kuruluşlarına Doğan Medya Grubu ve Turkuaz Medya Grubu örnek olarak gösterilebilir. Doğan Medya Grubu'nun dağıtım faaliyetlerini Doğan Dağıtım Pazarlama yürütmektedir. Doğan Dağıtım Pazarlama 37 gazete, 1334 dergi, 337 araçlık filosu, 195 bayi ve 28285 son satıcı ile sektörün % 67 payına sahip ve pazarın lideri konumundadır[212]. Turkuaz Medya Grubu'nun dağıtım faaliyetleri ise Turkuaz Dağıtım Pazarlama tarafından gerçekleştirilmektedir. Turkuaz Dağıtım Pazarlama ise 29 gazete, 350 dergi, 1.132 araçlık filosu, 200 yetkili satıcı, 25.866 son satıcı ve 1.772 özel bayilik noktası ile[213] sektörün ikinci büyük dağıtım firmasıdır. Kendi dağıtım ağını kurarak dağıtım faaliyetlerini gerçekleştiren firmaların, dağıtım faaliyetleriyle ilgili olarak katlanmış olduğu giderler üretimi tamamlanan ürünlerin araçlarla teslim alınmasından bayilere ulaştırılmasına kadar katlanılan araç filosu giderleri, personel giderleri vb. tüm giderleri kapsamaktadır. Kendi dağıtım ağını kurmayıp diğer medya kuruluşlarının dağıtım ağından yararlanma yoluna giden medya kuruluşlarının katlanmış olduğu giderler ise alacağı hizmet karşılığında kendisinden talep edilen ücretlerle sınırlıdır.

2.2.2. Görsel ve İşitsel Medya Yayıncılığı Giderleri

Görsel ve işitsel medya sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar radyo ve televizyon kuruluşları olup, bu kuruluşların faaliyetleriyle ilgili olarak katlanmış olduğu giderlerde görsel ve işitsel medya giderlerini oluşturmaktadır. Bu giderler; kanal ve frekans yıllık kullanım ücreti, ticari iletişim gelirleri kurul üst payı, uydu yayın lisans ücreti, yayın iletim hizmet bedeli, telif hakkı ödemeleri, televizyon program hakları ve karasal sayısal televizyon yayın lisans giderleridir.

Kanal ve frekans yıllık kullanım ücreti; karasal yayının, frekansın bulunduğu bant ve yayının yapıldığı yerleşim biriminin ekonomik gelişmişlik seviyesi gibi

[212] YAYSAT, "Yayın Dağıtımın Tarihçesi", http://www.yaysat.com.tr/kurumsal/tarihce.html, (01.09.2013).
[213] TDP, http://www.tdp.com.tr/tr/home/ (01.09.2013).

nesnel kıstaslar esas alınarak Üst Kurul tarafından belirlenen radyo ve televizyon frekans yıllık kullanım ücretini ifade eder. Frekans yıllık kullanım ücreti her yılın Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere dört eşit taksitte ve belirtilen ayların son iş gününe kadar söz konusu kuruluşlar tarafından ödenir.

Radyo ve televizyon kuruluşlarının ödemiş oldukları kanal ve frekans yıllık kullanım ücreti, aynı formül fakat farklı katsayılar üzerinden hesaplanır. Buna göre radyo yayınlarına ilişkin olarak her bir karasal verici istasyonunda kullanılan radyo frekansları için, frekans yıllık kullanım ücreti;

RYKÜ = G x YK x RK x K, formülüne göre, televizyon yayınlarına ilişkin frekans ücreti ise;

TYKÜ = G x YK x TK x K, formülüne göre hesaplanır. Formülde yer alan;

G: Karasal televizyon veya radyo vericisinin yayın yaptığı iller itibariyle Devlet Planlama Teşkilatı tarafından belirlenen gelişmişlik endeksini gösteren istatistik verilerine göre Üst Kurulca belirlenen değeri,

K: Üst Kurulca her yıl yeniden belirlenen kanal veya frekans yıllık kullanım ücreti katsayısını,

RK: Radyo kuruluşlarının Üst Kurula yapmış oldukları karasal lisans müracaat tipine bağlı olarak Üst Kurulca belirlenen yayın lisans tipi katsayılarını,

TK: Televizyon kuruluşlarının Üst Kurula yapmış oldukları karasal lisans müracaat tipine bağlı olarak Üst Kurulca belirlenen yayın lisans tipi katsayılarını,

YK: Her bir karasal televizyon veya radyo vericisi için yayın yapılan yerleşim yerinin şehir nüfusuna ve karasal standart verici çıkış gücüne bağlı olarak belirlenen yayın katsayısını[214], ifade eder.

Yayın hizmetlerinin izlenmesi ve denetlenmesi için gerekli izleme ve kayıt cihazlarının Üst Kurulca yayın kuruluşunun stüdyosuna yerleştirilmesi durumunda, bu cihazların tüketeceği yıllık toplam elektrik bedelleri dikkate alınarak ve kuruluşlarla yapılan "Yayın Alış ve İletim Sistemleri Kurulmasına İlişkin Sözleşme" yenilenerek, frekans yıllık kullanım ücretinden toplam 2.000 TL indirim yapılır. Toplam frekans yıllık kullanım ücreti bu miktarın altında olan kuruluşlara, Üst Kurulca herhangi bir ödeme yapılmaz.

[214] Karasal Ortamda Yayanda Olan Radyo ve Televizyon Kuruluşlarından Alınacak Televizyon Kanal ve Radyo Frekans Yıllık Kullanım Ücretlerine İlişkin Yönetmelik, 29.04.2011 Tarih ve 27919 Sayılı Resmi Gazete.

Radyo ve televizyon yayıncılarının program destekleme gelirleri hariç elde etmiş olduğu aylık brüt ticari iletişim gelirlerine, kurul üst payı olan % 3 oranının uygulanması ile bulunan tutar, ticari iletişim gelirleri kurul üst payını oluşturur. Kurul üst payı, takip eden ayın 20'sine kadar Ticari İletişim Geliri Beyannamesi ile beyan edilir ve beyan tarihini takip eden 30 gün içerisinde Üst Kurul tarafından duyurulan banka hesabına ödenir. Son günün resmi tatile rastladığı durumda beyanname verme süresi, tatili takip eden ilk iş günü mesai saatinin sonuna kadar uzar. Ödeme yapılırken banka dekontuna ödemenin hangi aya ait olduğu açıkça yazdırılır. Dekontun bir örneği Üst Kurula gönderilir. Çekle yapılan ödemelerle sair suretle yapılan ödemelerde, vergi ve diğer kamu alacakları için yapılan düzenlemelere uyulur.

Verilmesi gereken beyannameyi süresinde vermeyen radyo ve televizyon kuruluşları hakkında Kabahatler Kanunu çerçevesinde 2.500 TL idari para cezası kesilir. Ayrıca beyan edilmesi gereken Üst Kurul gelirinin süresinde beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde beyan edilmesi gerektiği tarihten ödendiği tarihe kadar geçen süreye 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında faiz uygulanır. Yine ticari iletişim gelirlerinden Üst Kurula ödenecek pay tutarlarının zamanında ödenmemesi halinde de, ilgili kuruluşa yedi gün süre verilir ve kuruluştan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak faizi ile birlikte ödeme yapması istenir. Verilen sürede ödenmeyen Üst Kurul payı genel hükümlere göre tahsil edilir. Ticari iletişim gelirlerine ilişkin usulüne uygun beyanname vermeksizin Üst kurul payı ödemesinde bulunan kuruluşlar beyanname vermemiş kabul edilir[215].

Medya hizmet sağlayıcı kuruluşlara, uydu ortamından yayın yapabilmeleri için Üst Kurulca verilen izin belgesi karşılığında talep edilen ücrete uydu yayın lisans ücreti denir. Üst Kurul tarafından, uydu ortamından yayın hizmeti vermek üzere müracaat eden ve başvuru için gerekli bilgi ve belgeleri sunarak İdari ve Mali Şartlar Yönetmeliği ve bu Yönetmelikte belirtilen şartları yerine getiren medya

[215] Medya Hizmet Sağlayıcı Kuruluşlarının Elde Ettiği Ticari İletişim Gelirlerinin Denetimi ve Bu Gelirler Üzerinden Alınacak Üst Kurul Paylarının Beyan ve Ödenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26.08.2011Tarihi ve 28037 Sayılı Resmi Gazete.

hizmet sağlayıcı kuruluşlardan radyo yayını yapacak olanlara U-RD yayın lisansı, televizyon yayını yapacak olanlara U-TV yayın lisansı verilir. Uydu ortamından yapılan yayınlarda uydu yayın lisans süresi, uydu yayın lisans belgesinin düzenlendiği tarihten itibaren on yıldır. Lisans süresinin başlangıcı, uydu yayın lisans belgesinin düzenlendiği tarihtir. Yayın lisans dönemi sona eren ve lisansını yenilemek isteyen medya hizmet sağlayıcı kuruluşların, lisans süresi bitimine en az iki ay kala, Üst Kurula müracaat ederek lisans yenilenmesi talebinde bulunmaları gerekmektedir. Yayın lisans süresi sona eren medya hizmet sağlayıcı kuruluşların, talepte bulunması, teknik yeterliliğe sahip olduğunun yerinde yapılan denetimle tespit edilmesi ve Üst Kurulca talep edilen bilgi ve belgeleri ibraz etmesi kaydıyla, yayın lisans süresi Üst Kurulca on yıl süre ile yenilenir.

Uydu ortamından yayın yapan radyo yayın kuruluşlarının ödeyeceği 10 yıllık yayın lisans ücreti 21.000,00 TL, televizyon yayın hizmeti için 210.000,00 TL'dir. Uydu yayını lisans ücretleri, Üst Kurul tarafından Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle belirlenerek Üst Kurulun internet sitesinde yayınlanır, takip eden ocak ayı başından itibaren uygulanır ve uydu yayın lisans belgesinin düzenlendiği tarihte geçerli olan tarifeye ve Kanunun 42. maddesine göre ödenir.

Lisans ücretlerinin iadesi ise çeşitli durumlara göre farklılık göstermektedir:

- Uydu yayın lisansı verilmesi için gerekli koşulların kaybedilmesi ve bu eksikliğin Üst Kurul tarafından tanınan 30 günlük sürede giderilmemesi durumunda ilgili kuruluşun yayınları üç ay süreyle kesilir. Bu süre zarfında şartın yerine getirilememesi ve uydu yayın lisansının verilmesi için gerekli şartlara uygunluğunu hile ile elde ettiği tespit edildiği hallerde ilgili kuruluşun uydu yayın lisansı iptal edilir. Bu koşullar nedeniyle gerçekleşen iptal durumlarında lisans ücretlerinin iadesi söz konusu değildir.
- Mücbir sebeplerle veya Üst Kurulca kabul edilecek nedenlerle uydudan yayın hizmetini yerine getiremeyen kuruluşların talepleri halinde uydu yayın lisansı iptal edilir ve bu durumda uydu yayın lisansı iptal edilen kuruluşlardan alınmış olan yayın lisans ücretleri, kuruluşların yazılı talepleri üzerine kalan lisans süresi hesaplanmak suretiyle, kendilerine kıst olarak iade edilir.

Verici tesis ve işletim şirketlerinin medya hizmet sağlayıcı kuruluşlara sunmuş olduğu radyo ve televizyon vericileri için anten taşıyıcı yapıları (direk, kuleler ve benzeri), radyo ve televizyon yayınlarının iletim ve naklinde kullanılan vericileri ve yayın teçhizatını kurmak, işletmek, bakım ve onarımlarını yapmak, söz konusu vericiler ve yayın teçhizatı ile lisans veya yayın izni veya geçici yayın izni sahibi radyo ve televizyon yayıncılarının yayınlarını iletme gibi hizmetler karşılığında medya hizmet sağlayıcı kuruluşlardan talep edeceği ücrete, yayın iletim hizmet bedeli denir.

Görsel ve işitsel medya kuruluşlarının telif hakkı ödemeleri; radyo ve televizyon kuruluşlarının yayınlarında yer verecekleri musiki eserler için eser sahiplerine ve/veya ilgili meslek birliğine yapmış oldukları ödemeler, haber ajanslarından alınan haber yayın hakkı ödemeleri ve televizyon program hakları için (dizi, yayın formatı vs.) yayın hakkı sahiplerine yapılan ödemeleri kapsar. Musiki eserler harici diğer telif hakkı ödemeleri diğer gider başlıkları altında incelemeye konu olacağı için, bu başlık altında sadece musiki eserler için yapılan telif hakkı ödemeleri incelemeye konu olacaktır.

Radyo ve televizyon kuruluşlarının yayınlarında yer vermek istedikleri musiki eserleri için, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 25'inci ve 50'inci maddeleri uyarınca, eser sahibinin veya eser sahibinin meslek birliği üyesi olması halinde, yetki belgelerinde belirttiği yetkiler çerçevesinde meslek birliğinin yazılı iznini almaları ve sözleşme yapmaları şarttır. Yönetmeliğin uygulanmasında, kuruluşların yayınlarında yer verdikleri musiki eserleri için yapacakları telif hakkı ödemeleri, kuruluşlarla hak sahipleri veya ilgili meslek birliği arasındaki sözleşme esaslarına göre yapılır. Musiki eserlerin telif hakları, taraflar arasında sözleşme yapılıncaya kadar kuruluşlar tarafından aşağıdaki esaslara göre telif hakkı sahiplerine ve/veya ilgili meslek birliğine ödenir:

- Musiki eseri sahipleri meslek birliği üyesi olmayan telif hakkı sahiplerine kuruluşlarca yapılacak telif hakkı ödemelerinde; yayının yapıldığı tarihte geçerli olan asgari işçi ücreti brüt tutarının %1 oranı esas alınır ve hesaplanan meblağ eserin bir defalık kullanım karşılığı telif hakkı olarak kuruluşlar tarafından telif hakkı sahibine ödenir.

- Musiki eseri meslek birliği üyesi olan telif hakkı sahipleri için kuruluşlarca ilgili meslek birliğine sağladıkları brüt reklam geliri üzerinden yapılacak telif hakkı ödemelerinde; %1 oranı esas alınır ve aylık olarak hesaplanan meblağ üç ayda bir ilgili meslek birliğine ödenir. Ödeme döneminde yayınlanmış olan musiki eserlerine ilişkin "Eser Çizelgeleri" kuruluşlar tarafından ödeme tarihlerinde ilgili meslek birliğine gönderilir ve aynı zamanda Radyo ve Televizyon Üst Kuruluna da ödemenin yapıldığı ve eser çizelgelerinin Musiki Eserleri Meslek Birliğine gönderildiği yazılı olarak bildirilir[216].

Görsel ve işitsel medyada öne çıkan önemli gider unsurlarından biri de televizyon programlarıdır. Televizyon programları, televizyon kanallarının reklam pastasının önemli bir yüzdesini ele geçirmek amacıyla izleyicilerin beğenisine sunduğu her türlü içerikteki programları kapsamaktadır. Türkiye'de 80'li yıllardan itibaren liberal ekonomi politikalarının benimsenmesi ve 90'lı yıllar ile beraber özel televizyon kanallarının piyasaya girmesi televizyon kanalları arasındaki rekabeti arttırmış, bu durum televizyon kanallarını daha çok beğeni toplayan ve zaman zaman da yüksek maliyetli içerikler sunmaya yöneltmiştir. Televizyon kanallarının buradaki amacı, izlenme oranlarını yükseltmek ve bu sayede piyasadan daha çok reklam alarak reklam gelirlerini arttırmaktır. Bu açıdan televizyon program giderleri, televizyon kanallarının zorunlu giderlerinden biri olarak görülebilir.

Televizyon kanalları tarafından yayınlanacak olan programlar 3 şekilde temin edilebilir. Bunlar:

- Yapım şirketlerine yaptırılan programlar,
- Kanalın kendi ajansları aracılığıyla yaptığı programlar,
- Bir yapım şirketi veya kanal tarafından yapılmış olan programın ya da yayın formatının yayın hakkının satın alınması.

Televizyon kanalları, her üç program temin şekli neticesinde ilgili programa ilişkin yayın hakkını elde etmektedir. Söz konusu yayın hakları yerli ve yabancı diziler, yabancı pembe diziler, yerli ve yabancı filmler, oyun şovları, müzik şovları, çocuk programları, spor programları ile diğer etkinlikler ve belgeseller vb. gibi farklı

216 Radyo ve Televizyonlar Yayınları İçin Telif Hakkı Ödeme Esasları Genel Tebliğ, 27.01.1988 Tarih ve 23243 Sayılı Resmi Gazete.

farklı program türlerine ait olabilir. Kiralama ile elde edilen yayın hakları, yayın hakkı sahibi kişi veya kuruluşla yapılan antlaşmaya göre yayınlanma sırası, gösterim adedi veya kira süresi gibi farklı kıstaslara göre itfaya tabi tutulabilir. Satın alınan ya da kanalın kendi ajansları aracılığıyla yaptığı programlara ait yayın hakkı ise normal koşullarda sınırsızdır. Ancak televizyon kanalı bu yayın hakkını belli bir gösterim ile sınırlayıp, itfa yoluna da gidebilir. Sahip olunan yayın hakkının satılması durumunda ise, itfa payı ile satış tutarı arasındaki fark kâr olarak gelirler arasında yer alır.

Yukarıda sıralanan program temin çeşitlerinin ilk ikisi fikir geliştirme sürecini içeren ve kanalın isteği üzerine yapılandırılan programları içermektedir. Sonuncusu ise yapılandırılmış, yayınlanmış ve muhtemelen izleyici beğenisini kazanarak izlenme oranı yükseltmiş olan programları kapsamaktadır. Bu temin şekline, X kanalında yayınlanan bir dizinin Y kanalına belirli bir ücret karşılığında transfer edilmesi veya yapım ve yayın sözleşmesi doğrultusunda program yapım formatının kiralanarak yeniden yapılandırılması uygulamaları (yarışma programları gibi) örnek olarak gösterilebilir. Bu temin şeklinde program formatı, yapım ve yayın sözleşmesi doğrultusunda belirli bir ücret karşılığında satın alınmaktadır. İlk iki yöntem risk içermektedir. Çünkü yapımı gerçekleştirildikten sonra izleyicinin tepkisinin ne olacağı bilinmemektedir. Sadece daha önce yayınlanan benzer özellikli programlar varsa bir tahmin yürütülebilmektedir. Sonuncusunun taşıdığı risk diğerlerine göre kısmen daha düşüktür. Ulusal sınırlar içerisinde izlenme oranı yüksek bir dizinin transferiyle televizyon kanalı çok fazla risk üstlenmez. Ancak yurt dışından yapım ve yayın hakkı satın alınan bir program formatının, ulusal sınırlar içerisinde ne kadar kabullenileceği risk taşımaktadır. Bu tür program satın almalarda program formatına sadık kalınarak içerik, sosyal ve kültürel değerler gözetilerek yeniden yapılandırılarak risk azaltılmaktadır. Çünkü yabancı kaynaklı bir programın ulaştığı hedef kitlenin özellikleri yaş, cinsiyet, eğitim boyutunda örtüşse de toplumsal ve kültürel değerler boyutunda farklılıkların olması oldukça doğaldır[217].

Sayısal televizyon teknolojisi, uydu üzerinden dijital televizyon yayıncılığı ile çok sayıda kanal ve daha çok program seçeneğinin daha net görüntü ve ses kalitesi

[217] Burçin İspir, **Radyo ve Televizyon İşletmeciliği**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3036, 2013, s. 107.

ile evlere ulaşmasını sağlayan yayın teknolojisidir[218]. Karasal sayısal televizyon yayın lisansı ise, analog yayıncılıktan sayısal yayıncılığa geçiş süreci ile birlikte RTÜK tarafından televizyon kanallarına sayısal yayın yapabilmeleri için verilen belgedir. Bu belge karşılında RTÜK'ten talep edilen bedel ise karasal sayısal yayın lisans bedeli adını alır. Karasal sayısal televizyon yayın lisans ihalesi 2013 Nisan ayında sonuçlanmış ve medya kuruluşlarının bu lisansı almak için katlanmış olduğu maliyetler Tablo 2.5'deki gibi şekillenmiştir[219].

Tablo 2.5: Karasal Sayısal Yayın Lisans Türleri ve Ücretleri

Yayın Lisansı	Süresi	Yayın Lisan Ücreti	
		Minimum	Maksimum
Yüksek Çözünürlüklü Yayın Tekniği ile Genel Türde Ulusal Televizyon Yayın Lisansı	10 Yıl	3.000.000	51.200.000
Standart Çözünürlüklü Yayın Tekniği ile Genel Türde Ulusal Televizyon Yayın Lisansı	10 Yıl	3.000.000	27.800.000
Standart Çözünürlüklü Yayın Tekniği ile Tematik Türde Ulusal Televizyon Yayın Lisansı	10 Yıl	1.000.000	1.050.000
Yüksek çözünürlüklü yayın tekniği ile tematik Türde Ulusal Televizyon Yayın Lisansı	10 Yıl	35.000.000	39.400.000

Kaynak: RTÜK verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablodan görüldüğü üzere medya kuruluşları karasal sayısal yayın lisansları için 1.000.0.000 TL'den, 51.200.000 TL'ye kadar farklı maliyetlere katlanmışlardır. En düşük yayın lisans ücreti 1.000.000 TL ile standart çözünürlüklü yayın tekniği ile tematik[220] türde ulusal televizyon yayın lisansı için gerçekleşmişken, en yüksek yayın lisans ücreti ise 51.200.000 TL ile yüksek çözünürlüklü yayın tekniği ile genel türde ulusal televizyon yayın lisansı için gerçekleşmiştir.

2.2.3. Diğer Giderler

Medya sektöründe faaliyet gösteren kuruluşların görsel, işitsel ve yazılı medya faaliyetleri dışında kalan diğer tüm faaliyetleri nedeniyle katlanmış olduğu gider diğer faaliyet giderlerini oluşturur. Bu giderler; haber ajansı giderleri,

[218] Hamza Çakır, **"Medyada Yeni Yaklaşımlar, Sayısal Televizyon Yayıncılığı"**, (Ed. Metin Işık), Eğitim Kitabevi, Konya, 2004, s. 35.
[219] İhale, ihale sonuçlarına yapılan itirazlar üzerine iptal edilmiş olup ileri bir tarihe ertelenmiştir.
[220] Haber ya da müzik yayını gibi tek bir alana özgü yayın yapılması durumu.

televizyon ve müzik yapımcılığı giderleri, internet yayıncılığı giderleri, dijital hizmet giderleri ve ortak diğer giderlerdir.

2.2.3.1. Haber Ajansı Giderleri

Doğru haberi en hızlı şekilde almak ve yayın organları aracılığıyla kamuoyu ile paylaşmak, medya kuruluşları açısından ciddi önem taşımakta ve bu durum haber ajanslarının önemini ortaya koymaktadır. Televizyon kanallarının, radyoların, gazete ve dergilerin ihtiyaç duymuş olduğu haber ve haber niteliği taşıyan olay ve gelişmelerin sağlanması veya temin edilmesi ile ortaya çıkan giderler haber ajansı giderleri olarak tanımlanabilir. Haber ajanslarının olay ve gelişmeleri elde etmek için katlanmış olduğu giderler yazılı, görsel ve işitsel medyanın ortak giderlerinden birisidir.

Medya kuruluşları, ihtiyaç duymuş olduğu haberleri iki şekilde temin edebilmektedir. Birinci yöntem, medya kuruluşunun kendi haber ajansı aracılığıyla haberleri temin etmesidir. Bu yöntemde medya grubunun bünyesinde bulunan haber ajansı, habere ulaşma maliyetlerine katlanmakta, habere ulaşmakta ve haberi medyada paylaşılabilir hale getirdikten sonra medya organlarına servis etmektedir. Haberi temin etmede kullanılan ikincisi yöntem ise ihtiyaç duyulan haberin medya kuruluşunun bünyesinde bulunmayan başka bir haber ajansından temin edilmesidir. Bu yöntemde ise, ilgili haber ajanslarına belli bir bedel karşılığında aylık veya yıllık abonelikler gerçekleştirilerek ya da haber başına belli bir bedel ödenerek habere ulaşılmaktadır.

İkinci yöntem ilk yönteme göre habere ulaşma açısından daha pratik görünmekle birlikte, fayda maliyet analizi açısından duruma bakıldığında ilk yöntemin maliyet açısından daha uygun sonuçlar vermesi, medya grupları açısından ilk yöntemi daha cazip hale getirebilmektedir. Ayrıca herhangi bir olay veya gelişme ile ilgili habere, en erken ulaşan haber ajansının grubun imajına sağlayacağı katkı da, büyük medya grupları açısından son derece önemlidir. İkinci yöntemde belli bir ödeme karşılığında haberin yayın hakkına ulaşılırken, ilk yöntemde habere ulaşmak spikerinden kameramanına, fotoğrafçısından canlı yayın aracına kapsamlı bir ekipmanı ve çalışmayı zorunlu kılmaktadır. Günümüz medya araçlarına bakıldığında,

tercih edilen yöntemin söz konusu medya organının büyüklüğü ile orantılı olarak değiştiği, bu doğrultuda bir holding bünyesinde ve birden fazla yayın organına sahip olan medya kuruluşlarının kendi haber ajanslarını kurma, diğer küçük çaplı medya işletmelerinin ise bu haber ajanslarından haberi satın alma yoluna gittiği görülmektedir.

Haber ajanslarının haberin temininden kullanıma hazır hale getirmesine kadar katlanmış olduğu maliyetler; personel (kameraman, fotoğrafçı, ışıkçı, teknik hizmet, tercüman, büro personeli) giderleri, ekipman giderleri (mikrofon, ışık düzenleri, kamera, bilgisayar vs.), canlı yayın araç bedeli ve giderleri, 3G görüntülü iletişim giderleri, montaj giderleri, internet kullanım giderleri, yurt içi veya yurt dışı büro kira giderleri ve genel diğer giderlerden (elektrik, su, telefon, büro malzemesi vs.) oluşmaktadır. Haber ajansları ayrıca benzer maliyetlere, hizmet faaliyet kapsamında yürütmüş oldukları hizmetler için de katlanmaktadır. Hizmet faaliyetleri kapsamında yürütülen faaliyetler ise dünya televizyonlarına ve çeşitli organizasyonlara canlı yayın, editing, kamera ve crew hizmetleri verilmesidir. Örneğin şirketlerin, kurum ve kuruluşların, siyasi partilerin düzenledikleri yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerin ajansların deneyimli muhabir, kameraman ve fotoğrafçıları tarafından haberleştirilmesi, görüntülenmesi ve fotoğraflanması için yapılan talepler yine bu faaliyetler kapsamında değerlendirilebilir.

2.2.3.2. Televizyon ve Müzik Yapımcılığı Giderleri

Televizyon ve müzik yapımcılığı giderleri, medya kuruluşlarının televizyon ve müzik yapımcılığı faaliyetleriyle ilgili olarak ortaya çıkan giderlerdir. Bu faaliyetler; televizyon, sinema, reklam, klip prodüksiyonları ve program-film dağıtım işlemleri, ses kaseti, cd üretimi, çoğaltımı, ithalat ve ihracat işlemleri, grup içindeki ve dışındaki televizyon kanallarına film satışı yapılması, ileri gelen uluslararası yapım firmalarının filmleri için lisans anlaşmalarının imzalanması ve bu filmlerin Türkiye temsilciliğini yapılması, vizyona çıkan kaliteli ve yüksek bütçeli yapımların vizyonlarının hemen ardından Blu-ray, DVD ve VCD olarak piyasaya sürülmesi ve sinemaseverlerle buluşturulması gibi faaliyetler olup, bu faaliyetler kapsamında ortaya çıkan giderlerde televizyon ve müzik yapımcılığı giderleri adını alır.

Medya kuruluşları, televizyon ve müzik yapımcılığı faaliyetleri kapsamında sadece kendi grup şirketlerine yaptığı yapımların maliyetine katlanmamaktadır. Medya kuruluşları ayrıca hizmet faaliyeti kapsamında diğer medya kuruluşlarına, sinema dünyasına ve sanat dünyasına belli bir ücret karşılığında yapım hizmetleri de götürmektedir. Yine ticari faaliyetler kapsamında gerek Türkiye'de gerekse yurtdışında vizyondan kalkan sinema filmlerinin yayıncısı ile lisans antlaşmaları yaparak bu filmlerin çeşitli formatlarda piyasa sürülmesi işlemlerini de yerine getirmektedir. Gerek diğer medya kuruluşlarına, sinema ve sanat dünyasına verilen yapım hizmetlerinin maliyeti gerekse sinema filmlerinin piyasa sürülmesi için telif hakkı sahibine ödenen ücretler, medya kuruluşlarının televizyon ve müzik yapımcılığı giderleri arasında yer alır.

Televizyon ve müzik yapımcılığı faaliyetleri kapsamında son yıllarda ön plana çıkan en önemli faaliyet alanı dizi yapımcılığıdır. Bazı televizyon kanalları, dizileri içyapım olarak kendisi yapma yoluna giderken bazı televizyon kanallarıysa yine içyapım kapsamında bağlı olduğu grubun yapım şirketine yaptırmaktadır. Dizinin yapım şirketlerinden kiralanması ya da satın alınması ise dizi temininde başvurulan bir diğer yoldur. Kanal D'deki Küçük Kadınlar dizisini Doğan Grubunun yapım şirketi D Productions yaparken, FOX TV Prenses Perfinya'yı yine sahibi olduğu yapım şirketi yapmaktadır. TRT'de genellikle dizileri içyapım olarak hayata geçirmeyi tercih eden kanallardandır. Ancak yerli dizilerin yüzde 90'ını yapım şirketleri yapıp, televizyonlara pazarlamaktadır. Yapım şirketleri, dizilerin maliyetinin üstüne yüzde 20 ila 40 arasında değişen oranlarda kâr koyarak, televizyon kanallarına satmaktadır. Dizisine şans verilmesini isteyen bazı yapımcıların, maliyetinin altına bile kanallara dizilerini sattığı da görülmektedir[221].

Diziler medya kuruluşları için ciddi maliyetleri de beraberinde getirmektedir. İSMMMO'nun 2008 yılında yapmış olduğu araştırmaya göre, milyonları ekran başına kilitleyen dizilerin bölüm başına maliyeti, 60 bin TL'den başlayıp 500 bin TL'ye kadar çıkabilmektedir. Bazı televizyon kanallarında diziler daha düşük bütçelerle çekilirken, en çok seyredilen bazı dizilerin çekim maliyeti 500 bin TL'yi bulmaktadır. Örneğin Kurtlar Vadisi, Binbir Gece gibi dizilerin bu rakama ulaştığı belirtiliyor. Ancak genel olarak sektör temsilcileri dizilerin bölüm başına maliyetinin

[221] İSMMMO, **Dizi Ekonomisi Raporu**, Basın Bülteni, No: 2008/18, 2008, s. 4.

100 ila 300 bin TL arasında değiştiği görüşünde birleşmektedir. Yayın hayatına yeni başlayan diziler, katlanmış oldukları maliyetleri ortalama 10. bölüme gelindiğinde ancak karşılayabilmektedir. Ancak beklenilen reytingi alamayıp da erken yayından kaldırılan diziler, bu işe para koyan yapımcıları da zor durumda bırakmakta ve yapımcılarının batmasına bile neden olabilmektedir[222].

2.2.3.3. İnternet Yayıncılığı Giderleri

İnternet yayıncılığı giderleri, medya kuruluşlarının internet üzerinden gerçekleştirmiş olduğu yayıncılık faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan giderlerdir. Günümüz medya kuruluşlarının çoğunun bu giderlere katlanmasında internet yayıncılığının, diğer medya araçlarına nazaran çok büyük sermaye yatırımları gerektirmeyen bir iletişim aracı olmasının payı büyüktür. Ayrıca internet yayıncılığının kısa zamanda bu denli gelişme göstermesinde ve medya kuruluşlarının vazgeçilmezlerinden biri olmasında gerek internet ve bilgisayar dünyasında yaşanan gelişmeler gerekse internet medyasına sadece bir bağlantı olanağı ile ulaşılabilmesi faktörleri de etkili olmuştur.

Medya kuruluşlarının internet yayıncılığı faaliyetleri kapsamında katlanmış olduğu temel giderler; hosting, domain, web içerik düzenleme, sunucu güvenliği sağlama, çeşitli internet sitelerine tanıtım amaçlı verilen reklamlar, internet medyası yazar giderleri ve internet gazeteciliği giderlerinden oluşmaktadır. Medya kuruluşları tarafından hazırlanan web sayfasının yüklenmesi ve sonrasında çalışması için konfigüre edilmiş olan sunuculardaki, söz konusu site için ayrılan alana hosting denir. Hosting giderleri, kuruluşun hosting konusundaki yaklaşımına göre iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Bu doğrultuda medya kuruluşu hosting hizmeti veren kuruluşlardan hosting hizmetini sağlama yoluna gidebileceği gibi kendi teknik ekibi ile hosting hizmetini gerçekleştirme yolunu da tercih edebilir ki bu alternatif, özellikle gizlilik gerektiren durumlarda işletmeler tarafından tercih edilmektedir. Her iki alternatif maliyetler açısından karşılaştırıldığında; hostingin, hosting hizmeti veren firmadan temin edilmesi durumunda maliyet söz konusu firmaya hizmeti karşılığında ödenecek olan bedel ile sınırlı kalacaktır. Hosting hizmetlerinin, medya

[222] İSMMMO, **Dizi Ekonomisi Raporu**, Basın Bülteni, No: 2008/18, 2008, s. 2,5.

kuruluşunun kendi tarafından sağlanması durumunda ise maliyet; teknik ekipman giderleri, hosting hizmetlerinde uzman personel giderleri, yüksek hızda internet giderleri, elektrik giderleri ve teknik bakım giderlerinden oluşacaktır. Sunucu güvenliğini sağlama giderleri ise hosting hizmeti ile yakından ilgili olup, internete yüklenen dosyaların gizliliğinin sağlanması nedeniyle ortaya çıkan giderlerden oluşmaktadır. Bu giderler hosting hizmetinin dışarıdan ya da kuruluşun kendi teknik ekibi tarafından sağlanmasına göre farklılık göstermektedir. Hizmetin dışarıdan sağlanması durumunda güvenlik hizmeti genellikle hosting hizmetinin alındığı kuruluş tarafından sağlanır ve bu hizmetin bedeli hosting bedeline dâhil olur. Hizmetin kuruluşun kendi teknik ekibi tarafından sağlanması durumunda ise güvenlik, teknik ekip içerisinde yer alan uzman elemanlar tarafından sağlanır. Ayrıca bazı medya kuruluşlarının internet üzerinden gerçekleştirmiş olduğu perakende satışlarda, kredi kartını kullanan müşterilerinin kart bilgilerinin güvenliğinin yani network üzerindeki bilgi transferi sırasında güvenliğin ve gizliliğin sağlanması amacıyla bu konuda uzman firmalarla güvenlik protokolü imzalamaktadır. Bu protokol neticesinde elde edilen sertifikalar nedeniyle ortaya çıkan giderlerde sunucu güvenliğini sağlama giderleri arasında yer alır.

Domain diğer adıyla alan adı, web sitesinin internet üzerindeki adı veya adresi olup, kuruluşun internetteki kimliğini ifade eder. İnternet yayıncılığında var olmak isteyen tüm kuruluşların yapması gereken ilk işlem, alan adının yani domainin kiralanmasıdır. İnternet yayıncılığı yapan medya kuruluşlarının, kiralamış oldukları bu alan adları için ödemiş oldukları kira tutarları domain giderlerini oluşturur. Domain belli bir süreliğine kiralanır ve bu süre bitmeden veya sürenin bitiminden itibaren ilgili domain şirketince ilgili kuruluşa tanınan süre zarfında yenileme işlemine tabi tutulur. Türkiye'de medya kuruluşlarının en çok kullandığı alan adı uzantısı "com.tr"dir ve bu alan adı Orta Doğu Teknik Üniversitesi bünyesinde faaliyet gösteren Alan Adı Yönetimi'ne başvurularak 1 yıldan 5 yıla kadar kiralanabilmektedir. Alan adları yasalarca koruma altına alınmış olup, gerekli koşullar oluşmadan hiçbir şekilde alan adı sahibi kuruluşun elinden alınamamaktadır. Alan adı ücretlerinin internet yayıncılığı giderleri içerisindeki payı oldukça düşüktür. Örneğin 2013 yılı için "com.tr" uzantılı bir web uzantısının yıllık olarak kiralanması

durumunda yıllık kira ücreti 25 TL, beş yıllık kiralanması durumunda yıllık kira ücreti 20 TL'dir[223].

Medya kuruluşlarının yazılı medya ürünlerine yazı yazan yazarları olduğu gibi, sadece internet yayıncılığı kapsamında yazı yazan yazarları da bulunmaktadır. Bu yazarların yazmış olduğu yazılar karşılığında kendilerine ödenen ücretler, medya kuruluşlarının internet yayıncılığı yazar giderlerini oluşturmaktadır. Bazı medya kuruluşları yazılı medya araçlarında yazan yazarların yazılarını internet yayıncılığında da paylaşmakta, bu durumda ilaveten bir internet yayıncılığı yazar giderlerine katlanmamış olmaktadır. Çünkü yazarlarla yapılan anlaşma gereği yazarın o günkü yazısının ilgili medya kuruluşuna ait tüm medya araçlarında yayınlanması sağlanmaktadır. Web içerik düzenleme giderleri, web sitesinin içeriğinin devamlı güncel tutulması gereğinin sonucu ortaya çıkan giderlerdir. Bu giderler içerik düzenlemede uzman personelin çalıştırılması nedeniyle ortaya çıkan giderlerden oluşmaktadır. Tanıtım amaçlı çeşitli internet sitelerine verilen reklamlar, internet yayıncılığının gider unsurlarından bir diğeridir. İnternet sitelerine çeşitli şekillerde verilen bu reklamlar için, ilgili sitelere ödenen reklam bedelleri internet yayıncılığının reklam giderlerini oluşturmaktadır. Günümüzde kuruluşların tanıtım amaçlı reklamlarını verdiği birçok site olmakla birlikte ön plana çıkan en önemli tanıtım kanallarından birisi Google Adwards'tür. Google aramalarında ön sıralarda ya da ilk sayfada yer alıp, prestij ve popülerliğini arttırmak isteyen birçok kuruluş Google Adwards'ü kullanmaktadır.

İnternet gazeteciliği, gazeteciliğin çeşitli yöntemlerinin kullanılarak insanların internet aracılığıyla bilgilendirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bir başka deyişle, internet ortamında açılan haber servisi ve sayfaları internet gazeteciliği ya da haberciliği, sanal gazetecilik ya da on-line habercilik gibi adlarla anılmaktadır[224]. İnternet geleneksel gazetecilik alanına, yeni ve farklı boyutların gelmesini sağlamıştır[225].

223NİC,"AlanAdıÜcretleri",https://www.nic.tr/index.php?USRACTN=PRICELST&PHPSESSID=137928463354758186125732 (22.08.2013).

224 Erkan Yüksel ve Halil İ. Gürcan, **Habercinin El Rehberi, Soru ve Örneklerle Haber Toplama ve Yazma Kural ve Teknikleri**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001, s. 18.

225 Murat Özgen, **İnternet ve Türkiye'de İnternet Gazeteciliği**, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, Sayı: 10, Yıl: 2000, s. 60.

İnternet gazeteciliği, 20. yüzyılın sonlarına doğru medya sektöründe faaliyet gösteren büyük medya gruplarının gazete içeriklerini internete taşımalarıyla başlamıştır. Medya gruplarının bu yönelimlerinin arkasında; internetteki Türkçe içeriği genişleterek internet bağlantısı satma amacı, internetin giderek yazılı basının ve televizyonun yerini alabileceği endişesi bulunmaktadır[226]. Yine internet gazeteciliğinin ortaya çıkmasında internetin, gerek yazılı medyanın gerekse görsel medyanın pahalı yatırımlarına gerek duymayan, diğer habercilik sektörlerine göre çok küçük maliyetlerle, hem yazılı medyanın hem de görsel medyanın fonksiyonlarını da içeren yapısının etkili olduğu söylenebilir[227].

İnternet gazeteciliğinin giderek yaygınlaşmasında[228];

- Haberi çok hızlı bir biçimde verebilmesi ve sürekli güncellenmesi,
- Okurun 24 saat dilediği zaman habere ulaşabilmesi,
- Multimedya temelinde ses-grafik-görüntülü dosyaları kullanma,
- Arşivdeki haberlere kolayca ulaşma ve istenilen haberleri saklayabilme,
- Okurla interaktif etkileşim, okurun yorumlarını anında iletebilmesi,
- Diğer medya araçlarında yer almayan farklı haberleri bulabilme, gibi etmenler etkili olmuştur.

İnternet gazeteciliği faaliyeti, yazılı medya ürünü olarak gazetelerde var olan basım ve dağıtım gibi maliyetleri barındırmadığı için, normal gazeteciliğe göre medya kuruluşlarına yok denecek kadar az bir maliyet yüklemektedir. Bu durum internet gazeteciliğini medya kuruluşları açısından cazip hale getirmektedir. İnternet gazeteciliği ile basım ve dağıtım gibi giderlere katlanmayan medya kuruluşları, çeşitli ajanslardan haber alma gideri ve içerik düzenlemeyle ilgili personel giderlerinin yanı sıra normal internet yayıncılığı giderleri olan hosting, domain, ADSL gibi temel giderlere katlanmaktadır.

[226] Sözeri ve Güney, s. 75.
[227] Hamza Çakır, "Geleneksel Gazetecilik Karşısında İnternet Gazeteciliği", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 22, Yıl: 2007/1, s. 138.
[228] Murat Karaduman, **İnternet ve Gazetecilik**, IPS İletişim Vakfı Yayınları, İstanbul, 2005, s. 147.

2.2.3.4. Dijital Hizmet Giderleri

Dijital hizmetler, medya kavramının kapsamını klasik televizyon, radyo ve gazete anlayışından kurtaran faaliyet alanlarından birisidir. Bu faaliyet alanı kapsamında medya kuruluşları, telekomünikasyon hizmetleri, dijital tv yayınları, mobil yayıncılık ve uzaktan satış işlemlerini yerine getirmektedir. Bu işlemler nedeniyle katlanılan maliyetler ise medya kuruluşlarının, dijital hizmet giderlerini oluşturmaktadır.

Telekomünikasyon hizmet giderleri ADSL (Geniş Bant İnternet Bağlantısı), VOIP (İnternet Üzerinden Sesli İletişim), web barındırma (hosting) ve çağrı merkezi gibi iletişim hizmetleriyle ilgili giderlerden oluşmaktadır. Telekomünikasyon hizmetlerinin yürütülebilmesi için telekomünikasyon kurumu tarafından ilgililere söz konusu faaliyet alanı ile ilgili faaliyet ve yetki belgesinin verilmesi gerekmektedir[229]. Bu belgelerin temini sonrasında kuruluşlar telekomünikasyon hizmetleri kapsamında; internet erişim hizmetleri, sesli iletişim hizmetleri ve bunların türevleri birçok telekomünikasyon hizmeti verebilmektedir. Bu hizmetlerin sağlanabilmesi için alınan faaliyet ve yetki belgesi karşılığında ödenen ücretlerde telekomünikasyon hizmet giderleri arasında gösterilebilir. ADSL diğer adıyla geniş bant internet bağlantısı, yüksek hızda internet erişimi ve veri transferi sağlaması açısından oldukça önemlidir. Özellikle de hosting hizmetini kendi sağlayan işletmeler için olmazsa olmaz bir internet bağlantı çeşididir. Geniş bant internet bağlantı ücreti, ADSL giderini; hosting hizmetlerinde çalışan personel giderleri de hosting giderlerini oluşturmaktadır.

VOIP hizmetleri ise son yıllarda yaygınlaşan dijital uygulamalardan birisidir. VOIP hizmetleri sayesinde sabit telefon hatlarına ihtiyaç duymadan internet hatları üzerinden sesli iletişim kurulabilmekte ve kurumlar şehir içi, şehirlerarası, mobil ve milletlerarası görüşmeler çok ekonomik tarifelerle, yüksek ses kalitesinde gerçekleştirebilmektedir. Medya kuruluşlarının VOIP hizmet maliyetleri; yetki belgesi, alt yapı maliyeleri ve uzman personel giderlerinden oluşmaktadır. Çağrı merkezleri, kurum ve kuruluşların iletişimde oldukları kişi veya kurumlarla

[229] Telekomünikasyon Kurumu Tarafından Erişim Sağlayıcılara ve Yer Sağlayıcılara Faaliyet Belgesi Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 24 Kasım 2007 Tarih ve 26680 Sayılı Resmi Gazete.

haberleşmelerini sağlayan yazılım, donanım ve nitelikli iş gücünden oluşan iletişim merkezleridir. Çağrı merkezleri giderleri ise yazılım, donanım, telefon ve personel giderlerinden oluşmaktadır. Dijital TV yayın giderleri, çeşitli kanalların, spor müsabakaları, sinema filmi, dizi, belgesel vb. gibi programların yayın hakkının kiralanması veya satın alınması nedeniyle ortaya çıkan yayın hakkı giderleri ve yüksek çözünürlüklü karasal sayısal televizyon yayın lisans giderlerini kapsamaktadır. Mobil yayıncılık giderleri, operatörlerin müşterilerine sunmuş olduğu bilgi ve haber paketlerine içerik hazırlayan personeller nedeniyle katlanmış olduğu giderlerden oluşmaktadır. Bilgi ve haber paketleri yanında zamanla zenginleşen mobil yayıncılık faaliyetleri, çeşitli servis uygulamalarının doğmasını sağlamıştır. Bu servisler; logo&melodi servisleri, anket servisleri, LBS anket&oylama servisleri, abonelikli servisler, hazır mesaj servisleri, yarışma&oylama servisleri, e-postaya sms&mms, altbantsms vb. servisleridir. Bu servisler nedeniyle katlanılan giderlerde mobil yayıncılık faaliyetleri kapsamında değerlendirilebilir. Uzaktan satış işlemleri giderleri ise daha öncede ifade edildiği üzere, medya kuruluşlarının perakende satış faaliyetlerinin dijital ortamlardan gerçekleştirilmesi esasına dayanır. Satış işlemlerinde kullanılan ticari malların maliyetleri, satış işleminin televizyon kanalıyla gerçekleştirilmesi durumunda yayın lisans ücreti, telefon ve personel giderleri, internet aracılığıyla gerçekleştirilmesi durumunda domain, hosting, personel ve teknik ekipman (bilgisayar, personel vb.) giderleri uzaktan satış işlemleri giderlerini oluşturmaktadır.

2.2.3.5. Ortak Diğer Giderler

Diğer gider unsurları medya kuruluşlarının görsel ve işitsel medya, yazılı medya ve diğer medya faaliyetlerine ilişkin ana giderlerin yanında katlanılan ortak, benzer nitelikli ve ilişkili giderleri kapsamaktadır. Bu giderler faaliyet giderleri olarak nitelendirilen pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri, diğer faaliyet giderleri ve finansal giderlerdir.

Görsel ve işitsel medyadan yazılı medyaya, pazarlama faaliyetlerinden yönetim faaliyetlerine medya sektörünün birçok kolunda önemli bir yer tutan personellerle ilgili olarak medya kuruluşlarının katlanmış olduğu giderler şöyledir:

- Personel maaşları,

- Primler,
- Özel sağlık sigortası primleri,
- Ödenen kıdem tazminatları ve ihbar tazminatları,
- Yemekhane giderleri,
- Yolluklar,
- SGK işveren payları,
- Personel diğer giderleri.

Medya kuruluşlarının gerek mal ve hizmetlerin pazarlaması, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak gerekse yönetim fonksiyonu neticesinde katlanmış olduğu giderler ise şöyledir:

- Reklam giderleri (ilan, tabela, afiş vb.),
- Nakliye, depolama ve seyahat giderleri,
- Kira giderleri,
- Promosyon giderleri,
- Bayi komisyon giderleri,
- Amortisman ve itfa payları,
- İsim yayın hakkı lisans giderleri.
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (danışmanlık giderleri, tamir ve bakım giderleri, temizlik hizmetleri giderleri),
- Seyahat giderleri,
- Elektrik, su ve iletişim giderleri,
- Temsil ve ağırlama giderleri
- Nakliye, depolama ve seyahat giderleri,
- Diğer giderler (araç yakıt, bakım ve sigorta giderleri, motorlu taşıtlar vergisi, kâğıt ve kırtasiye giderleri, temizlik malzemesi giderleri, personel otel giderleri, dava ve icra giderleri, damga vergileri, belediye resimleri, noter giderleri, misafir ağırlama giderleri, eğitim giderleri, temsil giderleri, personel taşıma hizmetleri giderleri vb.)

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin gelir kaynakları ve gider unsurları ortaya konduktan sonra sırasıyla, medya sektöründe mevcut muhasebe sistemi ve mevcut muhasebe sisteminin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile uyumlaştırılması konuları ele alınacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI

Çalışmanın üçüncü bölümünde medya sektöründe mevcut muhasebe sistemi; muhasebe politikaları, kayıt düzeni, finansal raporlama ve denetim boyutlarıyla ayrı ayrı ele alınıp incelenecek ve ardından mevcut muhasebe sisteminin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile uyumlaştırılması yoluna gidilecektir.

3.1. MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBİ SİSTEMİ

Muhasebe sistemi bir örgüte ilişkin muhasebe bilgisini oluşturmak, geliştirmek ve bu bilgileri karar alıcılara iletmek üzere kullanılan personel, kurallar, yöntemler, araçlar ve kayıtlardan oluşmaktadır[230]. Muhasebe sisteminin temel amacı; gerek faaliyet dönemi içerisinde ara dönemler itibariyle gerekse faaliyet dönemi sonunda ilgi gruplarına sunulacak olan muhasebe bilgilerinin şeffaflığını ve doğruluğunu sağlamak, bu amaca ulaşmak için gerekli düzeltici önlemleri almak ve uygulamasını sağlamaktır. Muhasebe sistemi; muhasebe politikaları, kayıt ve belge düzeni, finansal raporlama ve denetim olmak üzere dört öğeden oluşur. Medya sektöründeki mevcut muhasebe sistemi sırasıyla bu dört öğe itibariyle incelemeye konu olacaktır.

3.1.1. Mevcut Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından kabul edilmiş ilkeler, esaslar, gelenekler ve uygulamalardan oluşmaktadır[231]. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerinin uygulamış olduğu muhasebe politikaları 26.12.1992 tarihinde yayınlanan "1 Seri No'lu Muhasebe

[230] Nergis Tek ve Fatma Tektüfekçi, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007, s. 14.
[231] Türkiye Muhasebe Standartları "TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar", TÜRMOB Yayınları, 2009.

Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre şekillenmektedir. Bu tebliğ 5 bölüm halinde açıklanmış ve tebliğin 2. bölümü muhasebe politikalarına ayrılmıştır.

Buna göre:

- Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.
- İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.
- Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları, anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.
- Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilmelidir.
- Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dip notlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
- Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.
- Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

Türkiye'de medya işletmelerinin kullanmış oldukları bilanço kalemleri, esas olarak kayıtlı değerleri ile tarihi maliyet esasına göre değerlenir ve finansal tablolara yansıtılır. Kayıtlı değer, bir ekonomik değerin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir[232]. Kayıtlı değerle değerlenecek bilanço kalemleri için muhasebe kayıtlarında yazılı olan değerler esas alınır. Örneğin; senetsiz alacaklar ve borçlar, kuruluş giderleri, firma değeri, aktif ve pasif gececi hesaplar vb. mukayyet değerler

[232] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 265.

değerlenir[233]. Kayıtlı değerleri ile finansal tablolara yansıtılan bilanço kalemlerinin yanında özellikli durum arz eden bilanço kalemleri de bulunmaktadır. Bunlardan:

- Amortismana tabi duran varlıklar elde etme maliyetleri ile hesaplara intikal ettirilir ve T.C. Maliye Bakanlığının tespit ettiği oranlara göre amortismana tabi tutulur.
- İştirakler ve bağlı ortaklıklar elde etme maliyeti ve buna ilaveten ilgili kuruluşların içsel kaynaklarından yaptıkları sermaye artırımlarından edinilen bedelsiz hisse senetlerinin nominal değerleriyle yansıtılır.
- Menkul kıymetler normal koşullarda borsa rayici ile değerlenir. Ancak söz konusu menkul kıymetin borsa rayici yok veya sağlıkla bir şeklide belirlenemiyorsa bu durumda menkul kıymetler elde etme maliyetleri ile kayıtlara yansıtılır. Bilanço tarihinde ise, iktisap tarihinden bilanço tarihine kadar geçen süre için yapılan gelir tahakkuklarının elde etme maliyetine eklenmesiyle değerleme yapılır.
- Yabancı para cinsinden varlık ve borçlar borsa rayici ile değerlenir. Dönem içinde yabancı para cinsinden gerçekleşen işlemler, işlem tarihindeki geçerli kurlar esas alınarak Türk lirasına çevrilir. Bilançoda yer alan yabancı paralı varlıklar bilanço tarihindeki T.C. Merkez Bankası alış kuru, borçlar ise bilanço tarihindeki satış kuru esas alınarak Türk lirasına çevrilir ve bu tür işlemlerden kaynaklanan, iştirak iktisapları ile ilgili olanlar haricindeki kur farkı gelir ve giderleri ilgili dönemin faaliyet sonuçlarına yansıtılır.
- Stoklar maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedeli, bir ekonomik varlığın edinilmesi veya değerinin arttırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle katlanılan diğer giderlerin toplamından oluşur[234]. Diğer bir ifadeyle tüm satın alma maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler, stok maliyetini oluşturur. Bu kapsamda satın alınan ilk madde ve malzeme ve ticari mallar, imal edilen mamul ve yarı mamuller (program stokları[235], promosyon stokları vb.) maliyet bedeli ile değerlenir.

[233] Tek ve Tüfekçi, s. 90.
[234] 213 Sayılı VUK, Madde: 262.
[235] İç yapım olarak hazırlanan veya satın alınan ancak bilanço tarihi itibariyle henüz yayınlanmamış iç ve dış yapımlar.

Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde ise tahakkuk esası benimsenmiştir. Tahakkuk esasına göre:

- Bir gelirin gelir olarak kaydedilebilmesi için nakit olarak tahsil edilmiş olması şart değildir. Nakit olarak tahsil edilse de edilmese de, bir gelir tahakkuk etmişse (gerçekleşmişse) "gelir" olarak kaydedilir. Tahakkuk esasına göre gelir kaydedilen unsur tahsil edilmemiş ise "alacak" olarak kaydedilir. Tahakkuk etmemiş (gerçekleşmemiş) bir gelire ilişkin nakit tahsil edilmişse bu tahsilatta "gelir" olarak değil bir "borç" olarak kaydedilir.
- Bir giderin gider olarak kaydedilebilmesi için nakit olarak ödenmiş olması şart değildir. Nakit olarak ödense de ödenmese de, bir gider tahakkuk etmişse (gerçekleşmişse) "gider" olarak kaydedilir. Tahakkuk esasına göre gider kaydedilen unsur ödenmemiş ise "borç" olarak kaydedilir. Tahakkuk etmemiş (gerçekleşmemiş) bir gidere ilişkin nakit ödenmişse bu ödeme de "gider" olarak değil "alacak" olarak kaydedilir.

3.1.2. Mevcut Kayıt Düzeni

Muhasebenin temel fonksiyonlarından biri olan kaydetme fonksiyonu, usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerin, tüzel kişiliğin tutmakla yükümlü olduğu defterlere geçirilmesi ile yerine getirilir. Kayıt düzeni ile ilgili önemli olan iki nokta vardır. Bunlardan ilki belge boyutu, ikincisi defter boyutudur. Belge boyutunda önemli olan belgelerin kanunen kabul gören belgeler olması ve muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçek durumu yansıtan, objektif, tarafsız ve kanıtlayıcı belgelere dayandırılması gerekliliğidir. Defter boyutunda önemli olan ise tabi olunan sınıfa göre tutulması gereken defter ya da defterlerin yasada belirtilen koşullara uygun olarak tutulmasıdır.

Muhasebe kayıtlarının belgeye dayandırılması, muhasebenin temel kavramlarından olan "Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı"nın bir gereğidir. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler de diğer işletmeler gibi Vergi Usul Kanunu kapsamında geçerli olan ticari belgeleri muhasebe kayıtlarına dayanak olarak kullanmak zorundadırlar. Bu belgelerden en yaygın kullanılanları; fatura ve fatura yerine geçen belgeler (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları,

giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve ücret bordosudur.

Ticari belgelerin ilki olan fatura, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere, malı satan veya işi yapan tarafından müşteriye verilen ticari belgedir[236]. Ticari faaliyetler ile ilgili temel alım-satım belgesi faturadır. Ancak tutar olarak fatura düzenlemenin gerekli olmadığı ya da fatura düzenleme hakkı bulunmayan kişilere yaptırılan işler veya onlardan alınan mallar için fatura yerine geçen belgeler olan perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletleri kullanılır[237]. Ticari belgelerden bir diğeri olan gider pusulası ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde saptananlarla defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mal için düzenlenip işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri belgeye denir ve bu belge vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura yerine geçer[238]. Müstahsil makbuzu ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde saptananlar ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada düzenledikleri belgeye denir[239]. Medya işletmelerinin serbest meslek erbaplarından almış olduğu muhasebe, avukatlık, danışmanlık vb. gibi hizmetler karşılığında, serbest meslek erbapları tarafından verilen belgeler ise ticari belgelerden bir diğeri olan serbest meslek makbuzudur. İşletme çalışanlarına ödenen ücretler karşılığında düzenlenen ücret bordroları, banka kanalıyla yapılan çeşitli ödemeler karşılığında alınan banka dekontları işletmeler tarafından kullanılan diğer ticari belgelerdir.

Medya sektöründeki işletmelerin tutacakları defterler, işletmenin 1. veya 2. sınıf tüccar olmasına göre değişmektedir. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin çoğu anonim şirket statüsünde olup, bilanço esasına göre defter tutmaktadır. Bilanço usulünün yanında 2. sınıf tüccar olup işletme hesabı esasına göre defter tutan medya işletmeleri de bulunmaktadır.

1. sınıf tüccar olup bilanço esasına göre defter tutan medya işletmeleri VUK'un 182. maddesi gereği yevmiye defteri (günlük defter), defteri kebir (büyük

[236] 213 Sayılı VUK, Madde: 229.
[237] Tek ve Tektüfekçi, s. 44.
[238] 213 Sayılı VUK, Madde: 234.
[239] 213 Sayılı VUK, Madde: 235.

defter), envanter defteri tutarlar. Yevmiye defteri (günlük defter), kayda geçirilmesi gereken muamelelerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri, ciltli ve sayfaları birbirini izleyen sıra numaralıdır. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik (hareketli) yapraklı olarak kullanabilirler[240]. Yevmiye defteri ile muhasebenin kaydetme fonksiyonu yerine getirilmiş olur. Defteri kebir (büyük defter) ise, ticari işlemlerin günlük deftere yapılan özgün muhasebe kayıtlarıyla belirlenen değerlerinin muhasebe hesapları kullanılarak sınıflandırılmasını, özetlenmesini sağlayan ve bu hesapların kayıt tarihlerine göre kalanlarını veren defterdir[241]. Diğer bir ifadeyle büyük defter, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemlerin buradan alınarak usulüne göre hesaplara dağıtılması ve sınıflandırılmasıyla ortaya çıkan defterdir[242]. Muhasebenin sınıflandırma fonksiyonu ise, yevmiye defterinden defteri kebire yapılan bu aktarma ile yerine getirilmiş olur. Bilanço esasına tabi mükelleflerin tutmak zorunda olduğu bir diğer defter olan envanter defteri ise, işe başlama tarihinde ve izleyen her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanterlerin ve bilançoların yer aldığı defterlerdir. Envanter defteri, ciltli ve sayfaları birbirini izleyen sıra numaralıdır[243]. Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitte mal bulunduran büyük işletmeler, envanterlerini listeler şeklinde düzenleyebilirler. Düzenlenen envanter listelerinin, envanter defterine kapsamları özetlenerek kayıt edilir[244]. Ayrıca üzerinden amortisman hesaplanan kıymetler ve bunların amortismanları da envanter defterinin ayrı bir yerinde kayıt altına alınabilir[245].

2. sınıf tüccar olup işletme hesabı esasına göre defter tutan medya işletmeleri, VUK'un 193. maddesi gereği işletme hesabı defteri tutarlar. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen gelirler ile giderler arasındaki olumlu farktır. Bu nedenle defter, işletmelerin yalnızca gelirleri ve giderlerinin kaydedildiği bir defterdir. Ciltli ve sayfaları birbirini izleyen sıra numaralı olan işletme hesabı defterinin sol tarafını giderler, sağ tarafını gelirler kısmı oluşturur.

[240] 213 Sayılı VUK, Madde: 183.
[241] Tek ve Tektüfekçi, s. 55.
[242] 213 Sayılı VUK, Madde: 184.
[243] 213 Sayılı VUK, Madde: 185.
[244] 213 Sayılı VUK, Madde: 188.
[245] 213 Sayılı VUK, Madde: 189.

Gider kısmına; satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan değerler ve işletme ile ilgili diğer giderler yazılır. Gelir kısmına ise satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen değerlerle tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer gelirler yazılır. Defterin hem gider hem de gelir kayıtlarının sıra numarası, kayıt tarihi, işlemlerin türü, tutar gibi bilgileri içermesi gerekir[246].

Günümüzde işletmelerin muhasebe uygulamalarının bilgisayar ortamına geçmesi ile beraber muhasebe kayıt düzeni değişime uğramış ve el ile tutulan defter kayıtları bilgisayar ortamında tutulmaya başlanmıştır. Bu durumun doğal sonucu olarak da kanuni defterler bilgisayar çıktısı olarak alınmakta ve çıktı halinde saklanmaktadır. Bilgisayar çıktısı olarak kullanılacak yasal kâğıtların her sayfasına, sayfa numarası dışında noter tasdik numarası da basılır ve çıktılar için onaylatılmış sayfalar kullanır. Çıktıların saklanma süresi ise VUK'a göre 5 yıl, TTK'ya göre 10 yıldır.

Muhasebe kayıtlarının bilgisayar aracılığıyla tutulması ve kanuni defterlerin bilgisayar çıktısı olarak alınması durumu, kanuni defterlerin tasdiklenmesi ile ilgili geçerli olan kurallar üzerinde herhangi bir değişiklik yaratmamış, VUK'un 220. maddesinde geçerli olan tasdiki zorunlu olan defterler yine tasdik ettirilmeye devam etmiştir. Bu madde doğrultusunda, bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerden onaylanması zorunlu olan defterler; yevmiye defteri, envanter defteri ve işletme hesabı defteridir. Büyük defter ise, VUK kapsamında tasdiki zorunlu olamayan defterler arasında yer almaktadır. Diğer taraftan TTK'na göre ticari davalarda geçerli bir defter olması için büyük defterin tasdikli olması şartı aranmaktadır[247].

Defterlerin tutuluşuna ilişkin bazı kurullar ise aşağıdaki gibidir:

- Zorunlu defterlerde kayıtlar Türkçe tutulmalıdır. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler Türk parası karşılığı gösterilmek kaydıyla yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Yabancı şirketlerin döviz

[246] Tek ve Tüfekçi, s. 57.
[247] 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 69.

bazında defter tutmaları söz konusu olabilmektedir. Ancak Türkçe kayıtlar bulunmak koşuluyla başka dilden de kayıt yapılabilir[248].

- Defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması, ıstampa veya diğer damga araçlarıyla kopya konulması da söz konusudur[249].
- Günlük defter dışındaki defterlerde yapılan yanlışlıklar yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde üstü çizilmek, üst veya yan tarafına ya da ilgili bulunduğu yere doğrusu yazılarak düzeltilebilir. Defterlere yapılan bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek okunamaz bir duruma getirmek yasaktır[250].
- Defterlerde kayıtlar arasında çizilmeksizin boş satır bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları koparılamaz. Onaylanmış hareketli yapraklar da sıra bozulamaz ve bunlar yırtılamaz[251].
- İşlemlerin defterlere zamanında kaydedilmesi gerekir[252].
- Kayıtlar işin boyutuna ve gereğine uygun olarak muhasebenin düzen ve açıklığını bozmayacak bir zaman içerisinde yapılmalıdır. Yasal düzenlemelere göre bu süre 10 gündür.
- Kayıtlarını sürekli olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkililerin imza ve parafını taşıyan düzenli belgelere dayanarak yürüten kurum ve kuruluşlarda işlemlerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi anlamındadır. Bu kayıtların, esas defterlere 45 günden daha geç bir sürede aktarılmasına izin vermez[253]. Bilgisayarlı muhasebe kayıt düzeninde de bu sürelere uyulur[254].

Kullanılan muhasebe defterlerinin tasdik zamanları ise şöyledir:

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda (Hesap dönemi bir takvim yılı olanlar Aralık ayı içinde),
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,

[248] 213 Sayılı VUK, Madde: 215.
[249] 213 Sayılı VUK, Madde: 216.
[250] 213 Sayılı VUK, Madde: 217.
[251] 213 Sayılı VUK, Madde: 218.
[252] 213 Sayılı VUK, Madde: 219.
[253] 213 Sayılı VUK, Madde: 219.
[254] Tek ve Tektüfekçi, s. 60.

- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,
- Tasdike tabi defterlerin dolması, dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce,
- Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı içinde, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca belirlenenler bu dönemin ilk ayı içinde, onaylatmak zorundadırlar.

Defterler işyerinin bulunduğu, işyeri olmayanlar ikametgâhının bulunduğu yerdeki notere tasdik ettirilir. Şube işyerinin defterleri merkez işyerinin bulunduğu yerdeki noterlere tasdik ettirilemez. Ancak defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik ettirilir[255].

3.1.3. Mevcut Finansal Raporlama

Muhasebenin temel kavramlarından olan süreklilik kavramı gereği işletmeler faaliyetlerini, belli bir süreye bağlı olmaksızın sürdürürler. Dönemsellik kavramı gereğince de, sınırsız kabul edilen işletme ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerekir. İşletmelerin faaliyet sonuçlarını diğer dönemlerden bağımsız kılan ve ilgi gruplarının kullanımına sunulmasını sağlayan ise mali tablolardır. Mali tabloların önemi 1 Seri No'lu MSUGT'de şöyle ifade edilmiştir: Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip ve ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip ve ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplumun bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları da işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolardır.

[255] 213 Sayılı VUK, Madde: 227.

Tek düzen muhasebe sistemine göre finansal raporlama mali tablolar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Mali tablolar, temel mali tablolar ve ek mali tablolar olmak üzere ikiye ayrılır. Temel mali tablolar bilanço, gelir tablosu ve gelir tablosunun eki olan satışların maliyeti tablosundan oluşmaktadır. Temel mali tablolar dışında kalan nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu ise ek mali tablolardır.

Temel mali tablolardan biri olan bilanço, 1 Seri No'lu MSUGT'ye göre; bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur. 213 sayılı VUK'un 192. maddesine göre ise bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasası şeklinde tanımlanmıştır. İşletmenin sahip olduğu varlıkların toplam tutarları ile varlıklar üzerinde hak sahibi olan işletme sahiplerinin ve borç verenlerin haklarını gösteren toplam tutarların eşit olması[256] gerekir.

Bilançolar düzenlenme tiplerine (şekilleri) göre, biçimsel açıdan ve kapsam (içerik) bakımından olmak üzere ikiye ayrılır. Biçimsel açıdan bilanço, hesap tipi bilanço ve rapor tipi bilanço olmak üzere iki tipte düzenlenir. Hesap tipi bilançoda aktif ve pasif kalemler muhasebede kullanılan hesap çizelgesine karşılıklı olarak yazılarak düzenlenir. Rapor tipi bilanço ise, aktif ve pasif kalemlerin alt alta yazılması ile oluşturulur. Rapor tipi bilanço, bir işletmenin birden fazla yılına ait rakamları yan yana yazarak karşılaştırma fırsatı verdiğinden, analiz amacıyla kullanılmaya daha uygundur. Bilançolar kapsadıkları bilgi düzeyi bakımından ise, özet bilanço ve ayrıntılı bilanço olmak üzere ikiye ayrılır. Özet bilanço genel olarak hesap grup tutarlarını gösterir. Ayrıntılı tip bilanço ise hesap grupları yanında her hesap grubunda yer alan hesapları da gösterir[257]. Ülkemizde en yaygın kullanılan bilanço türü ayrıntılı bilançodur. Ayrıntılı bilançonun bir örneği aşağıda görüldüğü gibidir:

[256] Tek ve Tektüfekçi, s. 64.
[257] Tek ve Tektüfekçi, s. 44.

Tablo 3.1: Ayrıntılı Bilanço Örneği

AKTİF (VARLIKLAR)			PASİF (KAYNAKLAR)		
	Önceki Dönem	Cari Dönem		Önceki Dönem	Cari Dönem
I - DÖNEN VARLIKLAR			**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**		
A-Hazır Değerler			**A - Mali Borçlar**		
1 - Kasa			1 - Banka Krediler		
2 - Alınan Çekler			2 - Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri		
3 - Bankalar			3 - Tahvil, Anapara, Borç, Taksit ve Faizleri		
4 - Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)			4 - Çıkarılmış Bonolar ve Senetler		
5 - Diğer Hazır Değerler			5 - Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		
B - Menkul Kıymetler			6 - Menkul Kıymet İhraç Farkları		
1- Hisse Senetleri			7 - Diğer Mali Borçlar		
2- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları			**B - Ticari Borçlar**		
3- Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları			1 - Satıcılar		
4 - Diğer Menkul Kıymetler			2 - Borç Senetleri		
5- Menk. Kıym. Değ. Düş. Karş. ul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			3 - Borç Senetleri Reeskontu (-)		
C - Ticari Alacaklar			4 - Alınan Depozito ve Teminatlar		
1 - Alıcılar			5 - Dier Ticari Borçlar		
2 - Alacak Senetleri			**C - Diğer Borçlar**		
3 - Alacak Senetleri Reeskontu (-)			1 - Ortaklara Borçlar		
4 - Verilen Depozito ve Teminatlar			2 - İştiraklere Borçlar		
5 - Şüpheli Ticari Alacaklar			3 - Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
6- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)			4 - Personele Borçlar		
D- Diğer Alacaklar			5 - Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
1 - Ortaklardan Alacaklar			6 - Diğer Çeşitli Borçlar		
2 - İştiraklerden Alacaklar			D - Alınan Avanslar		
3 - Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			**E - Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler**		
4 - Personelden Alacaklar			1 - Ödenecek Vergi ve Fonlar		
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar			2 - Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			3 - Vadesi Geçmiş Ert. ve Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
7 - Şüpheli Diğer Alacaklar			4 - Diğer Yükümlülükler		
8-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			**F - Borç ve Gider Karşılıkları**		
E - Stoklar			1 - Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları		
1 - İlk Madde ve Malzeme			2 - Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)		
2 - Yarı Mamuller			3 - Kıdem Tazminatı Karşılığı		
3 - Mamuller			4 - Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
4 - Ticari Mallar			**G - Gelecek Aylara ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**		
5 - Diğer Stoklar			1- Gelecek Aylara Ait Gelirler		
6 - Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			2 - Gider Tahakkukları		
7 - Verilen Sipariş Avansları			**H - Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**		
F- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			1 - Hesaplanan KDV		
1 - Gelecek Aylara Ait Giderler			2 - Diğer KDV		
2 - Gelir Tahakkukları			3 - Sayım ve Tesellüm Noksanları		
G - Diğer Dönen Varlıklar			4 - Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		
1 - İndirilecek KDV					
2 - Diğer KDV					
3 - Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar					
4 - Personel Avansları					
5 - Sayım ve Tesellüm Noksanları					
6 - Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar					
7-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Karşılığı (-)					
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI**		

AKTİF (VARLIKLAR)			**PASİF (KAYNAKLAR)**		
	Önceki Dönem	Cari Dönem		Önceki Dönem	Cari Dönem
I - DURAN VARLIKLAR			**UZUNVADELİ YABANCI KAYNAKLAR**		
A-Ticari Alacaklar			**A - Mali Borçlar**		
1 - Alıcılar			1 - Banka Kredileri		
2 - Alacak Senetleri			2 - Çıkarılmış Tahviller		
3 - Alacak Senetleri Reeskontu (-)			3 - Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		
4 - Verilen Depozito ve Teminatlar			4 - Menkul Kıymet İhraç Farkı (-)		
5- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)			5 - Diğer Mali Borçlar		
B - Diğer Alacaklar			**B - Ticari Borçlar**		
1 - Ortaklardan Alacaklar			1 - Satıcılar		
2 - İştiraklerden Alacaklar			2 - Borç Senetleri		
3 - Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			3 - Borç Senetleri Reeskontu		
4 - Personelden Alacaklar			4 - Alınan Depozito ve Teminatlar		
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar			5 - Diğer Ticari Borçlar		
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			**C - Diğer Borçlar**		
7 - Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			1 - Ortaklara Borçlar		
C - Mali Duran Varlıklar			2 - İştiraklere Borçlar		
1 - Bağlı Menkul Kıymetler			3 - Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
2 - Bağlı Menkul Kıym. Değ. Düş. Karş. (-)			4 - Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
3 - İştirakler			5 - Kamuya Olan Ert. ve Taks. Borçlar		
4 - İştiraklere Sermaye Taahhütleri			6 - Diğer Çeşitli Borçlar		
5 - İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			**D - Alınan Avanslar**		
6 - Bağlı Ortaklıklar			**E - Borç ve Gider Karşılıkları**		
7 - Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri			1 - Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
8 - Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			2 - Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
D - Maddi Duran Varlıklar			**F - Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**		
1 - Arazi ve Arsalar			1 - Gelecek Yıllara Ait Gelirler		
2 - Yer altı ve Yerüstü Düzenleri			2 - Gider Tahakkukları		
3 - Binalar			G - Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
4 - Tesis, Makine ve Cihazlar			1 – Gel. Yıl. Ert. veya Terkin Edilen KDV		
5 - Taşıtlar			2 - Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
6 - Demirbaşlar					
7 - Diğer Maddi Duran Varlıklar			**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI**		
8 - Birikmiş Amortismanlar (-)					
9 - Yapılmakta Olan Yatırımlar			**II - ÖZKAYNAKLAR**		
10 - Verilen Avanslar			**A - Ödenmiş Sermaye**		
E - Maddi Olmayan Duran Varlıklar			1 - Sermaye		
1 - Haklar			2 - Ödenmemiş Sermaye (-)		
2 - Şerefiye			**B - Sermaye Yedekleri**		
3 - Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri			1 - Hisse Senedi İhraç Primleri		
4 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri			2 - Hisse Senedi İptal Karları		
5 - Özel Maliyetler			3 - M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları		
6 - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			4 - İştirakler Yeniden Değerleme Artışları		
7 - Birikmiş Amortismanlar (-)			5 - Sermaye Yedekleri		
8 - Verilen Avanslar			**C - Kâr Yedekleri**		
F - Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			1 - Yasal Yedekler		
1 - Arama Giderleri			2 - Statü Yedekleri		
2 - Hazırlık ve Geliştirme Giderleri			3 - Olağanüstü Yedekler		
3 - Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			4 - Diğer Kar Yedekleri		
4 - Birikmiş Amortismanlar (-)			5 - Özel Fonlar		
5 - Verilen Avanslar			**D - Geçmiş Yıllar Kârları**		
G - Gelecek Ayl. Ait Gid. ve Gelir Tahak.			**E - Geçmiş Yıllar Zararları**		
1 - Gelecek Aylara Ait Giderler			**F - Dönem Net Kârı/Zararı**		
2 - Gelir Tahakkukları					
H - Diğer Duran Varlıklar					
1 - Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV					
2 - Diğer KDV					
3 - Diğer Çeşitli Duran Varlıklar					
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			**ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI**		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			**PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI**		

Kaynak: 1 Sıra No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 26.12.1992, Resmi Gazete Sayısı: 21447.

Bilanço, Tablo 3.1'de görüldüğü üzere aktif (varlık) ve pasif (kaynak) olmak üzere iki kısımdan oluşur. Bilançonun aktif tarafı işletmenin mevcut ve alacaklarını yani varlıklarını, pasif tarafı ise ortaklara ve 3. kişilere olan borçları yani kaynaklarını gösterir. Varlıklar, dönen ve duran olarak adlandırılan iki grupta toplanır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanır. Bu varlıklar; hazır değerler, menkul kıymetler, ticari alacaklar, diğer alacaklar, stoklar, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ve diğer dönen varlıklardır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl için elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer alır. Bu varlıklar ise; ticari alacaklar, diğer alacaklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler, gelir tahakkukları ve diğer duran varlıklardır. Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla özkaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar, bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşur. Kısa vadeli borç kaynakları; mali borçlar, ticari borçlar, diğer borçlar, alınan avanslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer kısa vadeli yabancı kaynaklardır. Uzun vadeli borç kaynakları ise; mali borçlar, ticari borçlar, diğer borçlar, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer uzun vadeli yabancı kaynaklardır. Özkaynaklar, işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş olan kaynaklardan oluşur[258]. Bunlar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları (zararları) ve dönem net kârı veya zararıdır.

Temel finansal tablolardan bir diğeri gelir tablosudur. 1 Seri No'lu MSUGT'a göre gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin dönem net kârını veya dönem net zararını ortaya koyan tablodur. Gelir tablosunun tanımına vergi kanunları açısından bakıldığında ise, teknik tanımda bir farklılığın olmadığı görülecektir. Çünkü vergi kanunları açısından da gelir tablosu muayyen bir

[258] Tek ve Tektüfekçi, s. 111.

dönemdeki gelir ve kârların yine aynı dönemdeki gider ve maliyetlerle karşılaştırılması ile dönem kâr yahut zararının tespitine yöneliktir[259]. Gelir tablosundan beklenen faydanın sağlanması için bilançoda olduğu gibi bu tablonun hazırlanması ve sunulması sürecinde de bir takım ilkelere uyulması gereklidir. Bu ilkelerin amacı MSUGT'de; "satışların, satışların maliyetinin, gelirlerin, giderlerin, kâr veya zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılmasını ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır", şeklinde ifade edilmiştir.

Tekdüzen hesap planı çerçevesinde, gelir tablosu ilkeleri dikkate alınarak düzenlenen gelir tabloları, kapsadıkları bilgi düzeyi bakımından özet gelir tablosu ve ayrıntılı gelir tablosu olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir. Özet gelir tablosu genel olarak hesap grup tutarlarını gösterirken, ayrıntılı gelir tablosu grupları oluşturan hesap tutarlarını da gösterir. MSUGT'ye göre ülkemizde kullanılması tercih edilen gelir tablosu türü ayrıntılı gelir tablosudur. Ayrıntılı gelir tablosunun bir örneği Tablo 3.2'de görüldüğü gibidir:

[259] Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi**, SMMM Odası Yayınları Ankara,1994, ss. 74-75.

Tablo 3.2: Ayrıntılı Gelir Tablosu Örneği

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A. BRÜT SATIŞLAR		
1. Yurtiçi Satışlar		
2. Yurt Dışı Satışlar		
3. Diğer Satışlar		
B.SATIŞTAN İNDİRİMLER (-)		
1. Satıştan İadeler (-)		
2. Satış İskontoları (-)		
3. Diğer İndirimler (-)		
C. NET SATIŞLAR		
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		
1. Satılan Mamul Maliyeti (-)		
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		
3. Satılan Hizmet Maliyeti (-)		
4. Diğer Satışların Maliyeti (-)		
BRÜT SATIŞ KÂRI veya ZARARI		
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)		
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		
3. Genel Yönetim Giderleri (-)		
FAALİYET KÂRI veya ZARARI		
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri		
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
3. Faiz Gelirleri		
4. Komisyon Giderleri		
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar		
6. Menkul Kıymet Satış Kârı		
7. Kambiyo Kârları		
8. Reeskont Faiz Gelirleri		
9. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		
G. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		
1. Komisyon Giderleri (-)		
2. Karşılık Giderleri (-)		
3. Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		
4. Kambiyo Zararları (-)		
5. Reeskont Faiz Giderleri (-)		
6. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		
H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
OLAĞAN KÂR veya ZARAR		
I. OLAĞAN ÜSTÜ GELİRLER VE KÂRLAR		
1. Önceki Dönem Gelir ve Kârları		
2. Diğer Olağanüstü Gelir ve Kârlar		
J. OLAĞANÜSTÜ GİDERLER VE ZARARLAR		
1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
2. Diğer Olağanüstü Gider ve Zararları (-)		
DÖNEM KÂRI veya ZARARI		
K. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜKÜML. KARŞ. (-)		
DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI		

Kaynak: 1 Sıra No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 26.12.1992, Resmi Gazete Sayısı: 21447.

Ayrıntılı gelir tablosu 5 ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler:

- Brüt Satış Kârı veya Zararı,
- Faaliyet Kârı veya Zararı,
- Olağan Kâr veya Zarar,
- Dönem Kârı veya Zararı,
- Dönem Net Kârı veya Zararıdır.

Brüt satış kârı veya zararı, işletmenin ana faaliyetleri neticesinde elde etmiş olduğu satış gelirlerinden, satışlara ilişkin indirim, iskonto ve maliyetin düşülmesi ile elde edilen kâr veya gerçekleşen zarar tutarını ifade eder. Faaliyet kârı veya zararı ise, işletmenin faaliyetlerini yerine getirebilmesi için yapılması gerekli olan araştırma geliştirme, pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderleri toplamının brüt satış kârından düşülmesi ile elde edilen kâr veya zarar tutarıdır. Faaliyet kârı veya zararı tutarına diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârların eklenmesi, yine bu tutardan diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar ile finansman giderlerinin düşülmesi ile olağan kâr veya zarar rakamına ulaşılır. Dönem kârı veya zararı tutarına ise, olağan kâr veya zarar tutarına olağan dışı gelir ve kârların eklenmesi, olağan dışı gider ve zararların düşülmesi yoluyla ulaşılır. Dönem kâr veya zararından vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığının düşülmesi ile de dönem net kârı veya zararı tutarına ulaşılır.

3.1.4. Mevcut Denetim Sistemi

Bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek anlamlarına gelen denetim, gerek denetimin yapılacağı kuruluşun faaliyetlerine şeffaflık kazandırması gerekse ilgi gruplarının merak ettiği sorulara cevap verebilmesi açısından önemli bir kavramdır. Kepekçi denetim kavramını, "bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlenmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması süreci[260]" olarak tanımlamıştır. Güredin ise denetimi, "iktisadi faaliyet

[260] Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcı Ofset Matbaacılık, İstanbul, 2004, s. 1.

ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreç[261]" olarak tanımlamıştır.

Denetim faaliyetleri amaçları yönünden üç şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir[262]. Finansal tabloların denetimi; bir işletmeye ilişkin finansal tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla yapılan finansal tablo denetimlerini[263]; uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan incelemeyi[264]; faaliyet denetimi ise, örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde incelenerek, bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğine ilişkin sonuçların saptanmasını[265] kapsamaktadır. Denetçinin statüsü yönünden başka bir deyişle denetçiler bakımından yapılan ayrımda ise denetim, iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılır. İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif bir güvence sunan danışmanlık faaliyetidir. Kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan[266] iç denetim, örgütün kendi elemanları tarafından gerçekleştirilir. Dış denetim ise, örgütle bağlantısı olmayan kişiler tarafından yapılan denetim faaliyetlerini kapsamaktadır. Dış denetim, bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Bağımsız dış denetim, bir denetim şirketine bağlı olarak veya kendi başına denetim hizmeti veren kişiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetidir. Bağımsız dış denetçiler; eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle denetim sürecinde çok önemli bir işlevi yerine getirirler[267]. Bağımsız dış denetim, gerçek anlamda muhasebe denetiminin ortaya konması açısından ayrı bir önem taşımaktadır.

[261] Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 2007, s. 11.
[262] Güredin, s. 16.
[263] Seval Kardeş Selimoğlu, **"Denetimin Genel Çerçevesi" Muhasebe Denetimi**, (Ed. Seval K. Selimoğlu ve Şaban Uzay), Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 6.
[264] Kepekçi, s. 3.
[265] Melih Erdoğan, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 6.
[266] Melih Erdoğan, Nurten Erdoğan, Nuran Cömert, Ali Kamil Uzun, Münevver Yılancı, **Denetim**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013, s. 7.
[267] Erdoğan ve diğerleri, s. 6.

Kamu denetimi ise, kamu kurumlarında görev yapan denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Kamu denetçilerinin yaptığı denetimler, genellikle uygunluk denetimidir. Zaman zaman faaliyet denetimi ve finansal tablolar denetimi de yaparlar. Ancak dış denetçilerin veya bağımsız denetçilerin yaptığı biçimde bir finansal tablo denetimi veya muhasebe denetimi yapmazlar. Çünkü kamu denetçilerinin amacı kamuya açıklanacak bir rapor düzenlemek değildir. Elde ettikleri sonuçları sadece üst yöneticilere iletirler[268]. Kamu adına denetleme yetkisi çoğunlukla Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi müfettişleri (maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri) tarafından gerçekleştirilmektedir.

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, yasal düzenlemeler, şirketin statüsü ve şirketin istekleriyle bağlantılı olarak amaçları yönünden mevcut olan üç denetim türüne de tabi olabilmektedir. Bu denetim türlerinden ilki finansal tabloların bağımsız dış denetimidir. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden önceleri sadece hisseleri sermaye piyasasında işlem gören ve dolayısıyla Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerine tabi olan işletmelerin bağımsız denetim zorunluluğu var iken, diğer medya işletmeleri açısındansa istekleri doğrultusunda uygulanan bir bağımsız dış denetim söz konusuydu. Ancak 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulu'nun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı ve 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80. maddesi ile medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin çoğu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. TTK'nın şirketlere getirmiş olduğu bağımsız denetim zorunluluğu, TMS'nin bir gereği olarak uygulamaya konulmuştur. Dolayısıyla TMS'ye göre raporlama yapması gereken büyük ölçekli işletmeler için bağımsız dış denetim zorunluluğu vardır. Küçük ve orta büyüklükte işletmelerde (KOBİ) ise bu zorunluluk söz konusu olmayıp, bu işletmelerin istekleri doğrultusunda uygulanan bir bağımsız denetim söz konusudur.

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin tabi olduğu bir diğer denetim türü de uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi, denetimin işletmenin iç denetçileri veya kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmesine göre iki şekilde

[268] Münevver Yılancı ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2012, s. 7.

gerçekleşmektedir. İşletmeler faaliyet amaçlarına ulaşmak için bir dizi yordamı, kuralı ve politikayı oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Bu durumda denetim, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemeler de yine işletmece uyulması zorunlu olan ve iç işleyişe yansıyan öğelerdir. Özellikle vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilen ve vergi beyanlarının doğruluğunu inceleme amacı güden denetimler bu kapsamda değerlendirilebilir. Örneğin, görsel ve işitsel medya alanında faaliyet gösteren işletmelerin 6112 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesi gereğince RTÜK denetimine tabi olması uygunluk denetimine güzel bir örnektir. RTÜK tarafından uygunluk denetimi kapsamında yerine getirilen denetim faaliyetleri; yayın içeriklerinin denetlenmesi, yayıncı kuruluşların mülkiyet yapısı ve teknik standartlara ilişkin olan teknik-yapısal denetim ve yayıncı kuruluşların ticari iletişim gelirlerinin aktarımına ilişkin mali denetim olarak sınıflandırılabilir. Yine Doğan Yayın Holdingin % 25 hissesinin 2006 yılı sonunda Axel Springere satışıyla ilgili olarak 2007 ve 2008 yıllarında geçirmiş olduğu vergi denetimi de uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilir. Denetim türlerinden bir diğeri olan faaliyet denetimi, işletmelerin verimlilik ve kârlılık amaçlarına dönük olarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler açısından da ayrı bir önemi olan faaliyet denetimi kapsamında öncelikli amaç, şirket aktiflerinin korunmasıdır. Bu doğrultuda işletmeler tarafından iç kontrol etkinliğinin artırılmasına yönelik sabit kıymet ve stok sayımları, hazır değerler mutabakatları ve testleri, gider/maliyet ve verimlilik analizleri gerçekleştirilir ve işletme içi sinerjinin artırılmasına yönelik çalışmalarda bulunulur.

3.2. MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİMİ

Dünya genelinde yaşanan küreselleşme hareketleri ile birlikte uluslararası yatırım işlemleri hız kazanmıştır. Ancak bu durum yatırımcılar açısından belli riskleri de beraberinde getirmiştir. Yatırımcıların yatırım yaptığı diğer ülkelerdeki uygulamaların farklılığı, sunulan finansal bilgilerin güvenilirliği ve finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmaması bu risklerin başında gelmektedir. Tüm bu vb. diğer riskler, finansal bilgilerin bilgi kullanıcılarına sunumu

açısından standartlaşma gereksinimini beraberinde getirmiştir. Finansal bilgilerin bilgi kullanıcılarına sunumunda standartlaşma; işletmelerin finansal çıktıları olan finansal tabloların dünya genelinde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan bir yapıya kavuşturulabilmesini ifade eder. Standartlaşma gereksinimi ile beraber uluslararası arenada geçerli muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi için yoğun çaba harcanmış ve neticesinde olumlu ilerlemeler kaydedilmiştir. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları bu çabanın en güzel örneğidir.

Muhasebe bilgilerinin ve verilerinin gerek elde edilme gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilecek olan muhasebe standartları[269] ile ilgili olarak günümüzde, çalışma yapan en önemli kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfıdır (International Accounting Standards Board-IASCF). Vakıf 6 Şubat 2001 tarihinde, kamu yararına hizmet veren, bağımsız ve kâr amacı gütmeyen özel sektör kuruluşu olarak kurulmuştur. Vakıf 1 Temmuz 2010 tarihinde tüzüğünde yaptığı değişiklikle adını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS'lerin) geliştirilmesi olan temel hedefini daha açık bir şekilde ifade etmek amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) olarak değiştirmiştir. IFRS vakfının temel amaçları[270]:

- Dünyadaki sermaye piyasaları katılımcılarına ve ekonomik açıdan karar veren diğer finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla finansal tablolarda ve diğer finansal raporlamalarda yüksek kalitede, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamayı gerektiren yüksek kaliteli, anlaşılır, uygulanabilir tek bir küresel muhasebe standartları setini kamunun çıkarını gözeterek geliştirmek,
- Standartların kullanımını ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek,
- İlgili amaçları yerine getirirken, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin kendilerine özgü gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,

[269] Mustafa Erdoğan, **Finansal Muhasebe**, Beta Yayınlar, İstanbul, 2002, s. 15.
[270] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu, 2010, s. 12.

- Yerel muhasebe uygulamaları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında yüksek kalitede çözümler sunarak, yakınsama sağlamaktır.

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve ülkeler arası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (IAS) oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Commite - IASC) tarafından yürütülmüştür. Ancak komitenin, belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna devretmiştir. IASB (International Accounting Standarts Bord) 30'dan fazla ülkenin merkez bankaları, büyük muhasebe şirketleri, finansal kurumlar ve endüstri şirketleri tarafından fon sağlanan bir kuruldur. Kurul genel amaçlı finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgilerin elde edilmesini sağlayacak yüksek kaliteli, küresel muhasebe standartlarının geliştirilmesi için kurulmuştur[271]. Merkezi Londra-İngiltere'de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Standart belirleme yetkisinin IASB'e geçmesi ile beraber standartlar, IASB tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standarts - IFRS) adıyla yayınlanmaya başlamıştır.

Kurulun yayınlamış olduğu ve hali hazırda geçerliliğini koruyan 13 adet uluslararası finansal raporlama standardı (IFRS) ve 28 adet uluslararası muhasebe standardı (IAS) vardır[272]. Bu standartlar içerik olarak, muhasebe ilke ve kavramlarının uygulanmasında esas alınacak kuralları, yöntemleri ve değerleme ölçütlerini belirlemektedir[273]. Şuan geçerliliğini koruyan IFRS ve IAS'lar aşağıdaki gibidir:

---

[271] Tek ve Tektüfekçi, s. 38.
[272] KGK, "TMS/TFRS 2013 SETİ" http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html (30.08.2013).
[273] Y. Koç Yalkın, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara,2001, s. 41.

Tablo 3.3: Ocak 2014 İtibariyle Yürürlükte Olan Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)

Standart No	Standardın Adı
IAS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
IAS 2	Stoklar
IAS 7	Nakit Akış Tabloları
IAS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
IAS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
IAS 11	İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12	Gelir Vergileri
IAS 16	Maddi Duran Varlıklar
IAS 17	Kiralama İşlemleri
IAS 18	Hasılat
IAS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS 21	Kur Değişiminin Etkileri
IAS 23	Borçlanma Maliyetleri
IAS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS 27	Bireysel Finansal Tablolar
IAS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar
IAS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS 32	Finansal Araçlar Sunum
IAS 33	Hisse Başına Kazanç
IAS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı
IAS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
IAS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: International Accounting Standarts, http://www.iasplus.com/en/standards (02.09.2013).

Tablo 3.4: Ocak 2014 İtibariyle Yürürlükte Olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

STANDART NO	STANDARDIN ADI
IFRS 1	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3	İşletme Birleşmeleri
IFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
IFRS 8	Faaliyet Bölümleri
IFRS 9	Finansal Araçlar
IFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
IFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
IFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Harcamalar
IFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

Kaynak: International Accounting Standarts, http://www.iasplus.com/en/standards (02.09.2013).

Uluslararası muhasebe standartlarının dünya üzerindeki kullanımı, standartlardan elde edilmesi düşünülen faydaların yavaş yavaş elde edilmeye başlamasıyla beraber, artan bir eğilim göstermeye başlamıştır. IFRS'lerin dünya üzerindeki kullanımına ilişkin görünüm Şekil 3.1.'de görüldüğü gibidir:

Şekil 3.1: 2013 Yılı İtibariyle IFRS'lerin Dünya Geneli Kullanım Durumu



Kaynak: Deloitte

Şekildeki koyu alanlar yerel işletmeleri için IFRS'lerin kullanımına izin veren ya da kullanımı zorunlu tutan ülkeleri, açık gri alanlar ise IFRS'lerle yakınsama çalışması yapan ya da IFRS'leri adapte etmeye çalışan ülkeleri ifade etmektedir. PricewaterhouseCoopers'ın Nisan 2013'te yapmış olduğu çalışmaya göre[274], Nisan 2013 itibariyle dünya genelinde IFRS'ye yönelik olarak çalışma yürüten 147 ülkenin çoğunda IFRS'lerin kullanımı zorunlu tutulmuş ya da kullanımına izin verilmiş, kalan ülkelerde ise IFRS yakınsama çalışmaları devam etmektedir.

Türkiye'de ise, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartları geliştirme sürecinde ilk önemli görevini Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üstlenmiştir. TÜRMOB bünyesinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlar Kurulu (TMUDESK), bu sürece 2003 yılına kadar yayınladığı 19 adet standart ile katkıda bulunmuş ancak bu çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır. Standartların uygulamaya geçirilmesi sürecinde ilk önemli adım, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) esas alınarak çıkartılan "Seri: XI, No: 25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğ" olmuştur. Söz konusu tebliğ, 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara dönem finansal tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Tebliğ ile ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmelerin[275] finansal tabloların ve raporların düzenlenmesinde, hazırlanmasında ve ilgililere sunulmasında standartları uygulamaları zorunlu hale gelmiştir. 25 No'lu tebliğ; güncel IAS/IFRS'ler, Avrupa Birliği'nin finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar ile yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında yer alan hükümler göz önünde bulundurularak yürürlükten kaldırılmış ve bu gelişmeler göz önünde bulundurularak hazırlanmış Seri:XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. SPK'nın düzenlemelerine paralel olarak Bankacılık Düzenleme

[274] PWC, **IFRS Adaption By The Country**, Nisan 2013, ss. 3-9.
[275] SPK, "Seri: XI, No: 29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" Hakkında Basın Duyurusu" http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c (20.08.2013).

ve Denetleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu gözetimindeki şirketlerde 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, finansal raporlama sistemlerinde IAS'e uyum esasını benimsemiştir. Bu kuruluşların mevcut uygulamaları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK), "Finansal Tablo Örnekleri ve Kulanım Rehberi"ni[276] yayınlanmasıyla beraber yürüklükten kaldırılmıştır. Bu doğrultuda şirketler, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'ni esas alarak, finansal raporlarını TMS/TFRS doğrultusunda sunmaya başlamışlardır.

TMUDESK standartlaşmaya yönelik çalışmalarını sürdürürken, 18 Aralık 1999 tarihinde TMSK'nın kurulması kararlaştırılmış ve TMSK 8 Mart 2002'de göreve başlamıştır. Görevde kaldığı 9 yıllık süre zarfında TMSK, yaptığı etkin ve yoğun çalışmalar sonucunda, IAS/IFRS'nin tam metnini IASB ile yaptığı telif anlaşması çerçevesinde Türkçeye çevirerek Resmi Gazete'de TMS/TFRS adı ile yayınlamıştır. TMSK, 2011 yılında 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (KHK) yayınlanması ile lağvedilmiş ve yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) oluşturulmuştur. Böylece TMSK'nın TMS/TFRS ve bağımsız denetim ile ilgili görevleri bu Kurula devredilmiştir. Kurul bu yetkisine dayanarak, bir taraftan TMS/TFRS'yi yayınlamakta ve revize etmekte; diğer taraftan bağımsız denetimle birlikte ve Türkiye Denetim Standartları konusunda da çalışmalarını sürdürmektedir.

14 Şubat 2011 tarihinde yasalaşan yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), IAS'ın Türkiye'deki uygulamasına yön veren diğer bir unsurdur. Yeni TTK ile Türkiye ekonomisinde yeni bir sayfa açılmış ve kurumsal yönetişim, şeffaflık, hesap verebilirlik ve dürüstlük ilkelerine dayanan ve uluslararası standartlarda ticaret ortamına geçilmiştir. Yeni TTK'nın getirdiği yeniliklerle birlikte 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olanların ve aynı Kanunun 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile özdeş Türkiye Finansal Raporlama

[276] SPK, http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/displaybulten.aspx?yil=2013&sayi=19 (20.08.2013).

Standartları (TFRS) uyarınca raporlama yapmaları ve aynı kanuna göre bağımsız denetime tabi olacakları için 31 Mart 2013 tarihinden itibaren bağımsız denetçi atamaları zorunlu kılınmıştır.

3.3. MUHASEBE STANDARTLARI VE UYUMLAŞTIRMA

Küreselleşme ile beraber gerek ülkeler arası ticari ilişkilerde gerekse uluslararası finans piyasalarında meydana gelen gelişmeler, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin sonuçları ortaya koyan finansal raporların karşılaştırılabilirliği açısından bazı adımlar atılması gerekliliğini doğurmuştur. Bu gereklilik, çeşitli ülkelerde uygulanan muhasebe standartları arasındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirlerine uyumlaştırılması çalışmalarının artmasına neden olmuştur. Bu çabanın ortak ürünü ise IAS/IFRS'ler olmuş ve IAS/IFRS'ler baz alınarak birçok ülke kendi muhasebe sistemlerinde uyumlaştırma çalışmalarına gitmiştir.

Muhasebe standartları açısından uyumlaştırma kavramı, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulmasından geçer ve standartlar finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunur[277]. Başka bir ifadeyle, uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları arasında var olan farklılıkların azaltılması ile ilgilidir[278].

İşletmelerin mevcut muhasebe sistemlerinde, değişen gerek iç gerekse de dış koşullara bağlı olarak yaşanan bazı gelişmeler neticesinde uyumlaştırmaya gidilmesi zorunluluğu doğabilmektedir. Bu uyumlaştırma çalışmalarının temel amacı özellikle de işletmelerin, uluslararası gelişmelere uygun bir finansal raporlama sistemine

[277] Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", **Mali Çözüm Dergisi**, Nisan-Mayıs-Haziran 2005, s. 183.

[278] Hikmet Ulusan, "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2005, s.11.

kavuşmasını sağlamaktır. Örneğin Türkiye'de uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, Uluslararası Muhasebe Standartları doğrultusunda uyumlaştırmaya gidilmesi çalışmaları bu duruma güzel bir örnek oluşturmaktadır. Bu çıkış noktasından hareketle şimdi çalışmada, medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin mevcut muhasebe sistemlerinin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile uyumlaştırılmasına gidilecektir.

3.4. MEDYA SEKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na göre raporlama yapmak zorunda olan medya kuruluşlarının düzenleyeceği finansal tablolar ve eklentileri, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre aşağıdaki gibidir[279]:

- Dönem sonu finansal durum tablosu[280],
- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile beraber medya kuruluşlarının muhasebe sistemlerinde meydana gelen değişiklikler, mevcut sistemin aktarılışında olduğu gibi sırasıyla; muhasebe politikaları, kayıt düzeni, finansal tablolar ve denetim sistemi itibariyle ele alınacaktır.

3.4.1. Muhasebe Politikaları

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerce, TMS/TFRS'ye göre gerçekleştirilecek olan ilk finansal raporlamanın TMS 1 Türkiye Finansal Raporlama

[279] TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, 16 Ocak 2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete, Madde 10.
[280] Bilanço kavramı, Kamu Gözetim Kurulu tarafından yayınlanan "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi"nde Finansal Durum Tablosu olarak da kullanılmaktadır.

Standartlarının İlk Uygulaması doğrultusunda, TMS/TFRS'lerle uyumlu muhasebe uygulamalarını ve politikalarını içeren, şeffaf, sunulan tüm dönemler için karşılaştırılabilir nitelikte olan ve yüksek kalitede bilgiler içeren bir raporlama olması gerekir. Bu standart doğrultusunda cari yıl ilk uygulama dönemi, bir önceki yıl ise TFRS'lere geçiş tarihi olarak kabul edilir ve cari yıl ile birlikte bir önceki yıla ilişkin finansal tablolarında karşılaştırmalı bilgi sunumu açısından TMS/TFRS'lere uygun şekilde düzenlenmesi gerekir.

Muhasebe politikaları kapsamında özellik arz eden en önemli unsur, finansal tablolarda yer alan kalemlerin finansal durum tablosunda ve kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi olarak da ifade edilen ölçüm işlemidir. TMS'nin finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevesinde, finansal tablo kalemlerinin ölçümünde tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer (ödeme değeri) ve bugünkü değer olmak üzere kullanılabilecek dört farklı ölçüm esasından bahsedilmiştir. Bu ölçüm esaslarından[281]:

- **Tarihi Maliyet:** Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar, borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.
- **Cari Maliyet:** Varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- **Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

[281] Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Resmi Gazete Tarihi: 27/01/2011, Resmi Gazete Sayı: 27828, ss. 19-20.

- **Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin TMS/TFRS doğrultusunda uygulayacağı muhasebe politikaları ve ölçüm esasları çalışmada, finansal durum tablosu ve kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosu itibariyle ele alınacaktır.

3.4.1.1. Finansal Durum Tablosu'na İlişkin Muhasebe Politikaları

Dönen varlık, duran varlık, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak kalemlerinden, medya kuruluşlarını yakından ilgilendiren bazı kalemler ve bu kalemlere, ilişkili oldukları standart kapsamında uygulanması gereken muhasebe politikaları ve ölçüm esasları şöyledir:

Varlık kalemlerinden ilki olan **nakit ve nakit benzerleri**, TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Bu standarda göre nakit kavramı işletmedeki nakit ve vadesiz mevduatı, nakit benzerleri ise tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları ifade eder. Vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir[282]. Bu standart doğrultusunda; vadesi 3 aya kadar olan vadeli mevduat, bloke mevduatlar, kredi kartı slip alacakları ve vadesi gelmiş veya vadeli olmayan alınan ve verilen çekler nakit ve nakit benzeri olarak takip edilir. Vadesi üç aydan bir yıla kadar olan vadeli mevduatlar kısa vadeli finansal yatırımlarda, bir yıldan fazla olanları ise uzun vadeli finansal yatırımlarda takip edilir. Vadeli olan çekler vadesine göre kısa veya uzan vadeli ticari alacaklarda, bloke mevduatlar ise diğer dönen varlık grubunda takip edilir. Nakit ve nakit benzerleri, finansal durum tablosunda maliyet değerleri üzerinden izlenir.

Finansal varlıklar, kısa vadeli nakit yükümlülüklerin yerine getirilme amacı

[282] TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, 18 Ocak 2005 Tarih ve 25704 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 10

dışında, atıl fonların değerlendirilmesi, doğrudan faiz, temettü geliri, alım-satım kârı vs. elde edilmesi veya bir zarardan korunma amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır[283]. TMS 39 kapsamında finansal varlıklar; gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar, satılmaya hazır finansal varlıklar ve kredi ve alacaklar olarak sınıflandırır[284]. Sınıflandırma, finansal varlığın elde edilme amacına ve özelliğine bağlı olarak, ilk kayda alma sırasında belirlenir. Tüm finansal varlıklar, ilk olarak bedelin gerçeğe uygun değeri olan ve yatırımla ilgili satın alma masrafları da dâhil olmak üzere maliyet bedelleri üzerinden gösterilir.

Gerçeğe uygun değer[285] farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar; piyasada kısa dönemde oluşan fiyat ve benzeri unsurlardaki dalgalanmalardan fayda sağlama amacıyla elde edilen veya elde edilme nedeninden bağımsız olarak, kısa dönemde kâr sağlamaya yönelik bir portföyün parçası olan, alım satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır. Bir finansal varlık kısa vadede elden çıkarılması amacıyla edinildiği zaman söz konusu kategoride sınıflandırılır[286]. Gerçeğe uygun değeriyle ölçülen finansal varlıklar, bilançoya ilk olarak işlem maliyetleri de dâhil olmak üzere maliyet değerleri ile yansıtılır. Bu finansal varlıklar kayda alınmalarını izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlenir. Gerçekleşen ya da gerçekleşmeyen kazanç ve zararlar "finansman gelir/giderleri" içinde muhasebeleştirilir[287]. Alınan temettüler, temettü geliri olarak konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosuna yansıtılır. Finansal riske karşı etkili bir koruma aracı olarak belirlenmemiş olan türev ürünleri teşkil eden bahse konu finansal varlıklar da gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar olarak sınıflandırılır.

Vadesine kadar elde tutulan finansal varlıklar; işletmenin vadesine kadar elde tutma olanağı ve niyeti olduğu, sabit veya belirlenebilir bir ödeme planı ve sabit bir vadesi olan krediler ve alacaklar dışında kalan türev olmayan finansal

---

[283] SPK, "Finansal Tablo ve Dipnot Formatları Hakkında Duyuru", http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=925&fn=925.pdf (14.08.2013).

[284] TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı, 3 Kasım 2011 Tarih ve 26335 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 45.

[285] Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

[286] TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, Madde: 9.

[287] TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, Madde: 55.

varlıklardır. Devlet tahvili ve özel sektör tahvili bu varlıklara örnek olarak gösterilebilir. Vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmiş maliyet bedelinden, varsa değer düşüklüğü tutarı düşülerek kayıtlara alınır. Değerleme farkı, kâr/zararda raporlanır.

Satılmaya hazır finansal varlıklar; işletmenin üzerinde kısa vadeli bir planının bulunmadığı, alım satım amaçlı elde tutmadığı finansal varlıklardır. Bu varlıklar, aktif bir piyasada işlem gören borsaya kote özkaynak araçları ile bazı borçlanma senetlerinden oluşmaktadır. Gerçeğe uygun değerleri ile gösterilen satılmaya hazır finansal varlıkların değerlerindeki değer düşüklüğü ve etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz ve parasal varlıklarla ilgili kur farkı kâr/zarar tutarı haricindeki değişiklikler sebebiyle oluşan gerçekleşmemiş kazançlar ve zararlar, finansal varlık finansal tablolardan çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaklarda finansal varlık değer artış fonunda ve kapsamlı gelirler altında takip edilir. Satılmaya hazır finansal varlıklar finansal tablolardan çıkarıldıklarında veya değer düşüklüğüne uğradığında özkaynaklarda finansal varlık değer artış fonunda takip edilen ilgili kazanç veya zararlar kâr/zararda sınıflandırılır. Satılmaya hazır özkaynak araçlarına ilişkin temettüler işletmenin temettü alma hakkının oluştuğu durumlarda gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir[288]. Üzerinde kontrol gücüne veya önemli derecede etkinliğe sahip olunmayan satılmaya hazır finansal varlığın, borsaya kayıtlı herhangi bir gerçeğe uygun değerinin olmadığı, gerçeğe uygun değerin hesaplanmasında kullanılan diğer yöntemlerin tatbik edilebilir olmaması veya işlememesi nedeniyle makul bir değer tahmininin yapılamadığı ve gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda finansal varlığın kayıtlı değeri, elde etme maliyeti tutarından şayet mevcutsa değer düşüklüğü karşılığının çıkarılması suretiyle değerlenir.

Finansal varlıkların bir diğeri ise **kredi ve alacaklardır.** Kredi ve alacaklar, işletmenin sabit ya da belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen alacaklarından oluşur[289]. Ticari alacaklar bu varlıklara örnek gösterilebilir. Ticari alacaklar, tahakkuk etmemiş finansman gelirlerinden netleştirilmiş olarak gösterilirler. Tahakkuk etmemiş finansman gelirleri sonrası ticari

[288] TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, Madde: 55.
[289] TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, Madde: 58.

alacaklar, orijinal fatura değerinden kayda alınan alacakların izleyen dönemlerde elde edilecek tutarlarının etkin faiz yöntemi ile iskonto edilmesi ile hesaplanır. Belirlenmiş faiz oranı olmayan kısa vadeli alacaklar, orijinal etkin faiz oranının etkisinin çok büyük olmaması durumunda, maliyet değerleri üzerinden gösterilir[290]. Tahsil imkânı kalmayan ticari alacaklara dair objektif bir bulgu olduğu takdirde ilgili ticari alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılır. Söz konusu bu karşılığın tutarı, alacağın kayıtlı değeri ile tahsili mümkün tutar arasındaki farktır. Tahsili mümkün tutar, teminatlardan ve güvencelerden tahsil edilebilecek meblağlar da dâhil olmak üzere tüm nakit akışlarından oluşan ticari alacağın, orijinal etkin faiz oranı esas alınarak iskonto edilen değeridir. TMS açısından şüpheli alacaklar, TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme standardı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu standart gereği, bir finansal varlığın gelecekteki nakit akışlarını olumsuz etkileyecek bir zarar (kayıp) olayının meydana gelmesi durumunda değer düşüklüğüne uğradığı ve dolayısıyla değer düşüş zararının oluştuğu kabul edilmektedir. Finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığının kabul edilebilmesi için finansal varlığa ilişkin nakit akışlarının olumsuz yönde etkilendiğine dair tarafsız bir göstergenin olması gerekmektedir. Bu tarafsız göstergeler TMS 39'a göre şöyledir[291]:

- Borçlunun önemli finansal sıkıntı içinde olması,
- Borçlunun sözleşmeyi ihlal etmesi,
- Borçlunun içinde bulunduğu finansal sıkıntıya ilişkin ekonomik veya yasal nedenlerden ötürü alacaklının borçluya, başka koşullar altında tanımayacağı bir ayrıcalık tanıması;
- Borçlunun, iflas veya başka tür bir finansal yeniden yapılanmaya gireceği ihtimalinin yüksek olması,
- Grup içindeki her bir finansal varlık itibariyle tespiti mümkün olmamakla birlikte, bir grup finansal varlığın gelecekteki tahmini nakit akışlarında ölçülebilir bir azalış olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veri bulunması.

[290] TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, Madde: 63.
[291] TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, Madde: 59.

Şüpheli alacak tutarına karşılık ayrılmasını takiben, şüpheli alacak tutarının tamamının veya bir kısmının tahsil edilmesi durumunda, tahsil edilen tutar ayrılan şüpheli alacak karşılığından düşülerek diğer gelirlere kaydedilir.

Stoklar, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin stok kalemleri de (gazete ve dergi kağıtları, mürekkep, promosyon ürünleri (kitap, cd, dvd), uydu alıcılar, kontor kartları, teleshopping aracılığı ile satışı gerçekleştirilen ticari mallar vb.) bu standart kapsamında düzenlenir. TMS 2 Stoklar standardına göre bir stokun maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer tüm maliyetleri içerir. Ortaya çıkan bu maliyet aynı zamanda stokların ilk edinimde kayıtlara yansıyacak maliyet bedelini oluştur[292]. Stokların edinimi ile ilgili olarak ortaya çıkan faiz, komisyon, kur farkları gibi finansman giderleri maliyete yansıtılmaz. VUK doğrultusunda maliyete yansıtılmış olan finansman giderleri ise stok hesabından (stokların satılmış olması durumunda ise ilgili satışların maliyeti hesabından) düşülerek finansman giderlerine aktarılır. Bu durumun tek istisnası özellikli varlıktır. Özellikli varlık niteliğindeki zorunlu olarak uzun süren yapım işlerinde (uçak, gemi yapımı, yap-sat inşaat işleri vb.) finansman giderleri, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı gereği maliyete yansıtılır. Stokların alımı sırasında ortaya çıkan faiz, ilgili stokun vadeli olarak alınması durumunda, normal fiyat ile vadeli fiyat arasındaki farkı ifade eder ve bu fark finansman gideri sayılır. Burada alım işlemi ile finansman işleminin birlikte yapıldığı kabul edilmektedir[293]. Değerleme gününde ise stoklar maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlenir. Net gerçekleşebilir değer, ilgili stokun tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi ile ortaya çıkan tutardır[294]. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Dolayısıyla maliyetlerin, kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stokların net gerçekleşebilir değeri maliyetinin altına düştüğünde, stoklar net gerçekleşebilir değerine indirgenir

[292] TMS 2 Stoklar Standardı, 15 Ocak 2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 9.
[293] TMS 2 Stoklar Standardı, Madde: 17.
[294] TMS 2 Stoklar Standardı, Madde: 9.

ve değer düşüklüğü, oluştuğu yılda kâr/zarara yansıtılır. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu ve bunun kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. İptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır[295]. Yine aynı şekilde, ticari mallar içerisinde kullanılamayan ve pazarda satılamayacak durumda olan değeri düşen mallar varsa bu mallar için de stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir. Stoklarla ilgili bir diğer önemli husus, erken ödeme iskontosudur. Satıcılara olan borcun vadesinde önce ödenmesinden dolayı erken ödeme iskontosu alınması durumunda, bu tutarlar maliyet ile ilişkilendirilmeyip doğrudan gelir yazılması gerekir. Stokların birim maliyeti ise, tercih doğrultusunda FİFO veya ağırlıklı ortalama (dönem sonu ağırlıklı/hareketli ağırlıklı) metotlarından birisi ile belirlenebilir.

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin önemli stok kalemlerinden birisi de program stoklarıdır. Program stokları, hazırlanan veya satın alınan ancak bilanço tarihi itibariyle henüz yayınlanmamış iç ve dış yapımları içerir. Program stokları üretim veya satın alma sırasında kayıtlara alınıp amortismana tabi tutulmaz. Bu yapımlar ilk yayınla birlikte tamamen itfa edilir ve satışların maliyeti ile ilişkilendirilir. Program stoklarına ilişkin beklenen gelirin kayıtlı değerden daha düşük olması durumunda kayıtlı değer net gerçekleşebilir değerine indirgenir.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, defter değeri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden (rayiç bedel) düşük olanı ile ölçülür[296] ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur. Bu varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulurlar. Satış amaçlı elde tutulan bir duran varlığın dönen varlıklarda sınıflandırılabilmesi için, derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekmektedir[297]. Söz konusu varlıklar elden çıkarıldığı zaman bu kalemden çıkartılır ve fark, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosu ve dipnotlarla ilişkilendirilir.

İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar, TMS 28 kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Bu standart, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki

[295] TMS 2 Stoklar Standardı, Madde: 33.
[296] TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, 16 Mart 1983 Tarih ve 26110 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 15.
[297] TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, Madde: 7.

yatırımların muhasebeleştirilmesi ve bu yatırımlara özkaynak yönteminin uygulanması ile ilgili hükümleri ortaya koyar. Özkaynak yöntemi; yatırımın, yapıldığı tarihte elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında kayda alınan tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir[298]. Elde etme maliyeti gereği iştiraklerin elde edilmesiyle ilgili olarak katlanılan gider maliyete eklenir. İzleyen dönemlerde ise yatırım yapılan işletmenin döneme ilişkin kâr (zarar) tutarının işletme payına düşen kısmı (işletmeye yapılan yatırım oranının uygulanması ile) yatırımın defter değeri arttırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Bununla birlikte yatırım yapılan işletmeden alınan kâr payları, yatırımın defter değerinin azalmasına neden olur. İştiraklerde yaşanan değer düşüklükleri yani yatırımın geri kazanılabilir tutarının (kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardan büyük olanı) defter değerinden düşük olması durumunda ilgili yatırım değer düşüklüğü testine tabi tutulur (yatırımın içerisindeki şerefiye tutarı ayrı değerlendirilmeksizin). Değer düşüklüğü olması durumunda yatırımın defter değeri gerçeğe uygun değerine indirgenir. Yatırımların elde edilmesi esnasında, yatırımın gerçeğe uygun değeri, net varlıkların değerinden yüksek çıkarsa, bu fark şerefiye olarak adlandırılır ve ayrı izlenmeyip iştirakin kayıtlı değerine dâhil edilir. İştirakin gerçeğe uygun değerinin defter değerinden yüksek olması ve elde etme maliyetinin yatırımın defter değerinin altında olması durumunda ise defter değeri ile yatırımın elde etme maliyeti arasındaki fark gelir olarak muhasebeleştirilir[299].

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkulleri ifade eder. VUK gereğince maddi duran varlıklara sınıflandırılan bu varlıklar[300], TMS 40 gereği finansal durum tablosunda yer alan yatırım amaçlı gayrimenkuller grubunda sınıflandırılır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk edinmede maliyet değerleri ve buna dâhil olan işlem maliyetleriyle, izleyen dönemlerde ise

[298] TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar Standardı, 28 Ekim 2011 Tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete Tarihi, Madde: 3.
[299] TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar Standardı, Madde: 32.
[300] TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, 17 Mart 2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 5.

maliyet bedeli yöntemi veya bilanço tarihi itibariyle piyasa koşullarını yansıtan gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlenir[301]. Bu varlıkların edinimiyle ilgili olarak ortaya çıkan faiz vb. diğer giderler TMS 23 kapsamında doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin izleyen dönemlerde maliyet bedeli yöntemi ile değerlenmesi sonrası ortaya çıkması muhtemel değer düşüklükleri TMS 36 kapsamında değerlendirilir[302]. Gerçeğe uygun değerle değerlenmesi sonrası ortaya çıkması muhtemel gerçeğe uygun değer farkları ise oluştuğu dönemde kâr veya zarara dâhil edilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemlerin değiştirilmesi durumunda (örneğin maliyet yönteminden gerçeğe uygun değere geçiş), bu değişikliğin etkileri "Önemli muhasebe politikaları ve tahminlerdeki değişiklik ve hatalar" standardı gereği açıklanır ve TMS 8 uyarınca finansal tablolar geçmişe dönük olarak yeniden düzenlenir[303]. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, satılmaları veya kullanılamaz hale gelmeleri ve satışından gelecekte herhangi bir ekonomik yarar sağlanamayacağının belirlenmesi durumunda bilanço dışı bırakılırlar. Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım süresini doldurmasından veya satışından kaynaklanan kâr (zarar), oluştukları dönemde gelir tablosuna dâhil edilir.

Transferler, yatırım amaçlı gayrimenkullerin kullanımında bir değişiklik olduğunda yapılır. Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına yapılan bir transferde, transfer sonrasında yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyeti, anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeridir[304]. Sahibi tarafından kullanılan ve maliyet bedeli yöntemiyle takip edilen bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer esasına göre gösterilecek yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüşmesi durumunda, işletme varlığa, kullanımdaki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar maddi duran varlıklara uygulanan muhasebe politikasını uygular. Değişikliğin gerçekleştiği tarihte oluşan gerçeğe uygun değer ile maliyet değeri arasında oluşan fark ise, TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerleme gibi işleme tabi tutar[305]. Yatırım amaçlı gayrimenkul

[301] TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Madde: 20, 33.
[302] TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Madde: 73.
[303] TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Madde: 31.
[304] TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Madde: 60.
[305] TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Madde: 61.

ilerde elden çıkarılırken, özkaynak kısmına ilave edilmiş olan yeniden değerleme fazlası dağıtılmamış kârlara transfer edilebilir. Yeniden değerleme fazlası, dağıtılmamış kârlara kâr veya zarar aracılığıyla aktarılamaz.

Maddi duran varlıklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Bu standart gereği bir maddi duran varlığın maliyeti, duran varlığın alımından kullanıma hazır hale gelişine kadarki süreçte katlanılan ve duran varlıkla ilişkilendirilebilen her türlü maliyeti (satın alma bedeli, nakliye, indirilemez nitelikteki vergiler vb. gibi) kapsar[306]. Dolayısıyla maddi duran varlıklar ilk edinimde maliyet bedeli ile değerlenirler. Maddi duran varlıkların alımında ortaya çıkan vade farkı, kur farkı ve faiz olarak ödenen tutarlar, stoklarda olduğu gibi maliyete dâhil edilmeyerek finansman gideri olarak gösterilir. Bu durumun istisnası ise yapımı uzun süren duran varlıklardır. Bunlara ilişkin finansman giderleri aktifleştirilebilmektedir. Yine maddi duran varlığın alımı sırasında belirli olan ve ileriye dönük olan yükümlülükler ve masraflar da varlığın maliyetine eklenir. Ancak bu ekleme işlemi yapılırken doğacak olan yükümlülük ve masrafların bugünkü değere indirgenerek maliyete eklenmesi gerekir. Maddi duran varlıklar, izleyen dönemlerde ise maliyet modeli veya yeniden değerleme modeli ile değerlenirler.

Maliyet modelinde maddi duran varlık, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir[307]. Yeniden değerleme modelinde ise ilgili duran varlığın yeniden değerlenmiş tutarına, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle ulaşılır[308]. Maddi duran varlıkların yeniden değerleme modeli ile değerlenmesi sonrasında ortaya çıkan olumlu farklar özkaynaklarda yeniden değerleme değer artışı olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. Yeniden değerleme sonucu oluşan değer azalışları ise normal koşullarda doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak bu azalışın, bu varlıkla ilgili özkaynaklarda yeniden

[306] TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 31 Aralık 2015 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 11.
[307] TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Madde: 30.
[308] TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Madde: 31.

değerleme fazlasının bulunması durumunda önce buradan karşılanması, yeniden değerleme fazlasını aşan kısmın ise giderde muhasebeleştirilmesi gerekir. Maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılır.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman net yöntem ve brüt yöntem olmak üzere iki şekilde işleme tabi tutulabilir. Net yöntemde, öncelikle birikmiş amortismanlar duran varlık ile karşılıklı olarak kapatılır ve daha sonra varlığın defter değeri yeni tespit edilmiş değerini yükseltilir. Amortisman işlemine, yeni tespit edilmiş bu değer üzerinden varlığın faydalı ömrü baz alınarak devam edilir. Bu yöntem daha çok binalarda tercih edilir. Brüt yöntemde ise duran varlığın net değerinde meydana gelen artış oranı tespit edilir. Varlığın hem aktif değeri, hem birikmiş amortismanları aynı oranda artırılır. Böylece varlığın aktif ve pasif değerleri yeniden tespit edilmiş olur. Ancak artışlar arasında kalan fark "Yeniden Değerleme Fonu" olarak özkaynaklara aktarılır. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendiği durumlarda kullanılır[309].

Amortisman uygulaması kapsamında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı varlığın ömrünü, ekonomik ömür ve faydalı ömür olmak üzere ikiye ayırmıştır. Amortisman, işletme tarafından belirlenen faydalı ömür baz alınarak ayrılır[310]. Amortisman uygulaması kapsamında dikkat edilmesi gereken diğer hususlar arsalarda ve binalarda amortisman uygulaması ve kıst amortisman uygulamasıdır. TMS 16 gereği arsa ve araziler amortismana tabi tutulmaz. Bu nedenle arazi ile birlikte alınan binalarda veya arsa bedeli içinde kayıt altına alınmış binalarda, arsa veya araziye isabet eden tutarın ayrıca izlenmesi ve binaların arsa veya arazi bedeli düşülmüş kalan tutarları üzerinden amortismana tabi tutulması gerekmektedir[311]. Amortisman uygulaması kapsamında bir diğer önemli değişiklik ise kıst amortisman uygulamasıdır. VUK kapsamında sadece binek otomobiller için geçerli olan bu uygulama, TMS 16 ile tüm maddi duran varlıklar için geçerlilik kazanmıştır. Kıst amortisman uygulaması maddi duran varlığın, aktife girdiği hesap

[309] TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Madde: 35.
[310] TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Madde: 50.
[311] TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Madde: 58.

dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortismana tabi tutulması esasına dayanır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Tüm fayda ve risklerin üstlenildiği maddi duran varlıkların, finansal kiralama yolu ile elde edilmesi durumunda söz konusu varlık **finansal kiralama** adı altında sınıflandırılır[312]. Finansal kiralamalar gerçekleştirildikleri tarihte, kiralanan varlığın piyasa değeri veya minimum finansal kiralama ödemelerinin bugünkü değerinin düşük olanından aktifleştirilirler[313]. Anapara kira ödemeleri, yükümlülük olarak gösterilir ve ödendikçe azaltılır. Faiz ödemeleri ise, finansal kiralama dönemi boyunca kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Finansal kiralama ile elde edilen varlıklar, beklenen faydalı ömrü ile söz konusu kiralama süresinden kısa olanı ile sahip olunan maddi duran varlıklarla aynı şekilde amortismana tabi tutulur[314]. Mülkiyete ait risk ve getirilerin önemli bir kısmının kiralayana ait olduğu kiralama işlemi, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Faaliyet kiralamaları (kiralayandan alınan teşvikler düşüldükten sonra) için yapılan ödemeler, kira dönemi boyunca doğrusal yöntem ile konsolide kâr veya zarar tablosuna gider olarak kaydedilir.

TMS 38 kapsamında düzenlemeye konu olan **maddi olmayan duran varlıklar** (MODV), maddi duran varlıklarda olduğu gibi ilk edinimde maliyet bedeli yöntemiyle, sonraki dönemlerde ise maliyet veya yeniden değerleme modellerinden biriyle değerlemeye tabi tutulur[315]. MODV'lerin temini veya ortaya çıkışı esnasında katlanılan finansman giderleri (vade farkı, kur farkı, faiz) aktifleştirilmeyip doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir (özellikli varlık hariç). MODV'lerde sonraki dönemlerde değerleme yöntemi olarak maliyet bedeli yönteminin seçilmesi durumunda, oluşan değer düşüklükleri TMS 36 kapsamında değerlendirilir. MODV'lerde itfaya tabi tutar, ilgili MODV'nin yararlı ömrü olup, maddi duran varlıklarda geçerli olan kıst amortisman uygulaması MODV'ler içinde geçerlidir. TMS 38 kapsamında, MODV'lerle ilgili diğer özellikli durumlar ise şöyledir:

[312] TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı, 24 Şubat 2006 Tarih ve 26090 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 4.
[313] TMS 17 Kiralama İşlemleri, Madde: 20.
[314] TMS 17 Kiralama İşlemleri, Madde: 27.
[315] TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, 17 Mart 2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 24, 74, 75.

- Tekdüzen Hesap Planı içerisinde MODV'lerde sınıflandırılan özel maliyetler, "maddi" bir yapıya sahip olmasından dolayı özün önceliği kavramı gereğince buradan çıkartılarak maddi duran varlıklar sınıfında ayrı bir kalem olarak raporlanır.
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.
- Finansal kiralama ile elde edilen varlık kullanım hakkı, sahip olduğu maddi yapısından dolayı (özel maliyetlerde olduğu gibi) maddi duran varlıklarda sınıflandırılır.
- İşletme bünyesinde gerçekleştirilen araştırma giderleri doğrudan gider yazılır. Geliştirme safhasındaki tüm doğrudan giderler aktifleştirilerek faydalı ömürleri süresince itfa edilir. Geliştirme giderlerine ilişkin olarak, planlama safhasındaki ve faaliyete geçtikten sonraki tüm harcamalar ise doğrudan giderleştirilir[316].
- Şerefiyeler itfaya tabi olmayıp TMS 36 gereği sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulur ve değer düşüklüğü olması durumunda, söz konusu değer düşüklüğü tekrar iptal edilmemek üzere doğrudan kâr veya zarar ile ilişkilendirilir.
- İşletmenin kendi bünyesinde bir MODV yaratmak amacıyla gerçekleştirmiş olduğu çalışmalara ilişkin olarak; ilgili varlığın bir MODV olarak muhasebeleştirme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren gerçekleştirilen harcamalar aktifleştirilebilirken, o ana kadar yapılan tüm harcamalar ise aktifleştirilmeyip gider olarak muhasebeleştirilir[317].
- Ticari markalar içerisinde faydalı ömrü sınırsız görülen ticari markaların (bir televizyon kanalının ya da gazetenin alımından doğan ticari marka) amortismana tabi tutulmaması gerekir. Faydalı ömrü sınırsız görüldüğü için itfaya tabi tutulmayan ticari markalar, olası değer düşüklüklerinin tespitine dönük olarak her yıl değerlendirmeye (değer düşüklüğü testi) tabi tutulur[318].

Medya sektöründe önemli bir yer tutan diğer konular, televizyon program hakları (yabancı diziler, yabancı filmler ve Türk filmleri) ve karasal yayın haklarıdır.

[316] TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Madde: 54, 57.
[317] TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Madde: 66, 67.
[318] TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Madde: 107, 108.

Televizyon program hakları, ilgili lisansın elde etme bedeli ile kayıtlara alınır. Televizyon program haklarına ilişkin beklenen gelirler ilgili hakkın yayınlanmamış kısmına isabet eden maliyeti ile değerlendirilir. Beklenen gelirin daha düşük olması durumunda, söz konusu hak net gerçekleşebilir değerine indirgenir. Program hakları genelde iki gösterimden başlayıp sınırsız gösterime kadar farklı profillerde satın alınabilir. Bu hakların itfası yayınlanma sırasına göre ve gösterim adedine göre belirlenir. Belirlenen itfa profillerinin uygunluğunun, şirket yönetimleri tarafından düzenli bir biçimde gözden geçirilmesi gerekir. Sınırsız gösterim hakkı olan programların itfası ilgili medya kuruluşu tarafından belli bir gösterim ile sınırlandırılabilir. Karasal yayın hakları ise sınırsız faydalı ömre sahip olduğu için TMS 38 kapsamında itfaya tabi tutulmamakta, TMS 36 gereği sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

İşletmelerin varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Varlıklarda değer düşüklüğü standardı, işletmenin varlıklarının kayıtlı değerlerinde meydana gelen değer düşüklüklerinden dolayı, varlığın kayıtlı tutarının geri kazanılabilir tutarına[319] indirgemesi amacıyla uygulanması gereken ilkeleri düzenler. Bu standart; stoklar, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar, ertelenmiş vergi varlıkları, gerçeğe uygun değerle değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller, yeniden değerleme modeliyle değerlenen maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklara (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış elden çıkarılacak varlık gruplarına) uygulanmaz; çünkü bu varlıklara uygulanabilir konumdaki mevcut standartlar muhasebeleştirme ve ölçme kurallarını da içerir[320]. Bu standarda tabi olmayan yukarıdaki varlıkların haricinde; şerefiye, maliyet bedeli ile değerlenen maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile diğer tüm varlıklar için değer düşüklüğü değerlendirmesi yapılırken TMS 36 uygulanır. Burada dikkat edilmesi gereken husus yeniden değerleme yöntemiyle değerlenen varlıklara ilişkin özellikli durumlardır. Standarda göre varlığın yeniden değerleme sonucu artan defter değeri özkaynakta

[319] Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

[320] TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, 18 Mart 2006 Tarih ve 26112 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 3.

muhasebeleştirilir. Varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda ise bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerleme değer artışı oluşturulmuşsa bu azalış, önceki yeniden değerleme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı hesabından düşülür.

Dönemin kâr veya zararı üzerindeki **vergi yükümlülüğü**, cari dönem vergisi ve ertelenen vergiden oluşur. Cari dönem vergi yükümlülüğü, dönem kârının vergiye tabi olan kısmı üzerinden ve bilanço tarihi itibariyle geçerli olan vergi oranları ile yürürlükteki vergi mevzuatları uyarınca hesaplanan vergi yükümlülüğünü ve geçmiş yıllardaki vergi yükümlülüğü ile ilgili düzeltme kayıtlarını içerir. Türk vergi mevzuatı, ana ortaklık olan şirketin bağlı ortaklıkları ve müşterek yönetime tabi teşebbüsleri konsolide ettiği finansal tabloları üzerinden vergi beyannamesi vermesine olanak tanımamaktadır. Bu sebeple konsolide finansal tablolara yansıtılan vergi karşılıkları, konsolidasyon kapsamına alınan tüm şirketler için ayrı ayrı hesaplanmalıdır.

Ertelenmiş vergi varlık/yükümlülükleri, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Ertelenen vergi, varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolarda yer alan kayıtlı değerleri ile vergi değerleri arasındaki geçici farklar üzerinden hesaplanır. Ertelenmiş vergi bazı muhasebe konularında, vergi kanunları ile ticaret kanunları arasındaki yaklaşım farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları ile ticaret kanunları arasındaki farklar, sürekli farklar ve geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sürekli farklar, ticari kâr ile mali kârın hesaplanması esnasında biri tarafından kabul görüp diğeri tarafından kabul görmeyen ve sonraki dönemlerde de kabul edilmeyecek olan gelir veya gider kalemlerine ilişkin farklardır. Kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirler sürekli farklara örnek gösterilebilir. Bu farkların mali tablolara olan etkisi ortaya çıktıkları dönemin sonu itibariyle ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla sürekli farklara, ertelenmiş vergi etkisi yaratmayan farklar da denilebilir. Geçici farklar ise, ticari kâr ve mali kârın hesaplanmasında dikkate alınan ancak hesaplamaya konu olan varlık veya borçların her iki kanun açısından farklı

zamanlarda değerlemeye tabi olmasından kaynaklanmaktadır[321]. Geçici farklar, sonraki dönemlerde vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınan farklar olduğu için aynı zamanda ertelenmiş vergi etkisi yaratan farklardır. Geçici farklarda kendi içinde, vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılır. Varlık kalemlerinin muhasebe değerinin vergiye esas değerlerinden daha fazla olması durumunda ortaya çıkan geçici farklarla, kaynak kalemlerinin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olması durumunda ortaya çıkan geçici farklar toplamı vergilendirilebilir geçici farkları; aksi durumlar ise indirilebilir geçici farkı oluşturur[322]. Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları da indirilebilir geçici farklar kapsamında değerlendirilir. Vergi oranının vergilendirilebilir geçici farklara uygulanması ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü, indirilebilir geçici farklara uygulanması ile ertelenmiş vergi alacağı ortaya çıkar. Ertelenmiş vergi alacağı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü, finansal tablolarda ayrı ayrı yer alabileceği gibi, aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak şartıyla ve cari vergi varlıklarının cari vergi yükümlülüklerinden mahsup edilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması durumunda karşılıklı olarak birbirinden mahsup edilir[323]. Bu standardın ilk yıl uygulamasında ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ise geçmiş yıl kârları (zararları) ile ilişkilendirilir.

TMS 39 kapsamında düzenlemeye konu olan **finansal borçlar**, borcun nakit olarak ya da bir finansal varlık verilerek ödenmesi (mali borçlar, ticari borçlar, çıkarılan tahviller) ve öz kaynağa dayalı borçlanma (işletmenin borcunu sahip olduğu özsermaye araçları ile ödeyecek olması) unsurlarından oluşur. Banka kredileri, ihraç edilmiş tahvil, bono ve senetler, bunlardan uzun dönemli olanların anapara taksitleri ve faizleri, tedarikçilere ödenecek finansal borçlar, finansal kiralama işlemlerinden borçlar gibi finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde gösterilir[324]. Finansal borçlar alındıkları tarihlerde, alınan borç tutarından işlem masrafları düşüldükten sonraki değerleriyle kaydedilir ve müteakip tarihlerde etkin faiz

[321] Nalan Akdoğan, "UMS 12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ankara, Ocak 2006, (UMS) s. 3.
[322] Akdoğan, UMS, s. 3.
[323] TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, 28 Mart 2006 Tarih ve 26122 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 74.
[324] SPK, Finansal Tablo Dipnot ve Formatları Hakkında Duyuru, s. 24.

yöntemiyle hesaplanmış iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden takip edilir[325]. İşlem masrafları düşüldükten sonra kalan tutar ile iskonto edilmiş maliyet değeri arasındaki fark, gelir tablosuna kredi dönemi süresince finansman maliyeti olarak yansıtılır. Finansal borçlar, gerçeğe uygun değer farkı kâr/zarara yansıtılan finansal borçlar ve diğer finansal borçlar olmak üzere iki grupta sınıflandırılır. Gerçeğe uygun değer farkı kâr/zarara yansıtılan finansal borçlar gerçeğe uygun değeriyle, diğer finansal borçlar ise itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlenirler. Her iki sınıflandırmada da değerleme farkları kâr veya zarar tablosunda raporlanır.

İşletmelerin TMS 32 "Finansal Araçlar: Kamuoyu Aydınlatma ve Sunum" Standardı gereği finansal yükümlülük olarak sunması gereken bir diğer husus ise işletmenin bağlı ortaklıklarındaki **kontrol gücü olmayan paylara ait** hisselerin alımına ilişkin olarak pay sahiplerine vermiş olduğu taahhüttür[326]. Bu satın alma opsiyonuna konu olan kontrol gücü olmayan paylar konsolide bilançoda, kontrol gücü olmayan paylar yerine "diğer finansal yükümlülükler" olarak sunulmalıdır. Bu yükümlülüğün işletme tarafından bilançoda tahmini değerinin iskonto edilmiş tutarı üzerinden finansal yükümlülük olarak sunulması gerekir.

Ticari borçlar, üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla bulunan borçlardır. TMS 37'nin 11. paragrafı uyarınca bir borcun ticari borç olabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde tedarikçiyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması gerekir[327]. Ticari borçların gerçeğe uygun değerle finansal tablolara yansıtılması için, iskonto edilmiş maliyet değerleri üzerinden değerlenmesi gerekir. Ticari borçların varsa vade farkları, faiz vb. karşılığında yapılan tahakkuklar da ticari borçlarda gösterilir ve bunlara ilişkin açıklamalar dipnotlarda yapılır. Söz konusu faiz giderleri ve kur fakları, Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nda ise "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" içinde gösterilir. Ticari borçlar, vadeleri 12 aydan daha uzun olsa dahi işletmenin normal

[325] TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme, Madde: 47.
[326] TMS 32 Finansal Araçlar Sunum Standardı, 28 Ekim 2006 Tarih ve 26330 Sayılı Resmi Gazete, Uygulama Rehberi Madde: 29.
[327] TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, 15 Şubat 2006 Tarih ve 26081 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 11.

faaliyet döngüsü içinde ise, bu tür borçların kısa vadeli yükümlülüklerde sınıflandırılması esastır[328].

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında düzenlemeye konu olan **çalışanlara sağlanan faydalar**, çalışanlar tarafından sunulan hizmet karşılığında işletme tarafından çalışanlara sağlanan finansal nitelikteki her türlü faydayı ifade eder. İşveren tarafından çalışanlara sağlanan bu faydanın muhasebeleştirilmesi ise bu standardın kapsamını oluşturur. Çalışanlara sağlanan faydalar bu standart kapsamında dört başlık altında toplanmıştır. Bunlar[329]; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatlarıdır. Bu faydalar içerisinden, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar ile çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar medya sektörü açısından önem taşıyan faydalardır. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içerisinde tamamı ödenecek olan; ücret, maaş ve sosyal sigorta primleri, ücretli olarak çıkılan yıllık izin ve hastalık izni, kâr dağıtımı ve ikramiye gibi faydalardır[330]. Bu faydalara ilişkin tutarlar iskontoya tabi tutulmadan finansal tablolara yansıtılırlar. Kısa vadeli faydalara ilişkin hali hazırda ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısım finansal durum tablosunda yükümlülük olarak tahakkuk ettirilir. Ödenen bedel, iskonto edilmemiş olan faydanın üzerindeyse; bu fazla ödenen tutar (peşin ödenen gider) ileride mahsup edilebilecekse veya geri ödenecekse bilançoda varlık olarak muhasebeleştirilir. Kısa vadeli faydalardan olan ücretli izinlerde (tatil, hastalık, doğum izni, evlilik) dikkat edilmesi gereken husus, kullanılmayan izne isabet eden sürenin ertesi dönem kullanılıp kullanılmayacağı ya da nakit olarak talep edilip edilemeyeceğidir. Eğer çalışanın ilgili faydayı ertesi yıl kullanma ya da nakit olarak talep etme hakkı varsa bu durumda söz konusu faydaya ilişkin borç tutarının kullanılmayan izin hakları karşılığı olarak finansal tabloya yansıtılması gerekir. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ise, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde tamamı ödenmeyen

[328] SPK, "Finansal Tablo Dipnot ve Formatları Hakkında Duyuru", http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=925&fn=925.pdf (14.08.2013), s. 25.
[329] TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, 30 Mart 2006 Tarih ve 26124 Sayılı Resmi Gazete Sayısı, Madde: 8.
[330] TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Madde: 9.

faydalardır. Bu faydalar arasından uygulamaya en sık konu olan fayda türü ise kıdem tazminatıdır[331]. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler; Basın Mesleğinde Çalışanlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkındaki Kanun (medya sektörü çalışanları için) ve diğer kanunlara göre emeklilik dolayısıyla veya istifa ve İş Kanunu'nda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle iş akdi sona erdirilen çalışanlara kıdem tazminatı ödemekle yükümlüdür. Bu yükümlülük doğrultusunda ayrılan kıdem tazminatı karşılığı, çalışanların İş Kanunu uyarınca emekliye ayrılmasından doğacak gelecekteki olası yükümlülüklerinin tahmini toplam karşılığının aktüeryal varsayımlar uyarınca bugüne indirgenmiş değerini ifade eder.

Kıdem tazminatının hesaplanmasında aktüeryal varsayımları kullanılır. KGK Finansal Raporlama Standartları, işletmeler tarafından kıdem tazminatı yükümlülüğünün tahmin edilebilmesi için çeşitli aktüer değerleme yöntemlerinin geliştirilmesini öngörmektedir. Bu hesaplamalar, aktüer[332] firmalar aracılığıyla yapılabileceği gibi işletme bünyesinde de gerçekleştirilebilir. Bu hesaplamaların özünde, çalışanların iş sözleşmesi sona erdiğinde alacağı bir yıllık kıdem tazminatı tahmini olarak hesaplanır ve bu tutar kıdem süresi ile çarpılarak hak edilen kıdem tazminatının gelecekteki toplam değeri bulunur. Bulunan tutar, gelecekteki bir tarihte ödeneceğinden, bu tutarın net bugünkü değere indirgenmesi gerekir. Net bugünkü değere indirgemede kullanılacak iskonto oranı, yüksek kaliteli özel sektör tahvillerine, bunların bulunmaması halinde devlet tahvillerine ait bilanço günündeki piyasa getirileri esas alınarak belirlenir. Ancak, söz konusu tahvillerin para birimi ve vadesinin söz konusu fayda planlarının para birimi ve vadesi ile uyumlu olması gerekir[333].

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili olarak katlanmış oldukları borçlanma maliyetleri ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı, vade farkı gibi giderlerle benzeri diğer giderleri ifade eder[334]. İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın

[331] TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Madde: 164.
[332] İstatistiklere dayanarak sigorta primlerinin, risklerin hesaplanması.
[333] TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Madde: 83.
[334] TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, 9 Kasım 2005 Tarih ve 25988 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 5.

maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, özellikli varlık haricindeki diğer tüm varlıklarına ilişkin olarak ortaya çıkan borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler[335]. Bu kapsamda vadeli olarak gerçekleştirilen stok, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul vb. gibi her türlü alım işlemine ilişkin olarak doğan borçlanma maliyetleri TMS 23 kapsamında doğrudan gider olarak yazılır.

Yükümlülüklere ilişkin olarak ayrılması gereken **karşılıklar**, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında düzenlemeye konu olmuştur. Bu standarda göre mevcut bir yükümlülüğe karşılık ayrılabilmesi için; geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması gerekmektedir[336]. Kaynak çıkışı muhtemel olmayan veya yükümlülük tutarının net olarak belirlenemediği durumlarda ise (koşullu borç ve koşullu varlık durumlarında) muhasebeleştirme kriterleri karşılanmadığı için herhangi bir muhasebeleştirme işlemi söz konusu olmaz. Finansal tablolarda yer almayan koşullu borç ve koşullu varlıklara ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklamalara yer verilir[337].

Özkaynak kalemlerine ilişkin olarak izlenen bazı muhasebe politikaları ve ölçüm esasları ise şöyledir:

TMS çerçevesinde karşılıklı iştiraklerin muhasebeleştirilmesi konusunun, yatırımın türüne ve uygulanan farklı muhasebeleştirme esaslarına bağlı olarak aşağıda belirtilen durumlar için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir[338]:

- Bağlı ortaklığın, ana ortaklığın öz kaynağa dayalı finansal araçlarına sahip olması,
- İştiraklerin veya iş ortaklığının yatırımcı işletmenin öz kaynağa dayalı finansal araçlarına sahip olması,

[335] TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Madde: 8.
[336] TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, Madde: 14.
[337] TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, Madde: 28, 35.
[338] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı – Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi, 21 Temmuz 2013 Tarih ve 28714 Sayılı Resmi Gazete.

- İşletmenin öz kaynağa dayalı finansal araçlarına, TMS 39 ve TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirdiği bir yatırımının bulunduğu işletme tarafından sahip olunması.

TMS 32 Finansal Araçlar Sunum Standardı gereği işletmenin, öz kaynağına dayalı finansal araçlarını yeniden edinmesi durumunda, bu araçlar (işletmenin geri satın alınan kendi hisseleri) "Geri Alınmış Paylar (-)" kaleminde muhasebeleştirilerek özkaynaktan düşülür. İşletmenin öz kaynağına dayalı finansal araçların alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kâr veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz. Bunun gibi, işletmenin geri satın alınan kendi hisseleri, işletme tarafından ya da konsolide edilmiş şirketler grubunun diğer üyeleri tarafından geri alınabilir ya da elde tutulabilir. Bu durumda alınan ya da ödenen tutarlar, TMS 32 kapsamında "Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi" kaleminde gösterilir, geri alınmış payların alımı ve satımı neticesinde doğan farklar kâr veya zararda gösterilmez. Yatırımcı işletme, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkinliğe sahip olduğu veya kontrole sahip olduğu işletmenin iş ortaklığı niteliğinde olduğu durumlarda, bu yatırımlarını özkaynak yöntemi kullanmak suretiyle konsolide etmesi gerekir. Özkaynak yöntemi, başka işletmelerin finansal ve faaliyet politikalarını çeşitli düzeylerde etkileme gücüne erişildiğinde gereklilik arz eden, finansal tablo konsolidasyonu gerçekleştirilirken kullanılan yöntemlerden biridir. Bu yöntemde yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmenin net varlıklarından kendisine düşen payı finansal durum tablosunda (bilançoda) tek bir kalem olarak, dönem net kârından ve dönem kapsamlı gelirinden düşen payı da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna birer kalem olarak yansıtarak, kendi finansal tablolarıyla yatırım yaptığı işletmenin finansal tablolarını birleştirmektedir. İşletmenin öz kaynağa dayalı finansal araçlarına, TMS 39 ve TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirdiği bir yatırımının bulunduğu işletme tarafından sahip olunması durumunda, işletme bu hisseleri finansal varlık olarak sınıflayacak ve finansal araçlara ilişkin standartlar çerçevesinde ölçümünü yapacaktır. Bu durumda herhangi bir konsolidasyon işlemi söz konusu olmayacaktır[339].

[339] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı – Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi, 21 Temmuz 2013 Tarih ve 28714 Sayılı Resmi Gazete.

Kârdan ayrılan kısıtlanmış yedekler yani yasal yedekler, Türk Ticaret Kanununa göre, ayrılan birinci ve ikinci tertip yasal yedeklerden oluşur. Birinci tertip yasal yedekler, şirketin çıkarılmış sermayesinin %20'sine ulaşılıncaya kadar, kanuni net kârın %5'i olarak ayrılır. İkinci tertip yasal yedekler ise, pay sahiplerine ödenmiş (çıkarılmış) sermayenin yüzde beşi oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak kârın %10'udur. Türk Ticaret Kanunu'na göre, yasal yedekler çıkarılmış sermayenin %50'sini geçmediği sürece sadece zararları netleştirmek için kullanılabilir, bunun dışında herhangi bir şekilde kullanılması mümkün değildir[340]. Söz konusu tutarların Finansal Raporlama Standartları uyarınca "Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler" içerisinde sınıflandırılması gerekmektedir.

Bir işletmenin bir veya daha fazla bağlı ortak niteliğindeki işletmeyi kontrol etmesi durumunda TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı uygulanır. Bu standart, ana ortaklık tarafından düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin ilkeleri belirler[341]. Ana ortaklığın, konsolide finansal tabloları hazırlanırken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikalarının uygulanması gerekir[342]. Konsolidasyon kapsamında ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların varlıkları, kaynakları, özkaynakları, gelir gider kalemleri ve nakit akışları birleştirilir. Oluşan birleşimden, ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar, grup işletmeleri arasındaki finansal işlemlerle ilişkili olarak ortaya çıkan özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü ise indirilir (elemine edilir)[343]. Ana ortaklık, kontrol gücü olmayan payları (bir bağlı ortaklığın doğrudan veya dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan payları) konsolide finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde, kendi ortaklarının özkaynaklardaki paylarından ayrı olarak gösterir.

[340] 6102 Sayılı TTK, Madde: 519.
[341] TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, 28 Ekim2010 Tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 1.
[342] TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, Madde: 19.
[343] TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, Ek B Uygulama Rehberi Madde: 86.

3.4.1.2. Kâr veya Zarar veya Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu'na İlişkin Muhasebe Politikaları

Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esasının benimsenmesi, tek düzen muhasebe sisteminde olduğu gibi TMS'de de benimsenen bir yaklaşımdır. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirme uyarınca, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilir. Nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması bu durumu etkilemez. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirmenin önemi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları ile bunlarda belirli bir dönemde meydana gelen değişimlere ilişkin bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde sadece döneme ait nakit girişleri ve ödemelerine ilişkin bilgiye nazaran, daha iyi bir temel sağlamasından kaynaklanır[344].

Tahakkuk esasına ilaveten, medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin TMS/TFRS doğrultusunda gelir ve gider kalemlerine ilişkin olarak izlenmesi gereken bazı muhasebe politikaları ve ölçüm esasları ise şöyledir:

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında düzenlemeye konu olan hasılat kavramı; ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik faydayı[345] ifade eder. TMS 18 gereği hasılat, gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Hasılatı doğuran işlem gerçekleştiği zaman, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri kayıtlara yansıtılır. Satış işlemi bir finansman işlemini de içeriyorsa satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alacakların izleyen dönemlerde elde edilecek tutarlarının emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Satış bedelini gerçeğe uygun değere indirgeyen emsal faiz oranı, benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal

[344] Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Madde: 17.
[345] TMS 18 Hâsılat Standardı, 9 Aralık2005 Tarih ve 26018 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 7.

değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı ifade eder[346].

Medya kuruluşlarının hâsılat kalemlerine ilişkin bazı özellikli durumlar şöyledir:

- **Televizyon, gazete, dergi ve diğer reklam gelirleri:** Reklam gelirleri reklamların yayınlandığı tarih dikkate alınarak tahakkuk esasına ve dönemsellik ilkesine göre kaydedilir. Yayınlanmayan kısmı ise ertelenmiş gelir olarak bilançoda muhasebeleştirilir.
- **Gazete ve dergi satış ve dağıtım gelirleri:** Gazete ve dergi satış gelirlerinin kaydedilmesinde izlenebilecek iki yol vardır. Bunlar ilki, gazete ve dergilerin bayilere sevk edildiği tarihte faturalanmış değerleri üzerinden dönemsellik esasına göre kaydedilmesidir. Bu yöntem genellikle süreli yayınlarda tercih edilmekle birlikte, günlük yayınlarda da tercih edilebilmektedir. Diğer yöntem de ise bayilere sevk edilen yayınların satılmayıp bayi tarafından iade edilen kısımlarının düşülmesiyle elde edilen net satış miktarı üzerinden gelirin kaydedilmesi yöntemidir. Bu yöntem ise çoğunlukla günlük yayınlarda tercih edilmektedir.
- **Gazete satış iadeleri ve karşılıkları:** Gazete satış iadeleri, geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde karşılık ayrılmasıyla satışın gerçekleştiği tarih itibariyle kaydedilir.
- **Dergi satış iadeleri ve karşılıkları:** Dergi iade karşılıkları, cari dönem sonunda iadelerin piyasadan çekilmiş olmasına rağmen henüz iade faturalarının oluşmadığı ya da yayının periyodunun tamamlanmadığı durumlarda geçmiş dönemlere dayalı istatistiki veriler, döneme ait saha satış verileri vb. kullanılarak, döneme ait satış gelirlerini dönemsellik ilkesi çerçevesinde yansıtabilmek için ayrılan karşılıklardır.
- **Basım gelirleri:** Basım gelirleri, işletmenin sahip olduğu basım tesislerinin kullanılması suretiyle, üçüncü kişilere verilen basım hizmetlerinden oluşmaktadır. İlgili gelir, hizmetin verildiği dönemde, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.

[346] TMS 18 Hâsılat Standardı, Madde: 10, 11.

Durdurulan faaliyetler, işletmenin elden çıkardığı ve faaliyetleri ile nakit akışları, işletmenin bütününden ayrı tutulabilen önemli bir bölümü olarak tanımlanabilir. Daha geniş bir ifade ile ise durdurulan faaliyetler TFRS 5'e göre, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmıdır. Ayrıca durdurulan faaliyetler[347]:

- Ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder,
- Ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır veya,
- Sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır.

İşletmenin elden çıkarttığı faaliyetler üzerinde kontrolünün sona erdiği tarihe kadar elde edilen faaliyet sonuçları konsolide gelir tablosunda "durdurulan faaliyetler" başlığı altında ayrı bir satırda gösterilir. Geçmiş döneme ilişkin konsolide gelir tablosu, karşılaştırma ilkesi uyarınca yeniden düzenlenir ve durdurulan faaliyetlerin önceki hesap dönemine ilişkin faaliyet sonuçları da "durdurulan faaliyetler" olarak sınıflandırılır[348]. Durdurulan faaliyetlere ilişkin faaliyet sonuçlarına, söz konusu faaliyetin satışından doğan kâr (zarar) tutarı ile ilgili vergi gideri de dâhil edilir. Satıştan doğan kâr (zarar) tutarı, elden çıkarılan net varlıkların kayıtlı değeri ile satış bedeli arasındaki farkı ifade eder. Medya sektöründe bu kaleme ilişkin olarak bir gazetenin marka ve isim hakları, internet sitesi alan adlarının satışı, bir televizyon kanalının satışı örnek olarak gösterilebilir. Bu kaleme ilişkin ayrıntılar TFRS 5 çerçevesinde dipnotlarda veya kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosunda gösterilir. Bu ayrıntılar aşağıdaki gibidir[349]:

- Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelirler, giderler ve vergi öncesi kâr veya zarar,
- TMS 12'nin Paragraf 81(h) uyarınca ilgili gelir vergisi gideri,
- Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun (gruplarının) elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar,

[347] TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, Madde: 32.
[348] TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, Madde: 13.
[349] TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, Madde: 33.

Durdurulan faaliyetlere ilişkin kâr/zarara, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosunda tek tutar olarak yer verilebileceği gibi, kapsamlı bir şekilde de yer verilebilir. Bu durumda aşağıdaki bölümün, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosuna eklenmesi gerekir:

Durdurulan Faaliyetler

- Durdurulan Faaliyetlerden Gelirler
- Durdurulan Faaliyetlerden Giderler

Durdurulan Faaliyetler Vergi Öncesi Kârı/Zararı

- Durdurulan Faaliyetler Vergi Geliri/Gideri
    - Dönem Vergi Gideri/Geliri
    - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri

DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI

Hisse başına kazanç, Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu'nda belirtilen dönem net kârı veya zararının, dönem boyunca piyasada bulunan hisselerin ağırlıklı ortalama sayısına bölünmesi ile bulunur. Hisselerin ağırlıklı ortalama sayısı, T= Hisselerin mevcut olduğu gün sayısı / dönemdeki gün sayısı olmak üzere[350]:

{Dönem başındaki hisse sayısı + Dönem boyunca ihraç edilen hisse sayısı x T – Dönem boyunca geri satın alınan hisse sayısı x (1-T)} formülü ile bulunur.

Şirketler sermayelerini, hâlihazırda bulunan hissedarlarına, geçmiş yıl kârlarından ve diğer dağıtılabilir yedeklerden dağıttıkları "bedelsiz hisse" yolu ile arttırabilmektedirler. Bu tip "bedelsiz hisse" dağıtımları, hisse başına kazanç hesaplamalarında, finansal tablolarda sunulan tüm dönemlerde ihraç edilmiş hisse gibi değerlendirilir ve hisse dağıtımlarının geçmişe dönük etkileri de hesaplamaya katılmış olur[351].

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler açısından diğer önemli konular; takas (barter) anlaşmaları, işletme birleşmeleri, yabancı para cinsinden

[350] DENETİMNET, "UMS 33 Hisse Başına Kazanç Uygulama Örneği", http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS 33 Hisse Başına Kazanç Uygulama Örneği _2_.pdf (10.09.2013).

[351] TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı, 28 Mart 2006 Tarih ve 26122 Sayılı Resmi Gazete. Madde: 28.

işlemler, devlet teşvikleri ve bilanço tarihinden sonraki olaylardır. Bu kalemlere ilişkin bazı özellikli durumlar şöyledir:

Bir firmanın satın aldığı mal ve hizmet bedelini, kendi ürettiği mal ve hizmetle ödemesi[352] olarak tanımlanabilecek **takas (barter)** kavramı, medya sektörü açısından önemli bir kavramdır. Medya sektöründe işletmeler, reklam ile diğer ürün ve hizmetler karşılığında reklam hizmetleri sunmaktadır. Benzer özellikler ve değere sahip hizmet veya malların takas edilmesi, gelir doğuran işlemler olarak tanımlanmaz iken farklı özellikler ve değere sahip hizmet veya malların takas edilmesi gelir doğuran işlemler olarak tanımlanır. Gelir, transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle, elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri olarak değerlenir. Elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda gelir, transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle verilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri olarak değerlenir. Takas anlaşmaları tahakkuk esasına göre kaydedilir.

İşletme birleşmeleri, TFRS 3 kapsamında muhasebeleştirilir. Satın alma bedeli ile iktisap edilen tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve şarta bağlı yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki satın alma bedeli lehine fark şerefiye olarak muhasebeleştirilir. Satın alma bedelinin iktisap edilen tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve şarta bağlı yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerinden düşük olması durumunda söz konusu fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Diğer bir ifadeyle, iktisap edilen tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve şarta bağlı yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri içerisindeki iktisap edenin payının işletme birleşmesi maliyetini aşması durumunda ise fark gelir olarak kaydedilir. İşletme birleşmesi sırasında oluşan şerefiye amortismana tabi tutulmaz, bunun yerine yılda bir kez veya şartların değer düşüklüğünü işaret ettiği durumlarda daha sık aralıklarla değer düşüklüğü tespit çalışmasına tabi tutulur[353].

TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standardı gereği, 1 Temmuz 2009 tarihinde başlayan mali dönemlerden itibaren işletmenin/grubun kontrol etkisi üzerinde bir değişiklik yaratmayan sahiplik oranlarındaki artış ya da azalışların özkaynakta muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla işletmenin

[352] Mehmet Erkan, "Yeni Bir Finansman Aracı: Barter", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:221, Yıl: 2000, s. 92.
[353] TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, 31 Mart 2006 Tarih ve 26125 Sayılı Resmi Gazete, Ek B Uygulama Rehberi, B63.

kontrolünde olan bağlı ortaklıkların hisselerinin bir bölümünün satışı veya satın alınması işlemlerine (kontrolün el değiştirmediği işlemler) ilişkin oluşan kâr veya zarar özkaynaklarda muhasebeleştirilir[354]. 1 Temmuz 2009 tarihinden önce başlayan mali dönemlerde, işletmenin kontrolünde olan bağlı ortaklıkların hisselerinin bir bölümünün satışı veya satın alınması işlemlerine (kontrolün el değiştirmediği işlemler) ilişkin oluşan satın alma bedeli lehine fark şerefiye olarak muhasebeleştirilmekteydi.

Yabancı paralı işlemler, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre şekillendirilir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, işletmelerin yabancı para cinsinden işlemlerinin finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini ve yurtdışındaki işletmelerinin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini düzenlemektir[355]. Hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı ise bu standardın temel konularını oluşturmaktadır[356]. Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir[357]. İzleyen raporlama dönemi sonlarında ise; yabancı para cinsinden parasal kalemler kapanış kuru üzerinden (yabancı para cinsinden nakit, mevduat), tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak (maddi-maddi olmayan duran varlık vb. gibi), gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler ise gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir[358]. Yabancı para cinsinden borçların ödenmesi sırasında ya da parasal kalemlere ilişkin olarak değerleme gününde ortaya çıkan çevrim farkları doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zararın diğer kapsamlı gelirde (özkaynaklarda) muhasebeleştirilmesi durumunda (maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesinden kaynaklanan kazanç ve zararlar vb.), bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan

[354] TMS 27 TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı, 28 Ekim 2011 Tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete, Madde 10.
[355] TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, 31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 1.
[356] TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, Madde: 2.
[357] TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, Madde: 21.
[358] TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, Madde: 23.

kısmı da diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zararın, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi durumunda, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr ya da zararda muhasebeleştirilir[359]. İşletmelerin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, her iki işletmenin bireysel finansal tablolarında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Her iki işletmeyi içeren konsolide finansal tablolarda ise bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılmasıyla beraber kâr veya zarar ile ilişkilendirilir[360].

Yabancı paralı işlemlere ilişkin olarak önemli bir konuda muhasebeleştirme esnasında esas alınacak kurun hangisi olacağıdır. Bu konuyla ilgili olarak 283 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde[361], 130 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği[362] ile 217 Sıra No'lu GVK Genel Tebliği'nde[363] belirtildiği üzere değerleme günü itibariyle:

- Bakanlıkça dönem sonlarında (31/12/.. ve geçici vergi dönemleri itibariyle) yayımlanan tebliğ ile kur tespit ve ilan edilmişse bu kurun,
- Bakanlıkça kur tespit ve ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen kurların,
- Geçici vergi dönemleri sonunda, T.C. Merkez Bankasınca döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurlarının,
- Nakit (efektif) yabancı paralar için efektif alış kurunun (efektif kurun bulunmaması halinde döviz alış kurunun),
- Yabancı paralar cinsinden düzenlenen poliçe, bono, senet, vb. belgeler için döviz alış kurunun,
- Banka hesabında yer alan paralar için döviz alış kurunun, değerlemede esas alınması gerekmektedir.

Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Devlet tarafından yatırımcılara sağlanan

[359] TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, Madde: 30.
[360] TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, Madde: 32.
[361] 283 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 19.01.2000 Tarih ve 23938 Sayılı Resmi Gazete.
[362] 130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20.04.1976 Tarih ve 15565 Sayılı Resmi Gazete.
[363] 217 Sıra No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 27.12.1998 Tarih ve 23566 Sayılı Resmi Gazete.

teşviklerden bazıları şöyledir: vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği, gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası. TMS 20 Devlet Teşvik ve Yardımları standardına göre devlet teşvikleri; varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, parasal olmayan devlet teşvikleri ve gelire ilişkin teşvikler olmak üzere üç grupta toplanabilir[364].

Varlığa ilişkin devlet teşvikleri, teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerinin finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem mevcuttur. Yöntemlerin ilkinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak gösterilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismana tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur[365]. Teşvikler, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir[366]. Gelire ilişkin teşvikler, varlıklar dışında kalan devlet teşvikleridir. Gelire ilişkin teşvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır. Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, elde edilmesi için gerekli şartların işletme tarafından yerine getirileceğine ve teşvikin

[364] TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, 1 Kasım 2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 3.
[365] TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Madde: 14, 15.
[366] TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Madde: 23.

işletme tarafından elde edilebileceğine dair makul bir güvence oluştuğunda finansal tablolara alınır[367].

Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar; bilanço tarihi olan 31.12.201X ile finansal tabloların yayımı için onay verilen tarih arasında ortaya çıkan gelişmeleri kapsar. TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar standardı kapsamında değerlendirilen bu olaylar, finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar ve finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen sadece açıklama gerektiren olaylar olmak üzere ikiye ayrılır. Bu standart doğrultusunda[368]; bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, bu olaylarla ilişkili hesapların finansal tablolara alınan tutarları yeni duruma uygun şekilde düzeltilir. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususların düzeltme gerektirmeyen hususlar olması durumunda ise finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylara alacakların tahsilinin imkânsız hale gelmesi, devam eden davaların neticelenmesi örnek olarak gösterilebilir. Finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekmeyen olaylara ise işletme faaliyetlerindeki değişiklikler ve varlıkların değerindeki kayıplar örnek olarak verilebilir.

3.4.2. Kayıt Düzeni

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kayıt düzenlerinde, TMS/TFRS doğrultusunda gerçekleştirilmesi gereken somut bir değişiklik söz konusu değildir. Ancak 6102 sayılı yeni TTK'nın 64. maddesinde hüküm altına alındığı üzere, her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu Türkiye Muhasebe Standartları'na ve 88. maddesinde ifade edildiği üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır[369]. Kanunun gerekçesinde açıkça belirtildiği üzere, muhasebenin artık vergi kanunlarına göre değil, yeni Türk Ticaret Kanununun belirlediği hükümler

[367] TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Madde: 7, 12.
[368] TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı, 20 Ekim 2005 Tarih ve 25972 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 3.
[369] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 64.

çerçevesinde uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumunda bulunan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutulması gerekmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda tüm tacirlerin temel defterler olan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini tutmak zorunda oldukları belirtilmiş ayrıca ticari defter kavramı genişletilerek pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul müzakere ve toplantı defteri gibi muhasebeyle ilgili olmayan defterler de ticari defter kapsamına alınmıştır[370]. Buradaki amaç muhasebe ile ilgili olmasa da, ilgi gruplarının şirketle ilgili daha ayrıntılı bilgilere sahip olmasını sağlamaktır. Bu defterlerden pay defteri ile genel kurul müzakere ve toplantı defteri anonim ve limited şirketler için tutulması zorunlu iken, yönetim kurulu karar defteri sadece anonim şirketler için zorunlu tutulmuştur.

Pay defteri, anonim ve limited şirketin pay durumunu gösterir ve bu konuda şirket ile üçüncü kişilere gerekli bilgileri verir. Pay defterini tutmak anonim şirketlerde yönetim kurulunun, limited şirketlerde ise müdürlerin görevleri arasında sayılmıştır. Pay defterine 6762 sayılı eski TTK'da da yer verilmekle birlikte pay defteri yeni TTK'da eski TTK'ya kıyasla belirgin bir şekilde vurgulanmış, pay defterine yapılacak kayıtların kapsamı genişletilmiş ve bu defterin hiç yahut kanuna uygun surette tutulmaması durumunda cezaî sorumluluk hükümleri getirilmiştir. Pay defterine anonim şirketlerde; senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleri, intifa hakkı sahipleri, ad, soyad, unvan ve adresleri kaydedilir ve böylece şirket, kaydın yapıldığını pay senedine işaret eder. Payın usulüne uygun olarak devredildiği veya üzerinde intifa hakkı kurulduğu ispat edilmediği sürece, devralan ve intifa hakkı sahibi pay defterine yazılamaz. Şirketle ilişkilerde, sadece pay defterinde kayıtlı bulunan kimse pay sahibi ve intifa hakkı sahibi olarak kabul edilir. Diğer yandan, yeni TTK'da pay senetleri borsaya kote edilmiş şirketler de dikkate alınmış ve Merkezî Kayıt Kuruluşu tarafından kayden takibi yapılan nama yazılı paylara ilişkin Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile ilgili diğer düzenlemeler saklı tutulmuştur[371]. Şirket, iktisap edenin yanlış beyanı sonucu pay defterine yapılan kaydı, ilgililerin görüşlerini alarak silebilir. Söz konusu kişilere, silinmeye ilişkin yazılı bilgi derhâl verilir[372]. Limited şirketlerde yeni TTK'ya göre esas sermaye

[370] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde: 64.
[371] 6102 Sayılı TTK, Madde: 499.
[372] 6102 Sayılı TTK, Madde: 500.

paylarını içeren bir pay defteri tutarlar. Ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarî değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları, sahiplerinin adları ve adresleri bu deftere yazılmak zorundadır. Yeni TTK'nın şirket ortaklarına vermiş olduğu pay defterini inceleme hakkı ile ortaklar pay defterini inceleyebilir[373].

Yeni TTK ile ticari defter olma özelliğini kazanan bir diğer defter olan yönetim kurulu karar defteri ise, anonim şirketlerde yönetim kurulunun şirket yönetimiyle ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı defterdir. Yönetim kurulu karar defterinde yer alması gereken asgari unsurlar; karar tarihi, karar sayısı, toplantıda hazır bulananlar, kararın içeriği ve üyelerin imzalarıdır[374]. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği defterdir. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, şirket genel kurul toplantısı yapılırken genel kurulda sorulan sorular, verilen cevaplar, sunulan önergeler, alınan kararlar deftere işlenerek düzenlenebileceği gibi hazırlanan toplantı tutanağının deftere yapıştırılması şeklinde de tutulabilir. Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dâhil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır.

Yeni TTK'nın 64. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, ticarî defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Bu doğrultuda yeni TTK'ya göre birer ticari defter olan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul müzakere ve toplantı defterinin de açılış tasdiğine tabi tutulması gerekmektedir. Kapanış onayları, ticari defterlerden sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri için geçerlidir. Açılış onayları ise tüm ticari defterler için zorunlu tutulmuştur. Kapanış onayı yevmiye defteri için izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defteri için ise özel hesap dönemine sahip olan anonim şirketlerde izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar, normal hesap dönemleri için ise ocak ayı sonuna kadardır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin

[373] 6102 Sayılı TTK, Madde: 594.
[374] 6102 Sayılı TTK, Madde: 390.

açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir[375].

Yeni Türk Ticaret Kanununun 65. maddesinde belirtildiği üzere, defterler ve gerekli diğer kayıtların, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilmesi mümkündür. Bu madde ile defterlerin elektronik ortamda tutulmasına da imkân sağlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak bir tebliğle belirlenecektir. Defter ve belgelerin saklanması konusunda da farklılık getiren yeni TTK, defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi elektronik ortamda da saklanabileceğini hüküm altına almıştır[376].

Defter ve belgelere ilişkin olarak getirilen bir diğer önemli değişiklik olan e-fatura ve e-defter uygulaması, 421 Seri No'lu "Vergi Usul Kanunu Tebliği" ile düzenlemeye konu olmuştur. Bu düzenleme uyarınca, madeni yağ lisansı sahipleri ile kolalı gazoz, alkollü içecek ve tütün ürünlerini imal, inşa ve ithal eden mükellef gruplarına ve bunlardan mal alan bazı mükelleflere e-fatura ve e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir. Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan şirketler ve Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları (kolalı gazoz, tütün ürünleri veya alkollü (içecek) imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan şirketlerde[377] yine bu tebliğ uyarınca zorunlu olarak e-fatura ve e-defter uygulamasına tabi olan şirketler arasında gösterilmiştir.

[375] 6102 Sayılı TTK, Madde: 64.
[376] 6102 Sayılı TTK, Madde: 65.
[377] 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 14.12.2012 Tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete.

Defter tutma yükümlülüğünü kanunun 64/1 maddesinde belirtildiği şekilde yerine getirmeyenler; ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarını kanunun 64/3 maddesine uygun olarak yaptırmayanlar; defterleri 65'inci maddeye uygun olarak tutmayanlar; hileli envanter çıkaranlar 200 günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılırlar. Kanunun 88. maddesi uyarınca, gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Bu zorunluluğa aykırı hareket edenler yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar[378].

3.4.3. Hesap Planı Çerçevesi ve Hesap Planı

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olan işletmelerin muhasebe kayıtlarını yaparken kullanacakları hesap planına ilişkin olarak yayınlanmış bir hesap planı henüz söz konusu değildir. Bu durum başlangıçta, TMS'yi uygulamak zorunda olan şirketlerin karşısına büyük bir soru işareti olarak çıksa da, getirilen yasal düzenlemeler ile bu eksiklik olabildiğince giderilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte söz konusu şirketlere dönük olarak bir hesap planı çalışması da halen devam etmektedir. Bu konuyla ilgili olarak önce kamuoyunun görüşlerini de almak üzere TMSK tarafından taslak bir plan yayınlanmış ve daha sonra bu taslak plan, alınan görüşler ve yapılan değerlendirmeler neticesinde yeniden düzenlenmek üzere kurul tarafından geri çekilmiştir. TMS'lere ilişkin çalışmaların TMSK'dan KGK Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna geçmesiyle beraber taslak plan üzerindeki çalışmalarda bu kurul tarafından yürütülmeye başlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak yasal düzenlemelere bakıldığında ise, yeni TTK'nın yürürlüğü girmesiyle beraber konuya ilişkin olarak kanunun 64. maddesinde önce "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88. madde hükümleri başta olmak

[378] 6102 Sayılı TTK, Madde: 562.

üzere TTK'ya göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır"[379] hükmü yer almıştır. Bu hüküm kayıtların, Tekdüzen Hesap Planına göre mi yoksa TMS'ye göre oluşturulacak yeni bir hesap planına göre mi yapılacağı yönünde bir belirsizlik ortaya çıkarmıştır. Ancak 6335 sayılı Kanunla 6102 sayılı yeni TTK'nın 64. Maddesinde değişikliğe gidilerek ilgili maddeden "Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere" ifadesi çıkartılarak söz konusu madde, "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır"[380] şekline dönüştürülmüştür. Bu sayede söz konusu belirsizliğin ortadan kaldırılması sağlanmış ve TMS/TFRS'yi uygulamak zorunda olan işletmelerin defter kayıtlarını yaparken VUK ve TTK hükümleri çerçevesinde, Tek Düzen Hesap Planı'nı göre yapacakları netlik kazanmıştır.

Tek Düzen Hesap Planı'nın KGK Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından TMS doğrultusunda yeniden yapılandırılıp uygulamaya konulmasına kadar olan süreçte, TMS'yi uygulamak zorunda olan şirketler tarafından dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta raporlama kısmıdır. TMS'ye göre raporlama yapmak zorunda olan şirketlerin kullanmış oldukları standart bir hesap planı olmadığı için yukarıda ifade edildiği üzere muhasebe kayıtlarının Tek Düzen Hesap Planı kullanılarak yapılması, ancak ara dönem ve dönem sonu mali tablolarının düzenlenmesinde ise TMS/TFRS kuralları doğrultusunda raporlama yapılması ve KGK tarafından önerilen finansal tabloların kullanılması gerekmektedir.

3.4.4. Finansal Tablolar

Finansal tablolar kapsamında; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu sırasıyla incelemeye konu olacaktır.

[379] 6102 Sayılı TTK, Madde: 64.
[380] 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30 Haziran 2012 Tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 8.

3.4.4.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Bir işletmenin finansal durumu, işletmeye ait finansal durum tablosunda yer alan varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarih itibariyle birbiriyle olan ilişkilerini gösterir. Bu unsurlardan varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Borçlar, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ifası durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir. Özkaynaklar ise, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır[381].

KGK tarafından yayınlanan ve medya kuruluşları tarafından da tutulması gereken finansal durum tablosunun formatı aşağıdaki gibidir[382]:

[381] KGK, "KOBİ-TFRS", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBI_TFRS.pdf (08.09.2013), s. 5.
[382] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete, s. 3.

Tablo 3.5: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) … ve … Tarihleri İtibariyle (Konsolide) Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem 20..**	**Geçmiş Dönem 20..**
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar - Nakit ve Nakit Benzerleri - Finansal Yatırımlar - Ticari Alacaklar - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar - Diğer Alacaklar - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar - Stoklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar - Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar - Diğer Alacaklar - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar - Finansal Yatırımlar - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Maddi Duran Varlıklar - Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Şerefiye - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Ertelenmiş Vergi Varlığı - Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler - Kısa Vadeli Borçlanmalar - Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları - Diğer Finansal Yükümlükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelenmiş Gelirler - Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü - Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
- Uzun Vadeli Borçlanmalar			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR			
TOPLAM KAYNAKLAR			

Kaynak: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Resmi Gazete Tarihi: 20.05.2013, Resmi Gazete Sayısı: 28652.

TMS 1'in 66-68. paragrafları çerçevesinde, aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılır[383]:

- Varlığın, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- Esas olarak alım – satım (ticari) amaçlı olarak elde tutulması,
- Varlığın, raporlama tarihinden (bilânço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya,
- Nakit veya nakit benzeri varlık olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde varlığın takas veya bir borcun yerine getirilmesi için kullanılması

[383] TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Madde: 64-68.

konusunda bir kısıtlama altında olmadığı durumlarda).

Yukarıdaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılır. Dönen ve duran varlık kalemlerinden:

- **Nakit ve Nakit Benzeri Değerler**: Eldeki nakit, banka mevduatları ile tutarı belirli, nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan ve vadesi 3 ay veya daha kısa olan yatırımları içermektedir. Nakit benzerleri kapsamına dâhil edilecek finansal araçlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir[384]:
  - Çekler (vadesi gelmiş veya vadesiz),
  - Likit fonlar ve kısa vadeli tahvil ve bono fonları,
  - Ters-repo işlemlerinden alacaklar,
  - Vadesi 3 aydan kısa olan mevduat (vadesi 3 aydan uzun mevduat finansal yatırımlar arasında gösterilir),
  - Edinilme tarihinde vadesine 3 aydan az kalmış devlet tahvili ve hazine bonoları veya aktif bir piyasası olan likit diğer borçlanma araçları,
  - Para piyasalarından alacaklar.
- **Finansal Yatırımlar:** TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında ve TMS 39'da (erken uygulayanlar için TFRS 9'da) tanımlanan finansal varlıklardan, yatırım amacıyla tutulanlar ile aşağıdakiler dışında kalanlar bu kalemde gösterilir[385]:
  - Nakit ve nakit benzerleri,
  - Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar,
  - Ticari ve diğer alacaklar ile
  - Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımlar.
- **Ticari Alacaklar:** Bir alıcıya ürün veya hizmet sağlanması sonucunda oluşan alacaklar ile ilişkili taraflara yapılan ve esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan alacakları,
- **Diğer Alacaklar:** Ticari alacaklar ile finansal yatırımlar dışında kalan alacakları,

[384] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 19.
[385] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 19.

- **Stoklar:** İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilen, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak madde, malzemeler ve çeşitli prodüksiyonlar şeklinde bulunan varlıkları,
- **Peşin Ödenmiş Giderler:** Genellikle tedarikçilere yapılan ve daha sonraki bir dönem/dönemlerde gider ve maliyet hesaplarına aktarılacak tutarları (kalemin önemsiz olması durumunda ilgili tutarlar diğer dönen/duran varlıklar grubunda sunulabilir),
- **Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar:** TMS 12 Gelir Vergileri Standardı çerçevesinde, peşin ödenen ve indirim konusu yapılabilecek gelir üzerinden ödenecek çeşitli vergi ve fonlar gibi cari dönem vergisiyle ilgili varlıkları[386] (kalemin önemsiz olması durumunda ilgili tutarlar diğer dönen/duran varlıklar grubunda sunulabilir),
- **Diğer Dönen/Duran Varlıklar:** Diğer dönen/duran varlık gruplarına girmediği için bu gruplarda takip edilen kalemlerden oluşur. Bu grup; verilen avanslar ve ön ödemeler, iş avansları, personel avansları, devreden KDV, indirilecek KDV ve diğer KDV gibi KDV alacakları, gelir tahakkukları, peşin ödenen vergiler, bloke mevduat, sayım ve tesellüm noksanları vb. diğer kalemleri kapsar.
- **Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar:** İşletmenin elden çıkardığı veya satılmaya hazır değer olarak sınıflandırdığı faaliyetleri ile nakit akışları, işletmenin bütününden ayrı tutulabilir bir bölümü ve elden çıkartılacak faaliyetlere ilişkin tüm varlıkları ifade eder. Ayrıca, TFRS 5 uyarınca ortaklara dağıtım amacıyla sınıflandırılmış duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin tüm varlıklar da, bunların ortaklara dağıtma yönünde taahhütte bulunulduğu andan itibaren bu kalemde gösterilir. Bu durumda kalem ismi, bu varlıkları ifade edecek şekilde isimlendirebilir[387].
- **Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar:** TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı uyarınca özkaynak yöntemiyle değerlenen iştirakler ile iş ortaklıklarını,

[386] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 22.
[387] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 22.

- **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:** Kira ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkulleri,
- **Maddi Duran Varlıklar:** Mal ve hizmet üretimi veya arzında veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki niteliği bulunan duran varlıkları[388],
- **Maddi Olmayan Duran Varlıklar:** Parasal olmayan, fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir duran varlıkları,
- **Peşin Ödenmiş Giderler:** Genellikle tedarikçilere yapılan ve daha sonraki bir dönemde (veya dönemlerde) gider ve maliyet hesaplarına aktarılacak tutarları,
- **Ertelenmiş Vergi Varlığı:** Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan tutarları[389], ifade eder.

TMS 1'in 69-76. paragrafları çerçevesinde, aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır[390]:

- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari amaçla elde tutulması,
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya,
- İşletmenin yükümlülüğün ödenmesini, raporlama döneminin (bilanço tarihinin) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması. Yükümlülüğün, karşı tarafın seçimine bağlı olarak öz kaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, sınıflandırılmasını etkilemez.

İşletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak kalemlerinden;

[388] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 23.
[389] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 23.
[390] TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Madde: 69-76.

- **Finansal Borçlar:** TMS 32'de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, borçlanma niteliğine sahip olan, diğer bir ifadeyle ilk muhasebeleştirmeden sonra etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen banka kredileri, ihraç edilmiş tahvil, bono ve senetler, bunlardan uzun dönemli olanların anapara taksitleri ve faizleri, finansal kiralama işlemlerinden borçları (finansal borçlanmalardan kısa vadeli yükümlülüklere ilişkin yukarıda yer verilen özellikleri taşıyanlar kısa vadeli, diğerleri uzun vadeli olarak sınıflandırılır),
- **Ticari Borçlar:** Üçüncü kişilere karşı, tedarikçi sıfatları dolayısıyla yüklenilen borçları,
- **Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar:** Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları gibi dönem içinde çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlanılan tutarları,
- **Diğer Borçlar:** Ticari borçlar dışında kalan ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanmayan borçları ifade eder. Diğer borçlara; tedarikçi veya müşteri sıfatı taşımayan ilişkili taraflara borçlar, alınan depozito ve teminatlar, kamu idarelerinden borçlar, diğer çeşitli borçlar örnek olarak gösterilebilir. İlişkili taraflardan finansman sağlama amacıyla finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde değil vadelerine göre kısa veya uzun vadeli borçlanmalar altında gösterilir[391].
- **Ertelenmiş Gelirler:** Gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, müşterilerden veya diğer kişilerden alınan avanslar gibi karşılığının tamamı veya bir kısmı, içinde bulunulan dönemde tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk ettirilen ancak gelecek dönemlere ait olan gelirlere ilişkin yükümlülükleri[392] (Örneğin medya kuruluşlarının almış oldukları reklam avansları karşılığında yayınlamamış oldukları reklamlara isabet eden avans kısmı ertelenmiş gelirlerde muhasebeleştirilir. Ertelenmiş gelirlerin önemsiz olması halinde, ilgili tutar diğer kısa veya uzun vadeli yükümlülükler içinde gösterilebilir),
- **Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü:** TMS 12 kapsamındaki gelir üzerinden alınan vergilerin takip eden dönemde vergi idaresine ödenmesi beklenen

[391] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 26.
[392] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 26.

kısmını,

- **Kısa/Uzun Vadeli Karşılıklar:** Karşılıklar, zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükleri (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olan karşılıklar, finans sektörü faaliyetlerine ilişkin karşılıklar ile garanti karşılıkları, olası tazminat, ceza ve zararlar, yeniden yapılandırma karşılıkları, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için ayrılan karşılıklar gibi TMS 37 kapsamında ayrılmış olan karşılıkları gösteren diğer karşılıklar),
- **Diğer Kısa/Uzun Vadeli Yükümlülükler:** Sayım ve tesellüm fazlaları, ödenecek vergi ve borçlar, personele borçlar, alınan avanslar, alınan depozito ve teminatlar, diğer çeşitli borç ve yükümlülükler gibi diğer kaynak kalemlerinde gösterilmeyen kısa vadeli/uzun vadeli yükümlülükleri,
- **Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler:** TFRS 5 çerçevesinde defter değeri sürdürülmekte olan, kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olan elden çıkarılacak gruplara ilişkin yükümlülükleri,
- **Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar:** TMS 12 çerçevesinde, gelir üzerinden alınan vergilerin takip eden dönemden sonraki dönemlerde vergi idaresine ödenmesi beklenen kısmını[393],
- **Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü:** Vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini, ifade eder.

Özkaynaklar ise, işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır. Özkaynak kalemlerinden:

- **Ödenmiş Sermaye:** İşletmeye tahsis edilen sermayenin ortaklarca ödenmiş olan kısmını, kayıtlı sermaye sistemini uygulayan işletmelerde ise çıkarılmış sermaye tutarını,
- **Geri Alınmış Paylar:** İşletmenin kendi paylarını alması durumunda, bu paylara ilişkin alım bedellerini,
- **Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi:** Karşılıklı iştirak sermaye düzeltmesi kalemi, işletmenin paylarının konsolidasyona dâhil olan diğer

[393] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 26.

taraflarca satın alınması halinde ödenmiş sermayesinin yasal kayıtlardaki tutarıyla gösterimini teminen ödenmiş sermaye tutarının, ödenmiş sermaye dışındaki bir kalemle düzeltilmesini sağlamak için kullanılır[394].

- **Paylara İlişkin Primler:** İptal edilen ortaklık payları, kontrol gücü devam eden ortaklıkların pay satış kârları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve sermayenin bir parçası sayılan tutarları (Nominal değerin altında bir fiyatla ihraç edilen paylara ilişkin nominal değer ile ihraç fiyatı arasındaki fark nedeniyle oluşan negatif farklar dipnotlarda ayrıca gösterilir),
- **Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler:** Bu kalemde, diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak raporlanan ve hiçbir durumda kâr veya zarara aktarılamayacak aşağıdakiler gibi diğer kapsamlı gelir unsurları izlenir[395]:
  - Maddi duran varlıklar yeniden değerleme artış/azalışları,
  - Maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerleme artış/azalışları,
  - Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları/kayıpları,
  - Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr/zararda sınıflandırılmayacak paylar,
  - Diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurları,
- **Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler:** Diğer kapsamlı gelir (gider) unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak kaydedilen ve sonradan kâr veya zarara aktarılabilen aşağıdakiler gibi diğer kapsamlı gelir (gider) unsurları "Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler" kaleminde izlenir. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir[396]:
  - Yabancı para çevirim farkları,
  - Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerleme ve/veya sınıflandırma kazançları/kayıpları,

[394] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 29.
[395] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 29.
[396] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 29.

- Nakit akış riskinden korunma kazançları/kayıpları,
- Yurtdışındaki işletmeye ilişkin yatırım riskinden korunma kazançları/kayıpları,
- Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr/zararda sınıflandırılacak paylar,
- Diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurları,

- **Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler:** Önceki dönemin kârından, kanun veya sözleşme kaynaklı zorunluluklar nedeniyle yasal yedekler adıyla ayrılan veya kâr dağıtımı dışındaki belli amaçlar için (örneğin iştirak satış kazançlarından vergi avantajı elde edebilmek) ayrılmış yedekleri,
- **Geçmiş Yıllar Kârları (Zararları) :** Net dönem kârı dışındaki birikmiş kâr/zararları,
- **Dönem Net Kârı (Zararı):** İşletmenin raporlanan döneme ilişkin nihai faaliyet sonucunu, ifade eder.

3.4.4.2. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu

16 Haziran 2011 tarihinde IAS 1'de yapılan değişiklikle adı, Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu olarak belirlenen Gelir Tablosu, kâr veya zararın belirlenmesinde muhasebeleştirilen kalemler dâhil olmak üzere dönem içinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini ve diğer kapsamlı gelir kalemlerini sunan finansal tablodur. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nun KGK tarafından yayınlanan ve medya kuruluşları tarafından da tutulması gereken formatları aşağıdaki gibidir[397]:

[397] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete, s. 5.

1. ALTERNATİF: TEK TABLOLU YAKLAŞIM

Tablo 3.6: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) … ve … Dönemlerine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem 20..**	**Önceki Dönem 20..**
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar			

Tablo 3.6: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) … ve … Dönemlerine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem 20..**	**Önceki Dönem 20..**
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
DİĞER KAPSAMLI GELİR			
TOPLAM KAPSAMLI GELİR			
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı - Kontrol Gücü Olmayan Paylar - Ana Ortaklık Payları			

Kaynak: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Resmi Gazete Tarihi: 20.05.2013, Resmi Gazete Sayısı: 28652.

2. ALTERNATİF: İKİ TABLOLU YAKLAŞIM

Tablo 3.7: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) .. ve ... Dönemlerine Ait Kâr veya Zarar Tablosu
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem 20..**	**Önceki Dönem 20..**
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

Kaynak: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Resmi Gazete Tarihi: 20.05.2013, Resmi Gazete Sayısı: 28652.

Tablo 3.8: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) ... ve ... Dönemlerine Ait Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	**Cari Dönem 20..**	**Önceki Dönem 20..**
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DİĞER KAPSAMLI GELİRLER			
Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış/Azalışları			
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar[398]			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler[399]			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar			
- Yabancı Para Çevirim Farkları			
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Ve/Veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları			
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
DİĞER KAPSAMLI GELİR			
TOPLAM KAPSAMLI GELİR			
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı			
- Kontrol gücü olmayan paylar			
- Ana ortaklık payları			

Kaynak: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Resmi Gazete Tarihi: 20.05.2013, Resmi Gazete Sayısı: 28652

[398] Özkaynak yöntemiyle değerlenen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa "İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi; sadece iş ortaklıkları varsa "İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi kullanılabilir.

[399] İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

Finansal performans, işletmenin belirli bir raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi gösterir. Standartlara göre yatırımcılar işletmelerin finansal performansına, Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu aracılığıyla ulaşır. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu örneğinde gelirler ve giderler, işletmelerin performansı ile gelecek tahminlerine ilişkin değerlendirmelerin daha sağlıklı yapılabilmesi için; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibariyle sınıflandırılmıştır.

Esas faaliyetler, bir işletmenin ana hâsılatını sağladığı faaliyetleridir. Esas faaliyetlere ilişkin kalemlerden:

- **Hâsılat:** İşletmenin, faaliyetleri sonucu mal ve hizmet satışlarından aldığı veya alacağı tutarın gerçeğe uygun değeridir.
- **Satışların Maliyeti:** Giderlerin ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esası uyarınca, hâsılatın finansal tablolara alınmasıyla eş zamanlı olarak Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'na yansıtılan, hâsılat unsurlarının maliyetlerinin gösterildiği kalemdir[400].
- **Brüt Kâr (Zarar):** Hâsılattan; satışların maliyeti, indirim ve iskontoların düşülmesi suretiyle elde edilen tutardır.
- **Araştırma Geliştirme Giderleri:** Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ticari alana uygulanması için yapılan giderler[401] bu kalemde takip edilir.
- **Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri:** Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderleri ifade eder. Reklam giderleri, personel giderleri, nakliye, depolama ve seyahat giderleri, promosyon giderleri, iletişim giderleri, amortisman ve itfa payları, dışarıdan sağlanan hizmetler, amortisman ve tükenme payları, danışmanlık giderleri, bayi primleri, kira

[400] Finansal Tablo ve Dipnot Formatları, s. 32.
[401] Tek ve Tektüfekçi, s. 662.

giderleri, isim yayın hakkı giderleri vb. diğer giderleri pazarlama giderlerine örnek olarak verilebilir.

- **Genel Yönetim Giderleri:** İşletmenin yönetimi ve idaresi için katlanılan giderlerden oluşur. Personel giderleri, amortisman ve itfa payları, danışmanlık giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, kira giderleri, nakliye, depolama ve seyahat giderleri, iletişim giderleri, tamir ve bakım giderleri, temsil ağırlama giderleri, çeşitli vergiler vb. diğer giderler yönetim giderlerine örnek olarak gösterilebilir.
- **Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler:** Esas faaliyetlerden kaynaklanmakla birlikte, esas faaliyetlere ilişkin yukarıdaki kalemler kapsamına girmeyen gelir ve giderler esas faaliyetlerden diğer gelirler/giderler kaleminde gösterilir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan kur farkı gelirleri, vadeli satışlardan kaynaklanan vade farkı gelirleri, kısa vadeli banka mevduatı faiz gelirleri, konusu kalmayan karşılıklar esas faaliyetlerden diğer gelirlere; esas faaliyetlerden kaynaklanan kur farkı giderleri, şüpheli ticari alacak karşılığı, program hakları ve stok değer düşüklüğü karşılığı, karasal yayın hakkı değer düşüklüğü, vadeli alımlardan kaynaklanan vade farkı giderleri, hukuki davalarla ilgili karşılıklar esas faaliyetlerden diğer giderlere örnek olarak gösterilebilir.
- **Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler:** Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıklar ile nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir[402]. Hangi faaliyetlerin yatırım faaliyetleri kapsamına girdiği TMS 7 çerçevesinde değerlendirilir. Yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelirlerden, yatırım faaliyetlerine ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle yatırım faaliyeti kârı (zararı) bulunur. Yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelirlere kur farkı gelirleri, uzun vadeli banka mevduatı faiz gelirleri, maddi duran varlık satış kârları, menkul kıymet faiz gelirleri, bağlı ortaklık hissesi satış kârları, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değer düşüklüğü iptalleri örnek olarak gösterilebilir. Yatırım faaliyetleri giderlerine ise kur farkı giderleri, bağlı

[402] TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, Madde: 7.

ortaklık hissesi satış zararları, maddi duran varlık satış zararları, maddi ve maddi olmayan duran varlık değer düşüklükleri örnek olarak gösterilebilir.

- **Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar:** Özkaynak yöntemine göre değerlenen yatırımların varsa kâr veya zarar payları ilgili kaleme eklenir ya da çıkarılır. Özkaynak yöntemi ile değerlenen yatırımların, raporlayan işletmenin esas faaliyetinin parçası olması durumunda, bu kalem "Esas Faaliyetlere İlişkin Diğer Gelirler veya Diğer Giderlerde" raporlanır.
- **Finansman Giderleri Öncesi Faaliyet Kâr veya Zararı:** Esas faaliyetlere ilişkin kâr/zarar tutarının, yatırım faaliyetlerine ilişkin kâr/zarar tutarı ile toplanması sonucu ortaya çıkan tutar bu kalemde gösterilir.
- **Finansman Faaliyetleri Gelirleri/Giderleri:** Özkaynaklar ile yabancı kaynakların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir. Finansman faaliyet gelirlerine, finansman faaliyetlerine ilişkin kur farkı gelirleri örnek olarak gösterilebilir. Finansman faaliyetlerine ilişkin giderlere ise; finansman faaliyetlerine ilişkin kur farkı giderleri, banka kredileri faiz giderleri ve banka komisyon giderleri gösterilebilir. Hangi faaliyetlerin finansman faaliyetleri kapsamına girdiği TMS 7 çerçevesinde değerlendirilir.
- **Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kârı/Zararı:** Finansman gideri öncesi faaliyet kâr/zararına finansman gelirlerinin/giderlerinin eklenmesiyle bulunan kâr/zarar tutarıdır.
- **Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri:** Dönem vergi gideri/geliri ve ertelenmiş vergi gideri/geliri olmak üzere iki kalemden oluşur. Dönem vergi gideri/geliri, vergiye tabi kâr üzerinden vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre hesaplanan vergi tutarını ifade eder. Ertelenmiş vergi geliri/gideri ise, dönemde meydana gelen indirilebilir-vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisini ifade eder.
- **Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı (Zararı):** Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kâr/zarar rakamına, sürdürülen faaliyetler vergi gideri (geliri) rakamının eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.
- **Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı (Zararı):** TFRS 5 çerçevesindeki durdurulan faaliyetlere ilişkin kâr/zararlar bu kalemde sunulur.

- **Dönem Kâr/Zararı:** Sürdürülen faaliyetler dönem kârına/zararına durdurulan faaliyetler dönem kârının/zararının eklenmesiyle bulanan tutardır.

3.4.4.3. Nakit Akış Tablosu

Bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihsel değişimler, bu değişimlere ilişkin bilgiler TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardı gereği, nakit akış tablolarının kullanılması suretiyle yatırımcılara sunulur. Nakit kavramı, işletmedeki nakit ve vadesiz mevduatı; nakit benzeri kavramı ise, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları ifade eder[403]. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit ve nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen işlemler nakit akış tablosunda yer almaz. Bu işlemler, yatırım ve finansman faaliyeti ile ilgili tüm gerekli bilgileri içerecek şekilde, diğer finansal tablo veya dipnotlarda yer alır.

Nakit akış tablosunda döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır[404]. İşletme faaliyetlerinde kullanılan nakit akışları, işletmenin medya ve diğer satış faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını; yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akışları, işletmenin yatırım faaliyetlerinde (sabit yatırımlar ve finansal yatırımlar) kullandığı ve elde ettiği nakit akışlarını; finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ise işletmenin finansman faaliyetlerinde kullandığı kaynakları ve bu kaynakların geri ödemelerini gösterir.

TMS 7'ye göre işletmelerin, nakit akışlarını raporlarken kullanabileceği iki yöntem vardır. Bunlardan ilki dolaysız yöntem, ikincisi dolaylı yöntemdir. Bu ikili ayrım, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının raporlanmasındaki farklı iki yaklaşımın bir sonucudur. Bu yöntemlerden ilki olan dolaysız yöntem, brüt nakit girişlerinin ve brüt nakit çıkışlarının ana gruplarının belirtildiği bir raporlama

[403] TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, Madde: 10.
[404] TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, Madde: 10.

yöntemidir. Dolaylı yöntem ise, net kâr veya zararın aşağıdaki kalemlerin etkilerine göre düzeltildiği bir raporlama yöntemidir[405]:

- İşletme sermayesindeki değişiklikler,
- Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergiler, gerçekleşmemiş döviz kazançları ve zararları, iştiraklerin dağıtılmamış kârları ve azınlık payları gibi gayri nakdi kalemler ve,
- Nakit etkilerinin yatırım veya finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışları ile ilişkili olduğu diğer tüm kalemler (örneğin, bir varlığın satışından elde edilen kâr).

İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının raporlanması bu iki yönteme göre farklılık arz ederken, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının raporlanması her iki yöntemde de aynıdır. İşletmeler, netleştirme esasına göre açıklanmalarına izin verilen nakit akışları hariç, yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan brüt nakit giriş ve brüt nakit çıkışlarını ana grupları itibariyle sınıflayarak ayrı olarak gösterir.

İşletmelerinin nakit akışlarını raporlarken kullanabileceği nakit akış tablolarına ilişkin alternatif formatlar aşağıdaki gibidir[406]:

[405] TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, Md. 18.
[406] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete, s. 10-12.

1. ALTERNATİF: DOĞRUDAN YÖNTEM

Tablo 3.9: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) ... ve ... Dönemlerine Ait (Konsolide) Nakit Akış Tablosu

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	**Önceki Dönem 20..**
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) … TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU		
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi sınıfları		
Satılan mallardan ve hizmetlerden elde edilen nakit girişleri		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit girişleri		
Alım satım amaçlı elde bulundurulan sözleşmeler ile ilgili nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı sınıfları		
Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemeler		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit çıkışları		
Alım satım amaçlı elde bulundurulan sözleşmelerle ilgili nakit çıkışları		
Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit çıkışları		
Faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		
Ödenen temettüler		
Alınan temettüler		
Ödenen faiz		
Alınan faiz		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alışlara ilişkin nakit çıkışları		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının edinimi için yapılan nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		

Tablo 3.9: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) ... ve ... Dönemlerine Ait (Konsolide) Nakit Akış Tablosu

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	**Önceki Dönem 20..**
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Alınan temettüler		
Ödenen faiz		
Alınan faiz		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Pay ve diğer öz kaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer öz kaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Ödenen temettüler		
Ödenen faiz		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete.

2. ALTERNATİF: DOLAYLI YÖNTEM

Tablo 3.10: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) … ve … Dönemlerine Ait (Konsolide) Nakit Akış Tablosu

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	**Önceki Dönem 20..**
A. İşletme Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları		
Dönem Kârı/Zararı		
Dönem Net Kârı/Zararı Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler		
Amortisman ve itfa gideri ile ilgili düzeltmeler		
Değer düşüklüğü (iptali) ile ilgili düzeltmeler		
Karşılıklar ile ilgili düzeltmeler		
Faiz gelirleri ve giderleri ile ilgili düzeltmeler		
Gerçekleşmemiş yabancı para çevirim farkları ile ilgili düzeltmeler		
Pay bazlı ödemeler ile ilgili düzeltmeler		
Gerçeğe uygun değer kayıpları (kazançları) ile ilgili düzeltmeler		
İştiraklerin dağıtılmamış kârları ile ilgili düzeltmeler		
Vergi gideri/geliri ile ilgili düzeltmeler		
Stoklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Ticari alacaklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer alacaklardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Ticari borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Faaliyetlerle ilgili diğer borçlardaki artış (azalış) ile ilgili düzeltmeler		
Nakit dışı kalemlere ilişkin diğer düzeltmeler		
Duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kayıplar (kazançlar) ile ilgili düzeltmeler		
Yatırım ya da finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına neden olan diğer kalemlere ilişkin düzeltmeler		
Kâr (zarar) mutabakatı ile ilgili diğer düzeltmeler		
Toplam Düzeltmeler		
Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları		
Ödenen temettüler		
Alınan temettüler		
Ödenen faiz		
Alınan faiz		
Vergi iadeleri (ödemeleri)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alışlara ilişkin nakit çıkışları		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma aracının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma aracının satılması sonucu elde edilen nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		

Tablo 3.10: ... Şirketi (ve Bağlı Ortaklıkları) … ve … Dönemlerine Ait (Konsolide) Nakit Akış Tablosu

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	**Önceki Dönem 20..**
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler Türev araçlardan nakit çıkışları Türev araçlardan nakit girişleri Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri Alınan temettüler Ödenen faiz Alınan faiz Vergi iadeleri (ödemeleri) Diğer nakit girişleri (çıkışları) **C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları** Pay ve diğer öz kaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri İşletmenin kendi paylarını ve diğer öz kaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri Ödenen temettüler Ödenen faiz Vergi iadeleri (ödemeleri) Diğer nakit girişleri (çıkışları) **Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)** **D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi** **Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)** **E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri** **Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)**		

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete.

3.4.4.4. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu; raporlama dönemine ilişkin kâr veya zarar tutarını, döneme ilişkin olarak diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkilerine ilişkin olarak dönem içerisinde muhasebeleştirilen tutarları ve dönem içerisinde özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinin tutarını gösterir. Özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgilere yer verilir[407]:

- Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle dönemin toplam kapsamlı geliri,
- Her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkisi,
- Her bir özkaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat:
  - Kâr veya zarardan,
  - Diğer kapsamlı gelir ve
  - Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklara, bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler.

KGK tarafından yayınlanan ve medya kuruluşları tarafından da düzenlenmesi gereken özkaynaklar değişim tablosunun formatı aşağıdaki gibidir[408]:

[407] KGK, "KOBİ-TFRS", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBI_TFRS.pdf (08.09.2013), s. 26.
[408] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete, s. 9.

Tablo 3.11: … ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI) … ve … DÖNEMLERİNE AİT (KONSOLİDE) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

					Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler			Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler				Birikmiş Kârlar				
	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	Paylara İlişkin Primler	1	2	3	4	5	6	Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	Net Dönem Kârı Zararı	**Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Toplamı**	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	**Özkaynaklar Toplamı**
ÖNCEKİ DÖNEM **… itibariyle bakiyeler (Dönem Başı)** Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler Hatalara İlişkin Düzeltmeler Transferler Toplam Kapsamlı Gelir Sermaye Artırımı Temettüler Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış) Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı İle Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış) Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri İle Yapılan İşlemler Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış) **… itibariyle bakiyeler (Dönem Sonu)**																

Tablo 3.11: … ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI) … ve … DÖNEMLERİNE AİT (KONSOLİDE) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU

CARİ DÖNEM
… itibariyle bakiyeler (Dönem Başı)
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler
Hatalara İlişkin Düzeltmeler
Transferler
Toplam Kapsamlı Gelir
Sermaye Artırımı
Temettüler
Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)
Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı İle Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (azalış)
Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri İle Yapılan İşlemler
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)
… itibariyle bakiyeler (Dönem Sonu)

Kaynak: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Resmi Gazete Tarihi: 20.05.2013, Resmi Gazete Sayısı: 28652.

Tabloda yer alan rakamlar sırasıyla:

1. Duran varlıklar birikmiş yeniden değerleme artışları (azalışları),
2. Tanımlanmış fayda planlarının birikmiş yeniden ölçüm kazançları (kayıpları),
3. Diğer (Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr/zararda sınıflandırılmayacak payları ile diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurlarının birikmiş tutarları)
4. Yabancı para çevirim farkları,
5. Satılmaya hazır finansal varlıkların birikmiş yeniden değerleme ve/veya sınıflandırma kazançları (kayıpları),
6. Diğer (Nakit akış riskinden korunma kazançları/kayıpları, özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kâr (zararda) sınıflandırılacak payları ve diğer kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurlarının birikmiş tutarları), ifade eder.

3.4.4.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar

Önemli muhasebe politikalarını açıklayan dipnotlar ve açıklayıcı notlar, finansal tablolarda sunulan finansal bilgilerin şeffaflığını arttırmak üzere Türkiye Muhasebe Standartlarının düzenlenmesini ve açıklanmasını zorunlu tuttuğu hususlardan birisidir. Dipnotlar; finansal durum tablosunda (bilanço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulan bilgilere ilave bilgiler içerir[409]. Dipnotlarda aşağıdaki bilgiler yer alır[410]:

- Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan temel unsurlar ve kullanılan belirli muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler,
- TFRS'lerde öngörülen fakat finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış olan açıklamalar,

[409] TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Madde: 7.
[410] TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Madde: 112.

- Finansal tablolarda yer verilmemiş olmakla birlikte ilgili tabloların anlaşılması açısından gerekli olan açıklamalar.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre, normal koşullarda dipnotların aşağıdaki sırada ile sunulması gerekir[411]:

- Finansal tabloların TFRS'lerle uyum durumu,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi ve
- Diğer açıklamalar (Koşullu borçlar (TMS 37) ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar, finansal olmayan açıklamalar, örneğin işletmenin finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları (TFRS 7) vb. gibi).

İşletme, önemli muhasebe politikalarının özetinde, finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esası (veya esasları) ve finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikalarına ilişkin hususları açıklar.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı doğrultusunda açıklanması gereken dipnotlar ve ilişkili olduğu TMS/TFRS'ler Tablo 3.11'de görülüğü gibidir[412]:

[411] TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Madde: 114.
[412] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete, s. 13-14.

Tablo 3.12: Dipnotlar ve İlişkili Olduğu TMS/TFRS'ler

	Dipnot Adı	**İlgili TMS/TFRS'ler**
1	Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	TMS 1, TMS 10
2	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	
	• Sunuma İlişkin Temel Esaslar	TMS 1, 29, TFRS 1, TFRS 10, 11, 12 vd.
	• TMS'ye Uygunluk Beyanı	TMS 1
	• Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	TMS 8
	• Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8
	• Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	İlgili tüm TMS / TFRS'ler
	• Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	TMS 1, TMS 8, vd.
3	İşletme Birleşmeleri	TFRS 3, vd.
4	Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
5	Bölümlere Göre Raporlama	TFRS 8
6	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
7	Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9)vd.
8	Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
9	Stoklar	TMS 2
10	Canlı Varlıklar	TMS 41, vd
11	Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
12	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
13	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd
14	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	TFRS Yorum 5, vd.
15	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	TFRS Yorum 2, vd.
16	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
17	Şerefiye	TFRS 3, TMS 36, vd.
18	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.
19	Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
20	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	TFRS Yorum 12, vd.
21	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
22	Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.
23	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
24	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd
25	Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd
26	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
27	Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.
28	Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
29	Hasılat	TMS 18, vd.
30	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
31	Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.

	Dipnot Adı	İlgili TMS/TFRS'ler
32	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.
33	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
34	Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1
35	Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
36	Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
37	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5, vd.
38	Gelir Vergileri (Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dahil)	TMS 12
39	Pay Başına Kazanç	TMS 33
40	Pay Bazlı Ödemeler	TFRS 2, vd.
41	Sigorta Sözleşmeleri	TFRS 4, vd.
42	Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
43	Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
44	Finansal Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, 9 vd.
45	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, TFRS 7
46	Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	TFRS 7
47	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
48	Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
49	TMS'ye İlk Geçiş	TFRS 1
50	Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar	TMS 27, vd.
51	Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
52	Özkaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

Kaynak: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Resmi Gazete Tarihi: 20.05.2013, Resmi Gazete Sayısı: 28652.

3.3.5. Medya Şirketlerinde Bağımsız Denetim

Medya sektöründe bağımsız dış denetim 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile yeni bir boyut kazanmıştır. 6762 sayılı eski TTK'ya göre medya sektöründe faaliyet gösteren anonim şirketlerde denetim, şirkette pay sahibi olan veya olmayanlar arasından seçilen ve sayısı beşten fazla olmayan murakıplar tarafından, bağımsız dış denetim ise bağımsız dış denetçiler tarafından şirketin talebi doğrultusunda gerçekleştirilmekteydi. Ancak yeni TTK ile özellikle de sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olma koşulları değişmiş, medya sektörü de bu değişimden etkilenen sektörler arasında yer almıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesi kapsamında geçen "denetime tabi olacak şirketler" kavramının kapsamını belirleme yetkisi, kanun ile Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu

kapsam, 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulunun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'ı ile netlik kazanmış ve bu karar ile medya sektöründe faaliyet gösteren ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı alanlarda faaliyet gösteren şirketler herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabi kılınmışlardır. Bölgesel ve yerel yayın yapan kuruluşlar ise kapsam dışında bırakılmıştır.

Medya sektöründe faaliyet gösteren ve yukarıdaki kapsamda yer almayan diğer işletmelerin bağımsız denetime tabi olabilmeleri için ise yine aynı kararla belirlenen aşağıdaki üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir[413]. Bu ölçütler:

- Aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü,
- Yıllık net satış hâsılatı 150 milyon TL ve üstü,
- Çalışan sayısı 250 ve üstü.

Bu ölçütler doğrultusunda denetime tabi olunup olunmadığının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hâsılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır. Denetim kapsamına girildikten sonra 11. madde hükmü uygulanır. Yurtdışında bulunan bağlı ortaklık ve iştiraklerinin, varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları, olmaması halinde tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tabloları dikkate alınır. 11. madde hükmü kapsamında denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı TTK ve TMS'ye göre hazırlar. Bu şirketler daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında 6102 sayılı TTK ve TMS'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alır. Bu durumda, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı TTK ve TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınır. Ölçütlerin belirlenmesinde bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolar kullanılır. Aşağıdaki

[413] 2014/5973 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar, 14.03.2014 Tarih ve 28941 Sayılı Resmi Gazete.

tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibariyle ölçütlerin sağlanması ve denetime tabi olma durumları gösterilmiştir:

Tablo 3.12: 6102 Sayılı TTK Kapsamında Yıllar İtibariyle Denetime Tabi Olma Durumları

Hesap Dönemleri	Bilanço Aktif Toplamı 75 Milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 250 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime Tabi midir?
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans Yıl
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans Yıl
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabidir
1/1-31/12 2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2015	Hayır	Evet	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

Kaynak: 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı, Resmi Gazete Tarihi: 23 Ocak 2013, Resmi Gazete Sayısı: 28537.

*31/12/2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

Basın sektöründe faaliyet gösteren ve yurt çapında günlük olarak gazete yayınlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar şirketler de bağımsız denetimi tabi olan şirketler arasında yer alır. Bu ölçütler şunlardır:

- Aktif toplamı 50 milyon TL ve üstü TL'si,
- Yıllık net satış hasılatı 75 milyon TL ve üstü TL'si,
- Çalışan sayısı 175 ve üstü.

Bu ölçütleri sağlamayan küçük ve orta büyüklükteki anonim şirketler ise 6102 sayılı yeni TTK'nın 397. maddesinde, 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun[414] 80. maddesi ile yapılan değişikliklerle denetim kapsamına alınmıştır. Yeni TTK'nın 397. maddesinde yapılan bu değişikle, medya sektöründe faaliyet gösteren ve anonim şirket statüsüne sahip olan şirketlerin de bağımsız denetimime tabi tutulmaları zorunlu kılınmıştır. Anonim şirketlerin tabi olduğu denetime ilişkin hükümler, limited şirket statüsündeki işletmeler içinde geçerli kılınmıştır[415]. Yeni TTK şahıs şirketlerini (kolektif şirket ve komandit şirket) ise bağımsız denetim

[414] 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 11.04.2013 Tarih ve 28615 Sayılı Resmi Gazete, Madde: 80.
[415] 6102 Sayılı TTK, Madde 635.

kapsamı dışında tutmuş ve bu şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi konusunda bir zorunluluk getirilmemiştir. Ancak bu şirketler, istekleri doğrultusunda bağımsız denetim hizmetlerinden de faydalanabilirler. Dolayısıyla medya sektöründe faaliyet gösterip şahıs şirketi statüsünde olan şirketlerin bağımsız denetim yaptırma zorunlulukları söz konusu değildir.

Yeni TTK'nın 399. maddesine göre, bağımsız denetçinin her faaliyet dönemi için ve her faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmesi şarttır. Seçimden sonra yönetim kurulunun gecikmeksizin, denetleme görevini hangi bağımsız denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirmesi ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan etmesi zorunludur. Bağımsız denetçinin, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmemesi durumunda, yönetim kurulunun, her bir yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından bağımsız denetçinin atanması gerçekleştirilir. Mahkemenin bağımsız denetçi atanmasına ilişkin kararı kesindir[416].

Medya sektöründe mevcut muhasebe sistemi irdelenip bu sistem üzerinde TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken değişiklikler ortaya konduktan sonra çalışmanın dördüncü bölümünde, mevcut muhasebe sistemi üzerinde gerçekleştirilen değişiklikleri ve kuramsal bilgiyi desteklemek amacıyla örnek bir uygulamaya yer verilecektir.

[416] 6102 Sayılı TTK, Madde: 399.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
MEDYA SÖKTÖRÜNDE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde, medya sektöründe mevcut muhasebe sisteminde TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken değişiklikler, örnek bir uygulama eşliğinde somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

4.1. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI

Türkiye'de medya sektörü son yılların önemli oranda büyüme gösteren sektörleri arasında yer almaktadır. Medya sektöründe yaşanan bu büyümenin arka planında; 1980 sonrası ekonomi politikalarında liberalizm odaklı düşünce anlayışının ağırlık kazanması, 1990'lı yıllar ile beraber özel sektör kuruluşlarının medya sektöründe giderek artan bir şekilde boy göstermeye başlaması, medyanın özellikle siyasi açıdan önemli bir propaganda aracı olması; bankacılık, inşaat, turizm, ticaret vb. pek çok alanda yatırımları olan büyük iş adamları ve holdinglerin "yeni medya sahipleri" olarak sektöre girmeleri; siyasi çevrelerde etkinlik sağlama ve bu sayede ihalelerden ve kredilerden yararlanma, medyayı diğer şirketlerinin reklamlarında kullanma, medyayı kullanarak pazarlama faaliyetlerini artırma vb. gibi birçok etkili unsur yer almaktadır.

Medya sektöründe yaşanan bu büyüme, sektör firmalarının yönetim anlayışlarında gerek yöneticiler gerekse ilgi grupları açısından şeffaflık anlayışının benimsenmesini zorunlu kılan önemli bir etken olmuştur. Temelde şeffaflık anlayışının gereği olmakla birlikte bu şirketlerin ciddi ciro rakamlarına ulaşmaları, halka açılmaları ve çeşitli yasal zorunluluklar nedeniyle muhasebe sistemlerinde bazı değişikliklere gitmeleri zorunlu olmuştur. Bu değişikliklerin başında tek düzen muhasebe sistemine göre yapılan raporlama yerine, TMS/TFRS'yi temel alan finansal raporlama sistemi gelmektedir. TMS/TFRS'yi temel alarak yapılan raporlama, sektörde faaliyet gösteren her şirketi kapsamamakla birlikte özellikle belli

bir büyüklükte olan sektör şirketleri bu kapsamda yer almaktadır. Konuyla ilgili olarak yeni TTK'da yer alan "bağımsız denetime tabi olacak şirketler" kavramının kapsamını belirleme yetkisi yeni TTK ile Bakanlar Kurulu'na devredilmiştir. Bakanlar Kuruluda yayınlamış olduğu "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" ile de bağımsız denetime tabi olacak şirketler netlik kazanmıştır. Bu karar doğrultusunda, medya sektöründe faaliyet gösteren ve tek düzen muhasebe sistemine göre raporlama yapmakta olan belli bir büyüklükteki sektör işletmelerinin birçoğu, TMS/TFRS doğrultusunda raporlama yapmak zorunda olan şirketler kapsamına girmiştir.

Bu çalışma ile "Bakanlar Kurulunun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı" öncesi tekdüzen muhasebe sistemine göre raporlama yapmakta olup, karar sonrası TMS/TFRS doğrultusunda raporlama yapmak zorunda kalan şirketlerin TMS/TFRS'ye uygun raporlama yapabilmeleri için muhasebe sistemlerinde meydana gelebilecek değişikliklerin örnek bir uygulama eşliğinde ortaya konması amaçlanmıştır.

Çalışmanın kapsamı ise, medya kavramı açısından ve TMS/TFRS açısından olmak üzere iki açıdan ele alınabilir. Bunlardan ilki olan ve kelime anlamı ile anlamı iletişim ortamı, iletişim araçları olan medya kavramının tanımına ilişkin yapılmış tanımlamaların bazılarında günümüz medya kavramını karşılamaktan uzak tanımlamalar dikkat çekerken bazı tanımlamalarda ise medya kavramının toplumsal yönü, iletişim yönü vb. gibi farklı boyutlarının ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Ancak bu tanımlama ve yaklaşımların günümüz anlamında medya kavramının kapsamını ortaya koymaktan oldukça uzak olduğu ortadadır. Medya kavramı normal koşullarda sosyal medyadan internet medyasına, yazılı medyadan görsel ve işitsel medyaya tüm iletişim ortamlarını ve araçlarını kapsamaktadır. Özellikle 80'li yıllarla birlikte ekonomi, iletişim ve teknoloji dünyasında yaşanan gelişmeler, medya kavramının kapsamının bu şekilde şekillenmesinde etkili olmuş ve bu sayede medya kavramı çok geniş bir alana hitap eder olmuştur. Ancak çalışmada medya kavramının bu kapsamı daraltılmış ve kapsam, Türkiye'de medya sektöründe özellikle de yayıncılık sektöründe ve holdingleşme düzeyinde faaliyet gösteren işletmelerin faaliyet alanları ile sınırlı tutulmuştur. Bu faaliyet alanları; yazılı medya yayıncılığı,

televizyon yayıncılığı, radyo yayıncılığı, internet yayıncılığı, dijital hizmetler, televizyon ve müzik yapımcılığı, haber ajansı, basım ve dağıtımdır.

TMS/TFRS açısından ise çalışmanın kapsamını, çalışmanın yapıldığı zaman dilime itibariyle yürürlükte olan 13 adet TFRS ile 28 TMS'den medya sektörünü yakından ilgilendiren aşağıdaki TMS ve TFRS'ler oluşturmaktadır:

- TFRS 1 - Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 2 - Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 - İşletme Birleşmeleri
- TFRS 5 - Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- TFRS 7 - Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TFRS 9 - Finansal Araçlar
- TFRS 10 - Konsolide Finansal Tablolar
- TFRS 13 - Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
- TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 2 - Stoklar
- TMS 7 - Nakit Akış Tabloları
- TMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 10 - Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
- TMS 12 - Gelir Vergileri
- TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 - Kiralama İşlemleri
- TMS 18 - Hasılat
- TMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TMS 21 - Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 23 - Borçlanma Maliyetleri
- TMS 24 - İlişkili Taraf Açıklamaları
- TMS 28 - İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar
- TMS 32 - Finansal Araçlar Sunum
- TMS 33 - Hisse Başına Kazanç
- TMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı
- TMS 37 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39 - Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

4.2. UYGULAMANIN ANA KÜTLE VE ÖRNEKLEMİ

Bir araştırmanın ana kütlesi, araştırma sonuçlarının genelleneceği hedef kitle veya büyüklüğü; örneklemi ise hedef kitleyi (evren) temsil özelliğine sahip, bilimsel yöntemlere uygun olarak seçilmiş, araştırmacı tarafından üzerinde çalışılan grubu ifade eder. Medya sektöründe mevcut muhasebe sisteminin TMS/TFRS ile uyumlaştırılmasına yönelik olarak yapılan bu çalışmanın ana kütlesi; tek düzen muhasebe sistemine göre raporlama yapmakta olup Bakanlar Kurulu'nun 2012/4213 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı" ve bu karar üzerinde yapılan bazı değişiklikleri içeren 2014/5973 sayılı kararı sonrası TMS/TFRS'ye göre raporlama yapmak zorunda kalan şirketler oluşturmaktadır. Bu şirketler:

- Medya sektöründe faaliyet gösteren ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin, herhangi bir ölçüt aranmaksızın tamamı,
- Medya sektöründe faaliyet gösteren ve yukarıdaki kapsamda yer almayan diğer sektör işletmelerinden aşağıdaki koşullardan herhangi ikisini, üst üste iki hesap dönemi sağlayanlar,
    - Aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü,
    - Yıllık net satış hâsılatı 150 milyon TL ve üstü,
    - Çalışan sayısı 250 ve üstü.
- Basın sektöründe faaliyet gösteren ve yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar şirketler,
    - Aktif toplamı 50 milyon TL ve üstü TL'si,
    - Yıllık net satış hasılatı 75 milyon TL ve üstü TL'si,
    - Çalışan sayısı 175 ve üstü.
- 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile denetim kapsamına giren sermaye şirketi statüsündeki diğer küçük ve orta büyüklükteki şirketler.

Söz konusu şirketlerin tümü uygulamaya dâhil edildiğinden uygulamanın medya sektöründe faaliyet gösteren şirketler açısından ana kütle ve örneklem kümesi aynı olmaktadır.

4.3. UYGULAMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI

Muhasebe dünyasında, dünya genelinde yaşanan ve Türkiye'de de etkisini gösteren standartlaşma hareketlerinin Türkiye'deki medya sektörüne yansımalarını ele alan bu çalışma, Aralık 2012 ile Mart 2014 dönemi arasında gerçekleştirilen çeşitli araştırmalar sonucu elde edilen bulgulara, yürürlükte olan yasa ve standartlara dayanmaktadır. Bu süreçte literatür taraması ve çeşitli alan araştırması yöntemlerine başvurularak, çalışma olabildiğince kısıtlardan uzak bir şekilde ortaya konmaya çalışılsa da medya sektörüne ilişkin finansal nitelikteki bilgilerin taşıdığı önem, çalışılan konunun özellikli bir konu olması ve pilot bir uygulama özelliği taşımasından dolayı çeşitli kısıtlarla karşılaşılmıştır.

Medya sektörünün günümüzde taşıdığı önemin bir gereği olarak sektördeki firmalar, finansal nitelikteki işlemlerine ilişkin detayları ve muhasebe hareketlerine (varlık ve kaynak kalemlerine, gelir ve gider hareketlerine) ilişkin ayrıntıları üçüncü kişiler ile paylaşmamayı tercih etmektedirler. Türkiye'deki medya sektörünün önde gelenleri ile yapılan görüşmeler neticesinde ulaşılamayan bu detay ve ayrıntılar çalışmanın en önemli kısıtı olmuştur. Ulaşılamayan bu detay bilgilerin yanında sektördeki firmalar tarafından yayınlanan ve çalışmanın oluşmasında faydalanılan faaliyet sonuçlarına ilişkin çıktıların ise muhasebe kurallarına uygun olarak hazırlandığı varsayılmıştır. Çalışmanın diğer bir önemli kısıtı ise konuyla ilgili daha önce yapılmış bir çalışma olmaması ve dolayısıyla benzer çalışmaların örnek olarak alınamamış olmasıdır. Bu durum çalışma konusun özellikli bir konu olmasından kaynaklanmakta ve çalışmaya pilot bir uygulama niteliği kazandırmaktadır.

4.4. UYGULAMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde mevcut olan muhasebe sisteminin TMS/TFRS ile uyumlaştırılmasını amaçlayan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk üç bölümü kuramsal kısmı, dördüncü bölüm ise

uygulama kısmını temsil etmektedir. Çalışmanın kuramsal kısmı için literatür taraması ile alan araştırması yöntemlerinden yüz yüze görüşme ve telefonla görüşme tekniklerinden yararlanılmış; uygulama kısmı için ise alan araştırması yöntemlerinden örnek olay incelemesine başvurulmuştur.

Çalışmanın kuramsal bölümlerinin geliştirilmesi amacıyla, yerli ve yabancı pek çok kaynak kullanılarak literatür taraması yapılmıştır. Bu konuda yayınlanmış olan değişik kitap, makale, tez ve diğer dokümanlar ülkemizdeki çeşitli üniversite kütüphaneleri ile veri tabanlarından, Yüksek Öğretim Kurumu Dokümantasyon Merkezi ve yurtdışındaki bazı üniversitelerin veri tabanlarından yararlanılarak incelenmiştir. Veri tabanları ve kütüphanelerden yapılan incelemelerin yanı sıra bazı kitap, e-kitap, dergi, makale ve yasa metinlerine ise web taraması ile ulaşılarak kuramsal bilgi desteklenmeye çalışılmıştır. Kuramsal bölümlerin desteklenmesi amacıyla başvurulan bir diğer yöntem görüşme yöntemidir. Görüşme yöntemi kapsamında; Ege Bölgesi'nin yerel basın organı olan Turkuaz İzmir Gazete Dergi Basım Yayın AŞ'nin (Yeni Asır Gazetesi) muhasebe işleri ve Göktuğ Elektronik AŞ'nin (Flash TV) muhasebe işleri ile telefonla ve yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiş ve bu şirketlerin muhasebe organizasyonları ve muhasebe kayıt süreçlerine ilişkin çeşitli bilgiler alınmıştır. Uygulama, bazı bölümleri itibariyle betimleyici bir nitelik taşımaktadır. Toplanan verilerin analizi için Microsoft Office Excel programı kullanılmış, araştırmadan elde edilen değişkenler betimsel istatistikî olarak analiz edilmiştir.

Araştırmanın uygulama kısmında benimsenen ve bir ya da birden fazla olayın derinlemesine incelenmesine dayanan örnek olay incelemesi; nitel araştırmalarda açık, esnek ve karşılıklı etkileşime olanak veren olguların analizinde, bir yapının ya da işleyişin araştırıldığı durumlarda sıklıkla kullanılmaktadır[417]. Çalışmanın uygulama kısmında başvurulan örnek olay incelemesi kapsamında, Türkiye'de medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe sistemlerinde TMS/TFRS uygulamaları sonrası meydana gelen değişikliklerin somut bir zemine oturtulması amaçlanmış ve bu amaç örnek bir olay geliştirilerek gerçekleştirilmiştir. Örnek olay kapsamında, sektörde faaliyet gösteren işletmelerin normal faaliyet dönemlerinde karşılaşabileceği finansal nitelikteki işlemlere olabildiğince yer verilmeye

[417] Sotirios Sarantakos, Social Research, South Yarra, Macmillan Education Australia Pty. Ltd, 1998, s.193.

çalışılmıştır. Ayrıca faaliyet sonuçlarının TMS/TFRS'ye uygun olarak ve şeffaf bir şekilde ortaya konması amacıyla örnek uygulama, zorunlu finansal tablolardan olan "Finansal Durum Tablosu" ve "Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu" ile desteklenmiştir.

4.5. MEDYA SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA, BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

Can Yayın Holding medya sektöründe faaliyet göstermekte olup gazete ve dergi basım, yayın, dağıtım ve seri ilan üretimi, televizyon, radyo ve internet yayıncılığı alanları ile kitap yayıncılığı, dağıtım, internet ve telekomünikasyon hizmetleri alanlarında faaliyet gösteren şirketlerin hisselerine sahiptir. Can Yayın Holdingin dönem sonu bilançosunun TMS/TFRS'ye uygun olarak düzenlenebilmesi için gereksinim duyulacak, bilanço kalemlerine ilişkin bazı ayrıntılar aşağıdaki gibidir:

1) Holdingin banka hesaplarında bulunan mevduata ilişkin ayrıntılar aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.1: Banka Mevduatlarının Türüne ve Vadesine Göre Dağılımı

Mevduat Türü	**Vadesiz**		**Vade/Bloke**					
	TL		**3 Aya Kadar**		**3 Ay - 1 Yıl**		**1 Yıldan Uzun**	
	2012	**2013**	**2012**	**2013**	**2012**	**2013**	**2012**	**2013**
Vadesiz Mevduat	292.000	289.924	-	-	-		-	
Vadeli Mevduat	-	-	121.000	161.320	60.000	80.220	-	
Bloke Mevduat	-	-		14.550	21.050	15.400		12.000

2) 31.12.2012 itibariyle tahakkuk eden 16.750 TL'lik faiz gelirlerinin 12.550 TL'si üç aya kadar vadeli mevduata, kalanı ise diğer vadeli mevduatlara aittir. 31.12.2013 tarihi itibariyle ise tahakkuk eden 19.250 TL'lik faiz gelirlerinin 10.850 TL'si üç aya kadar vadeli mevduata, kalanı ise diğer vadeli mevduatlara aittir.

3) Holdingin sahip olduğu satılmaya hazır finansal varlık niteliğindeki hisse senetlerinden Can Dış Ticaret A.Ş.'ye ait hisseler 2013 yılında 42.000 TL bedel ile satılmıştır. Sahip olunan diğer hisselere ilişkin ayrıntılar ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.2: Hisse Senetlerine İlişkin Ayrıntılar

Hisse Senedi	Alış Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer		Pay Oranı (%)
		2012	2013	
Can Dış Ticaret A.Ş.	40.000,00	42.000	-	5
Anten Teknik Hizmetler ve Verici Tesisi İşletme A.Ş.	25.000,00	25.750	27.500,00	1,75
AKS Televizyon Reklamcılık ve Filmcilik A.Ş.	30.000,00	30.000	29.500,00	0,50

4) Holdingin aktiflerinde bulunan diğer menkul kıymetlerin 31.12.2012 tarihi itibariyle tamamı hazine bonosu, 31.12.2013 tarihi itibariyle ise 2.500 TL'si B tipi likit fon ve 6.000 TL'si hazine bonosudur.

5) Vadeli işlemlerden kaynaklanan ticari alacaklar ve çeklerin 31.12.2012 ve 31.12.2013 tarihleri itibariyle vadelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.3: 31.12.2012 ve 31.12.2013 Tarihleri İtibariyle Ticari Alacakların Vadelerine İlişkin Ayrıntılar

Alınan Çekler	2012		2013	
	Tutar	Vade	Tutar	Vade
İnci Deri Mamulleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.	10.000	24.01.2013	-	-
İhlas Gazetecilik A.Ş.	8.500	28.02.2013	-	-
Koza İpek Basın ve Basım Sanayi Ticaret A.Ş.	-	-	6.000	07.02.2014
Vatan Gazetecilik A.Ş.	-	-	8.000	20.02.2014
Toplam	**18.500**		**14.000**	

Kredili Alacaklar	2012		2013	
	Tutar	Vade	Tutar	Vade
Medyanet İletişim Reklam Pazarlama ve Turizm A.Ş.	31.000	08.02.2013	20.000	14.02.2014
Can İnternet Yayıncılığı ve Yatırım A.Ş.	20.000	25.01.2013	-	-
Can Müzik, Kitap, Mağazacılık ve Pazarlarama A.Ş.	-	-	40.000	24.03.2014
Estetik Yayıncılık Havacılık Ticaret Ltd. Şti.	100.000	20.02.2013	-	-
Demirören Holding A.Ş.	250.000	04.03.2013	-	-
Turkuvaz Aktif Televizyon Prodüksiyon A.Ş.	200.000	01.04.2013	-	-
Yeni Gün Haber Ajans Basım Yayın A.Ş.	-	-	45.000	28.02.2014
Feza Gazetecilik A.Ş.	-	-	55.000	14.02.2014
Ukra İnşaat Taahhüt Dış Ticaret Ltd. Şti.	-	-	201.000	24.02.2014
Doğuş Holding A.Ş.	-	-	500.000	30.03.2014
Toplam	**601.000**	**-**	**861.000**	**-**

2013 yılı içerisinde gerçekleşen vadeli satışların (peşin gerçekleştirilen satışlar ile iade ve iskontolar düşülmüş) net tutarı 2.750.000 TL olup bu satışların ortalama tahsilât süresi 90 gündür. Grubun tahsilât politikası gereği alım-satımlara ilişkin KDV tahsilât ve ödemeleri nakit gerçekleştirilmektedir.

6) Holdingin vadesi geçen ticari alacaklarına uygulamış olduğu politikalar ve şüpheli ticari alacaklara ilişkin bazı ayrıntılar aşağıdaki gibidir:

- Sektörün dinamikleri ve şartlarından dolayı bir aya kadar olan gecikmeler için herhangi bir tahsilât riski öngörülmemektedir. Bu kapsamda 31.12.2012 tarihi itibariyle vadesi geçmiş olan 10.000 TL'lik ticari alacak ile 31.12.2013 tarihi itibariyle tahsili gereken ancak tahsil edilmeyen 10.000 TL'lik ticari alacak için herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.
- Bir aydan uzun süredir tahsil edilemeyen alacakların bir bölümü için vade farkı uygulanarak ticari alacaklar yeniden yapılandırılmaktadır. Bu kapsamda 30.11.2013 tarihi itibariyle ödenmesi gereken ancak ödenmeyen 12.000 TL'lik ticari alacağın vadesi 31.12.2013 tarihinde uzatılarak, 13.000 TL ve 15.03.2014 vadeli olarak yeniden yapılandırılmıştır.
- Holdingin yazılı ve görsel medya organlarında gerçekleştirilen çeşitli reklam ve ilanlar karşılığında doğan ancak tahsili gerçekleşmeyen bazı alacaklara ilişkin detaylar şöyledir:

Şüpheli Alacak	2012	2013
Ak Gıda A.Ş.	30.000	-
Güven Yayın, Dağıtım ve Kurye Hizmetleri A.Ş.	20.000	20.000
Ekin Medya, Ajans ve Matbaacılık Ticaret A.Ş.	-	40.000
Toplam	**50.000**	**60.000**

- Ak Gıda A.Ş.'den olan 30.000 TL'lik alacak için, 31.12.2012 tarihi itibariyle davanın lehte sonuçlanacağına dair şirket avukatlarınca görüş bildirilmesine rağmen ilgili vergi mevzuatı uyarınca karşılık ayrılmıştır. Söz konusu alacağa ilişkin dava 2013 yılında şirket lehine sonuçlanmış ve aynı dönemde alacağın tamamı icra yoluyla tahsil edilmiştir.
- 2012 yılında ortaya çıkan ve yine aynı yıl tamamına karşılık ayrılan Güven Yayın, Dağıtım ve Kurye Hizmetleri A.Ş.'den olan 20.000 TL'lik alacak ile

ilgili olarak şirket avukatlarından alınan bilgilere göre, dava lehte sonuçlansa bile ilgili şirketin mal varlıkları üzerinde bulunan ipotekler ve diğer icra takipleri nedeniyle bir tahsilât yapılması beklenmemektedir.

- Ekin Medya, Ajans ve Matbaacılık Ticaret A.Ş.'den olan ve tamamına karşılık ayrılan 40.000 TL'lik alacak için açılan ve 31.12.2013 tarihi itibariyle devam eden davanın lehte sonuçlanıp sonuçlanmayacağına ilişkin bir öngörü şirket avukatlarınca yapılamamaktadır.

7) Vadeli işlemlerden kaynaklanan ticari borçlar, çekler ve senetlerin 31.12.2012 ve 31.12.2013 tarihleri itibariyle vadelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.4: 31.12.2012 ve 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Ticari Borçların Vadelerine İlişkin Ayrıntılar

Verilen Çekler	**2012**		**2013**	
	Tutar	**Vade**	**Tutar**	**Vade**
Doğan Haber Ajansı A.Ş.	4.000	24.01.2013	4.000	30.01.2014
Turkuvaz Dağıtım Pazarlama A.Ş.	6.000	28.02.2013	8.000	20.03.2014
TOPLAM	**10.000**		**12.000**	
Kredili Borçlar	**2012**		**2013**	
	Tutar	**Vade**	**Tutar**	**Vade**
Can Dergi Yayıncılık ve Pazarlama A.Ş.	20.000	24.02.2013	14.200	25.01.2014
Galata Wind Enerji A.Ş.	-	-	30.000	05.02.2014
Erler Film A.Ş.	60.413	01.03.2013	-	-
Korda Kağıt Pazarlama ve Ticaret A.Ş.	100.000	03.02.2013	-	-
Heidelberger Druckmaschinen AG	150.000	30.01.2013	-	-
Avşar Film ve Sinema İşletmeleri Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi	-	-	120.000	26.02.2014
Pana Film Sinema Televizyon Prodüksiyon Sanayi ve Ticaret A.Ş.	-	-	180.000	20.03.2014
TOPLAM	**330.413**		**344.200**	

2013 yılı içerisinde gerçekleşen vadeli alışlara (peşin gerçekleştirilen alışlar düşülmüş) net tutarı 1.750.000 TL olup bu alışların ortalama vadesi 120 gündür. Ticari borçların ilgi oldukları stok ve gider kalemlerinin detayı ise şöyledir:

Ticari Borçların Dağılımı	**Tutar**
İlk Madde ve Malzeme	800.000
Genel Üretim Giderleri	150.000
Hizmet Üretim Maliyeti	570.000
Ticari Mal	120.000
Pazarlama Satış Giderleri	50.000
Genel Yönetim Giderleri	60.000
Toplam	**1.750.000**

8) 2012 yılı için ticari alacakların 51.000 TL'lik kısmı, diğer alacakların 4.600 TL'lik kısmı; ticari borçların 20.000 TL'lik kısmı, diğer borçların 2.650 TL'lik kısmı; 2013 yılı için ticari alacakların 60.000 TL'lik kısmı, diğer alacakların 4.900 TL'lik kısmı; ticari borçların 44.200 TL'lik kısmı, diğer borçların 3.000 TL'lik kısmı ilişkili kişilere olan borçlardır. Alınan ve verilen çekler ile alacak ve borç senetleri ilişkili olmayan taraflara ilişkindir.

9) 31.12.2012 tarihi itibariyle işletmenin ticari mal stoklarında bulunan dijital yayın platformları için tanesi 100 TL'den alınan 1.000 adet uydu alıcısı, dijital yayıncılık teknolojisinde yaşanan gelişmeler nedeniyle teknolojik eskimeye uğramıştır. Bu uydu alıcılarının tamamı 2013 yılı içerisinde tanesi 90 TL'den satılmıştır. Uydu alıcılarının satışı için birim başına katlanılan gider 2 TL'dir.

10) Can Yayın Holdingin sahip olduğu maddi duran varlıkların 31.12.2012 – 31.12.2013 tarihleri itibariyle görünümü ve ilgili olduğu gider kalemleri itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.5: VUK Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların 2012-2013 Yılları İtibariyle Dağılımı

	Giriş	Çıkış	Maliyet	Ömür	Bir. Amor. 2012	Dönem Amort.	Bir. Amor. 2013
Arsa	01.06.2010	-	50.000	-	-	-	-
Arsa		-	**50.000**	-	-	-	-
Yer altı ve Yer Üstü Düzenleri	**01.01.2008**	-	**30.000**	**10**	**12.000**	**3.000**	**15.000**
Fabrika Binası	01.10.2006	-	150.000	40	26.250	3.750	**30.000**
Yönetim Binası	01.01.2006	-	100.000	50	14.000	2.000	**16.000**
Bina	01.01.2012		80.000	50	1.600	1.600	**3.200**
Binalar		-	**330.000**		**41.850**	**7.350**	**49.200**
Creo Trendsetter VLF Quantum Kalıp Pozlandırma ve Banyo Hattı	01.01.2008	-	160.000	10	80.000	16.000	**96.000**
Konica Minolta PRO C6500 Kalıp Üretim Makinesi	01.03.2009	-	80.000	10	40.000	8.000	**48.000**
Heidelberg Speedmaster SM 105 Baskı Ünitesi	20.05.2011	-	240.000	10	48.000	24.000	**72.000**
M.Martini 1 Tel Dikiş Robot 321	01.01.2010	-	120.000	5	72.000	24.000	**96.000**
Trend Binder Amerikan Cilt	01.01.2010	-	180.000	10	54.000	18.000	**72.000**
M.Martini Balta Kırma (Katlama Makinası)	30.10.2009	-	50.000	5	40.000	10.000	**50.000**
Sitma C 80 - 750 Poşetleme Etiketleme Makinesi	01.01.2012	-	250.000	10	25.000	25.000	**50.000**
Makine ve Teçhizat		-	**1.080.000**		**359.000**		**484.000**
Canlı Yayın Aracı	01.06.2011	-	360.000	5	144.000	72.000	216.000
Ticari Araç	01.01.2010	-	40.000	5	24.000	8.000	32.000
Kamyon (1-5 Ton)	01.01.2010	-	120.000	4	90.000	30.000	120.000
Kamyon (5-15 Ton)	01.01.2010	-	160.000	5	96.000	32.000	128.000
Taşıtlar		-	**680.000**		**354.000**		**496.000**
5 Adet Bilgisayar	01.01.2008	-	10.000	4	10.000		10.000
Panasonic HPX371 Kamera	20.10.2010	-	18.000	5	10.800	3.600	14.400
Vinten Vision 12 Tripod	01.01.2011	-	10.000	5	4.000	2.000	6.000
Triangle Jimmy Jib	01.01.2011	-	4.000	4	2.000	1.000	3.000
Cinestar 8 Helikopter Kamera	01.01.2011	-	5.000	5	2.000	1.000	3.000
Mattebox	05.04.2010	-	4.000	4	3.000	1.000	4.000
Konova Slider	05.04.2010	-	3.000	4	2.250	750	3.000
Canon 5D Mark 3 Fotoğraf Makinesi	20.10.2010	-	10.000	5	6.000	2.000	8.000
Demirbaşlar		-	**64.000**		**40.050**		**51.400**
Toplam					**806.900**		**1.097.249**

Tablo 4.6: VUK Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı 2013

		Dağıtım				2013			
	Dönem Amort.	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**
Arsa	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Arsa	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Yer altı ve Yer Üstü Düzenleri	**3.000**		**100%**				**3.000**		
Fabrika Binası	3.750	100%	0%	0%		3.750	-	-	-
Yönetim Binası	2.000	0%	50%	25%	25%	-	1.000	500	500
Bina	1.600	0%	0%	0%	100%	-	-	-	1.600
Binalar									
Creo Trendsetter VLF Quantum Kalıp Pozlandırma ve Banyo Hattı	16.000	100%	0%	0%	0%	16.000	-	-	-
Konica Minolta PRO C6500 Kalıp Üretim Mak.	8.000	100%	0%	0%	0%	8.000	-	-	-
Heidelberg Speedmaster SM 105 Baskı Ünitesi	24.000	100%	0%	0%	0%	24.000	-	-	-
M.Martini 1 Tel Dikiş Robot 321	24.000	100%	0%	0%	0%	24.000	-	-	-
Trend Binder Amerikan Cilt	18.000	100%	0%	0%	0%	18.000	-	-	-
M.Martini Balta Kırma (Katlama Makinası)	10.000	100%	0%	0%	0%	10.000	-	-	-
Sitma C 80 - 750 Poşetleme Etiketleme	25.000	100%	0%	0%	0%	25.000	-	-	-
Makine ve Teçhizat									
Canlı Yayın Aracı	72.000	0%	100%	0%	0%	-	72.000	-	-
Ticari Araç	8.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	8.000
Kamyon (1-5 Ton)	30.000	0%	0%	100%	0%	-	-	30.000	-
Kamyon (5-15 Ton)	32.000	0%	0%	100%	0%	-	-	32.000	-
Taşıtlar									
5 Adet Bilgisayar		0%		0%	100%	-	-	-	-
Panasonic HPX371 Kamera	3.000	0%	100%	0%	0%	-	3.000	-	-
Vinten Vision 12 Tripod	2.000	0%	100%	0%	0%	-	2.000	-	-
Triangle Jimmy Jib	1.000	0%	100%	0%	0%	-	1.000	-	-
Cinestar 8 Helikopter Kamera	4.000	0%	100%	0%	0%	-	4.000	-	-
Mattebox	666	0%	100%	0%	0%	-	666	-	-
Konova Slider	333	0%	100%	0%	0%	-	333	-	-
Canon 5D Mark 3 Fotoğraf Makinesi	2.000	0%	100%	0%	0%	-	2.000	-	-
Demirbaşlar									
Toplam	**290.349**					**128.750**	**88.999**	**62.500**	**10.100**

Maddi duran varlıkların TMS/TFRS'ye uygun olarak düzenlenebilmesi için gerekli olan detaylar aşağıdaki gibidir:

- Satın alındıkları dönemde ayrıştırılmadan binalar ile birlikte muhasebeleştiren arsaların değeri, satın alma tarihindeki toplam bina maliyetinin yaklaşık %40'dır.
- MDV'lerin faydalı ömürleri KOBİ-TFRS uyarınca yeniden gözden geçirilmiş ve aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Maddi Duran Varlık	Faydalı Ömür
Binalar	50 Yıl
Makine ve Teçhizat	10 Yıl
Taşıtlar	10 Yıl
Demirbaşlar	5 Yıl

- Maddi duran varlıklar içerisinde bulunan ve grubun bağlı ortaklıklarından Can Gazeteciliğe ait olan 80.000 TL maliyet bedelli bina, 2013 yılı içerisinde yatırım amaçlı kullanılmak üzere kiraya verilmiştir. Binanın 31.12.2013 tarihi itibariyle net defter değeri 76.800 TL olup, gerçeğe uygun değeri 82.000 TL'dir[418]. Binanın 2013 yılı gerçeğe uygun değerinde bir değişiklik olmamıştır.
- Arsalar içerisinde sınıflandırılan 50.000 TL değerinde arsa, grubun yatırım amaçlı elde bulundurduğu bir arsadır. Arsanın 31.12.2012 tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri 55.000, 31.12.2013 tarihi itibariyle ise 54.000 TL'dir.

11) Şerefiyelere ilişkin detaylar şöyledir:

- 1 Haziran 2011 tarihi itibariyle 120.000 TL'ye satın alınan Işık TV'nin tüm marka, isim hakları ve internet sitesi alan adları (ısıktv.com, ısıktv.com.tr) 1 Aralık 2013 tarihi itibariyle satılmıştır. Satış işlemine bağlı olarak Işık TV'nin alımından doğan 14.500 TL tutarındaki şerefiye mali tablolardan çıkarılmıştır.

[418] Grup ile ilişkisi olmayan ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından faaliyet izin belgesi verilmiş değerleme şirketleri tarafından yapılan değerlemelere ve iki farklı değerleme şirketi tarafından emsal kira karşılaştırma yöntemi ile belirlenen aylık kira bedellerine göre belirlenmiştir.

- 20 Temmuz 2012 tarihinde Can Teleshopping Pazarlama ve Ticaret A.Ş.'nin % 50 hissesi Can Yayın Holding tarafından 90.000 TL'ye satın alınmıştır. Satın alma işlemi neticesinde oluşan 2.200 TL'lik şerefiye 31.12.2013 tarihinde değer düşüklüğüne uğramış ve gider yazılmıştır.
- Can Yayın Holding'in bağlı ortaklığı Can Gazetecilik 12 Mart 2011 tarihinde Ülke Gazetesinin isim ve imtiyaz hakkına sahip Hür Gazeteciliğin % 40 oranındaki hissesini 140.000 TL karşılığı satın almıştır. Satın alma işlemi sonucunda oluşan şerefiye tutarı 21.465 TL'dir.
- Baskı işlemleri kapsamında büyümeye giden holding, 20 Mart 2012 tarihinde Can Ofset'i 310.000 TL karşılığında satın almıştır. Satın alma işlemi ile oluşan şerefiye tutarı 36.400 TL'dir. Söz konusu şerefiye tutarında 31.12.2013 itibariyle ölçümlenen değer düşüklüğü 2.800 TL'dir.
- Grup ile ABC Yayın Holding arasında 17 Ekim 2013 tarihinde hisse satın alım anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmaya göre grup, ABC Yayın Holdingin bağlı ortaklığı X TV'nin 195.750 TL nominal değerli 195.750 adet hissesini 298.117 TL'ye satın almıştır. TFRS 3 kapsamında X TV'nin satın alınması işlemi sonucunda kayıtlara alınan maddi olmayan duran varlıklar aşağıdaki gibidir:

X TV marka değeri:	116.215
Yayın hakkı:	70.204
Toplam MODV:	186.419

Satınalma işlemi sonucunda kayıtlara alınan şerefiye aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

Toplam satın alma bedeli:	298.117
Tanımlanabilir varlıkların net değeri:	(185.748)
Satın alma yoluyla elde edilen tazminat varlıkları[419]:	(16.378)
Şerefiye:	**95.991**

[419] Grup, X TV'nin satın alımıyla taşınan davalar için ayrılan karşılıkların davalar aleyhte sonuçlanıp Grup'tan olası nakit çıkışına sebep olması halinde X TV'nin önceki sahibi olan ABC Yayın Holdingden zararını karşılama hakkına sahiptir.

Şerefiyeler haricindeki maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıklara ilişkin ayrıntılar aşağıdaki gibidir:

- Grup tarafından Ülkü Gazetesi'nin ve X TV'nin alımından kaynaklanan ticari markaların faydalı ömürlerinin sınırsız olduğuna karar vermiştir. Bu karar ilgili markaların beklenilen kullanım süresi, içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıklardan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler, varlık üzerindeki kontrol süresi ve kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri sınırlamalar dikkate alınarak belirlenmiştir.
- Normal koşullarda sınırsız faydalı ömre sahip olan karasal yayın lisanslarının yeniden dağıtılmasına ilişkin tebliğ ve yönetmelikler yıl içerisinde RTÜK tarafından yayınlanmıştır.
- Özel maliyetler, Can Ofset'in yönetim işlerinin yürütülmesi amacıyla kiralanan ofislerin, grup standartlarına kavuşturulması için katlanılan giderlere ilişkindir.
- Araştırma geliştirme giderleri hesabında aktifleştirilen, grubun kullanımında olan web sayfalarının geliştirilmesi amacıyla katlanılan giderlerin 1.600 TL'lik kısmı planlama aşamasına ilişkin giderlerdir.

Televizyon program haklarına ilişkin bazı ayrıntılar şöyledir:

- Grubun bağlı ortaklığından alınan Arka Sokaklar dizisinin 2012-2013 ve 2013-2014 dönemlerini kapsayan iki sezonluk toplam 70 bölümlük sınırsız yayın hakkı, gruba aittir. Sınırsız yayın hakkı bulunan dizilerin faydalı ömrü grup tarafından beş gösterim ile sınırlandırılmıştır. Her sezon için dizinin ilk 15 bölümü ilk yıl, diğer bölümleri ise ikinci yıl yayına sunulmaktadır.
- Kurtlar Vadisi Pusu dizisinin yayın hakkını elinde bulunduran kuruluş ile 2013-2014 sezonu için, bölüm başı 10.000 TL'den 35 bölüm üzerinden anlaşmaya varılmıştır. Kanal dizinin sınırlı gösterim hakkına sahiptir. Dizinin 15 bölümü 2013 yılında, kalan bölümleri ise 2014 yılında yayınlanacaktır.
- Yalan Rüzgarı dizinin yayın hakkını elinde bulunduran kuruluş ile 2013-2014 sezonu için toplam 40 bölüm üzerinden anlaşmaya varılmıştır. Kanal dizinin sınırlı gösterim hakkına sahiptir. Dizinin 16 bölümü 2012 yılında, kalan bölümleri ise 2013 yılında yayınlanmıştır.

- UEFA Avrupa Ligi ve Şampiyonlar Ligi maçlarına ilişkin yayın haklarının, yayın hakkının grupta bulundurulduğu her yıl iki dönem olmak üzere toplam altı dönem üzerinden itfaya tabi tutulması kararlaştırılmıştır. 2012 ve 2015 yılları birer dönem olmak üzere diğer yıllar ikişer dönem üzerinden itfaya tabi tutulmuştur.

Grup TMS doğrultusunda program haklarının itfasını, yayınlanma sırasına göre ve gösterim adedine göre belirlemektedir. Sınırsız gösterim hakkı olan programların itfası 5 gösterim ile sınırlandırılmıştır. Program haklarına ilişkin değer düşüklüğü belirlemede lisans dönemleri, kalan yayın hak sayısı, sektör dinamikleri ve satış tahminleri dikkate alınmaktadır.

Can Yayın Holdingin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıkların 31.12.2012 – 31.12.2013 tarihleri itibariyle görünümü ve ilgili olduğu gider kalemleri itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.7: VUK Doğrultusunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların 2012-2013 Yılları İtibariyle Dağılımı

	Giriş	Çıkış	Maliyet	İtfa Süresi	Bir. Amor. 2012	Dönem Amort.	Bir. Amor. 2013
Kamyon	01.01.2012		120.000	5	24.000	24.000	48.000
Finansal Kiralama Hakkı			**120.000**		**24.000**		**48.000**
Can Ofset	20.03.2012	-	45.000	15	3.000	3.000	6.000
Ülkü Gazetesi	12.03.2011	-	60.000	15	8.000	4.000	12.000
Can TeleShopping	20.07.2012	-	30.000	15	2.000	2.000	4.000
Işık TV	01.06.2011	01.12.2013	56.000	15	7.468	3.734	11.202
X TV	17.10.2013	-	116.215	15	-	7.748	7.748
Ticari Marka			**309.227**		**20.468**		**40.950**
SAP	30.10.2011	-	90.000	3	60.000	30.000	90.000
Microsoft Office	01.01.2012	-	30.000	3	10.000	10.000	20.000
Bilgisayar Program Hakları					**70.000**		**110.000**
xtv.com.tr	17.10.2013	-	15.000	5	-	3.000	3.000
ışıktv.com	01.06.2011	01.12.2013	12.000	5	4.800	-	-
ışıktv.com.tr	01.06.2011	01.12.2013	8.000	5	3.200	-	-
canshopping.com.tr	20.07.2012	-	18.000	5	3.600	3.600	7.200
canofset.com.tr	20.03.2012	-	6.000	5	1.200	1.200	2.400
ülkü.com.tr	12.03.2011	-	20.000	5	8.000	4.000	12.000
İnternet Alan Adları			**79.000**	**-**	**20.800**	**-**	**24.600**
Arka Sokaklar	01.09.2012	-	280.000	2	168.000	112.000	280.000
Kurtlar Vadisi Pusu	01.07.2013	-	350.000	2	-	210.000	210.000
Çarkıfelek Yarışması Yayın Formatı	01.09.2013	-	30.000	2	-	15.000	15.000
Yalan Rüzgarı (Yabancı Dizi)	01.09.2012	-	100.000	2	50.000	50.000	100.000
UEFA Avrupa Ligi Maçları	12.03.2012	-	150.000	3	50.000	50.000	100.000
UEFA Şampiyonlar Ligi Maçları	13.03.2012	-	90.000	3	30.000	30.000	60.000
Televizyon Program Hakları			**620.000**		**298.000**		**765.000**
- X TV Karasal Yayın Hakkı	17.10.2013	-	70.204	5	-	14.041	14.041
- Işık TV Uydu Yayın Hakkı	01.06.2011	01.12.2013	44.000	5	17.600	-	-
Yayın Hakkı		**-**	**114.204**		**17.600**	**14.041**	**14.041**
Can Ofset	20.03.2012	-	36.400	5	7.280	7.280	14.560
Ülkü Gazetesi	12.03.2011	-	21.465	5	8.586	4.293	12.879
Can TeleShopping	20.07.2012	-	2.200	5	240	240	480
Işık TV	01.06.2011	01.12.2013	14.500	5	5.800	-	-
X TV	17.10.2013	-	95.991	5	-	19.198	19.198
Şerefiye		**-**	**170.556**		**21.906**		**47.117**
Web Sayfası Geliştirme	06.10.2013	-	5.000	5	-	1.000	1.000
Bilgisayar Yazılım Programları	01.01.2012	-	10.000	5	2.000	2.000	4.000
Araştırma ve Geliştirme Giderleri		**-**	**15.000**	**-**	**2.000**	**-**	**5.000**
Özel Maliyetler	**30.03.2012**	**-**	**75.000**	**5**	**15.000**	**15.000**	**30.000**
Toplam					**489.774**		**1.084.708**

Tablo 4.8: VUK Doğrultusunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı 2013

		Dağıtım				2013			
	Dönem Amort.	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**
Kamyon	24.000	0%	0%	100%	0%	-	-	24.000	-
Finansal Kiralama Hakkı									
Can Ofset	3.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	3.000
Ülkü Gazetesi	4.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	4.000
Can TeleShopping	2.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	2.000
X TV	7.748	0%	0%	0%	100%	-	-	-	7.748
Ticari Marka									
SAP	30.000	30%	30%	20%	20%	9.000	9.000	6.000	6.000
Microsoft Office	10.000	0%	0%	50%	50%	-	-	5.000	5.000
Bilgisayar Program Hakları									
xtv.com.tr	3.000	0%	60%	20%	20%	-	1.800	600	600
canshopping.com.tr	3.600	0%	60%	20%	20%	-	2.160	720	720
canofset.com.tr	1.200	0%	60%	20%	20%	-	720	240	240
ülkü.com.tr	4.000	0%	60%	20%	20%	-	2.400	800	800
İnternet Alan Adları									
Arka Sokaklar	112.000	0%	100%	0%	0%	-	112.000	-	-
Kurtlar Vadisi Pusu	210.000	0%	100%	0%	0%	-	210.000	-	-
Çarkıfelek Yarışması Yayın Formatı	15.000	0%	100%	0%	0%	-	15.000	-	-
Yalan Rüzgarı (Yabancı Dizi)	50.000	0%	100%	0%	0%	-	50.000	-	-
UEFA Avrupa Ligi Maçları	50.000	0%	100%	0%	0%	-	50.000	-	-
UEFA Şampiyonlar Ligi Maçları	30.000	0%	100%	0%	0%	-	30.000	-	-
Televizyon Program Hakları									
- X TV Karasal Yayın Hakkı	14.041	0%	100%	0%	0%	-	14.041	-	-
Yayın Hakkı									
Can Ofset	7.280	0%	0%	0%	100%	-	-	-	7.280
Ülkü Gazetesi	4.293	0%	0%	0%	100%	-	-	-	4.293
Can TeleShopping	240	0%	0%	0%	100%	-	-	-	240
X TV	19.198	0%	0%	0%	100%	-	-	-	19.198
Şerefiye									
Web Sayfası Geliştirme	1.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	1.000
Bilgisayar Yazılım Programları	2.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	2.000
Ar-Ge Giderleri									
Özel Maliyetler	**15.000**	**0%**	**0%**	**0%**	**100%**				**15.000**
Toplam	**622.600**					**9.000**	**497.121**	**37.360**	**79.119**

12) 17 Ekim 2013 tarihinde X TV'nin alımı esnasında elde edilen ve 100.000 TL'ye satışı için anlaşılan 90.000 TL maliyet bedelli bina, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında sınıflandırılmıştır.

13) Grubun çekmiş olduğu banka kredilerinin 31.12.2012 ve 31.12.2013 tarihleri itibariyle görünümü ve bu kredilere ilişkin detaylar şöyledir:

Banka	Tutar	Kullanım Tarihi	Faiz Oranı	En Son Faiz Ödeme	Anapara Ödeme	Faiz Tahakkuku
A Bankası	180.000	31.07.2012	9%	30.10.2012	31.07.2013	2.745
B Bankası	120.000	01.08.2012	10%	01.11.2012	01.08.2013	2.000
Z Bankası	60.000	05.09.2013	9%	05.12.2013	05.03.2014	390
X Bankası	200.000	07.10.2013	8%	-	07.10.2015	3.778
Toplam 31.12.2012	**300.000**					**4.745**
Toplam 31.12.2013	**310.000**					**4.168**

A ve B banklarından alınan krediler bir yıl vadeli olup, Z bankasından alınan kredi altı ay vadelidir. Kredi faiz ödemeleri üç ayda bir yapılmaktadır. 31.12 tarihi itibariyle tahakkuk eden faizler 381 Gider Tahakkukları hesabına kaydedilmiştir.

Grup, 07.10.2013 tarihinde ABC Yayın Holdingin bağlı ortaklığı X TV'nin alımı için X bankasından 2 yıl vadeli 300.000 TL tutarında bir kredi çekmiştir. Kredi faiz oranı % 8 olup, faiz ödemeleri üçer aylık dönemler itibariyle yapılacaktır. Anaparanın tamamı ise vade sonunda ödenecektir.

14) Yazılı medya ürünlerin dağıtımında kullanılmak üzere 01.01.2012 tarihinde 5 yıl süreyle ve % 40 faizle kiralanan kamyonun faiz ödemeleri her dönem sonunda yapılacak olup, kamyonun ekonomik ömrü 10 yıldır. (KDV: % 18) Varlık haklarda takip edilmektedir. Finansal kiralamaya ilişkin yıllık ödeme planı ise Üablo 4.9'da görüldüğü gibidir:

Tablo 4.9: Finansal Kiralamaya İlişkin Ödeme Planı Tablosu

Tarih	Faiz	Anapara	Toplam Kira	KDV (%18)	Toplam Ödeme	Kalan Anapara Borcu
01.01.2012	-	-		-	-	120.000
31.12.2012	48.000	10.963	58.963	10.613	69.576	109.037
31.12.2013	43.615	15.348	58.963	10.613	69.576	93.689
31.12.2014	37.476	21.487	58.963	10.613	69.576	72.202
31.12.2015	28.881	30.082	58.963	10.613	69.576	42.120
31.12.2016	16.843	42.120	58.963	10.613	69.576	0
Toplam	**174.815**	**120.000**	**294.815**	**53.067**	**347.882**	-

15) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı doğrultusunda yapılan hesaplama sonunda işletmenin 31.12.2012 ve 31.12.2013 tarihlerine ilişkin izin karşılığı yükümlüğü ve bu yükümlülükteki değişim aşağıdaki gibidir:

31.12.2012 Tarihi İtibariyle İzin Karşılığı	**20.000,00**
Dönem Gideri	12.000,00
31.12.2013 Tarihi İtibariyle İzin Karşılığı	**32.000,00**

2013 yılı için ayrılan izin karşılıklarının dağıtımı ise aşağıdaki gibidir:

	Tutar
Mamul Üretim	4.000,00
Hizmet Üretim	2.000,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım	4.000,00
Genel Yönetim	2.000,00
Toplam	**12.000,00**

Ayrıca işletme tarafından, VUK'a göre seçimlik (ihtiyari) olması nedeniyle kıdem tazminatı karşılığı ayırmamaktadır. TMS-TFRS'ye geçiş için yapılan hesaplama sonunda işletmenin 31.12.2012 ve 31.12.2013 tarihlerine ilişkin kıdem tazminatı yükümlüğü ve bu yükümlülükteki değişim aşağıdaki gibidir:

31.12.2012 Tarihi İtibariyle Kıdem Tazminatı	**116.000,00**
Dönem Gideri	80.000,00
Faiz Gideri	4.000,00
31.12.2013 Tarihi İtibariyle İzin Karşılığı	**200.000,00**

2013 yılı için ayrılan kıdem tazminatlarının dağılımı ise aşağıdaki gibidir:

	Tutar
Üretim	24.000,00
Hizmet Üretim	16.000,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım	16.000,00
Genel Yönetim	24.000,00
Toplam	**80.000,00**

16) Grup aleyhine açılmış ve devam eden üç adet dava bulunmaktadır. Bu davalara ilişkin olarak şirket avukatlarından alınan bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Can Yayın Holdingin bağlı ortaklıklarından Can TV tarafından düzenlenmesi planlanan bir yarışmanın iptali nedeniyle söz konusu yarışma için ajans hizmeti veren şirket tarafından açılan davada yarışmanın iptali nedeniyle zarara uğrandığı iddia edilmekte ve 80.000 TL tutarında tazminat talep edilmektedir. Dava 31.12.2013 tarihi itibariyle İstanbul Kadıköy Ticaret Mahkemesi nezdinde devam etmekte olup şirket avukatları, benzer davaları dikkate alınarak davanın grup lehinde sonuçlanacağına dair görüş bildirmiştir.
- RTÜK tarafından Can TV'ye 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkındaki Kanun'un reklam yayınlarına ilişkin maddelerinin ihlali nedeniyle 20.09.2012 ve 30.11.2013 tarihlerinde sırasıyla 12.500 TL ve 8.000 TL'lik para cezası verilmiştir. RTÜK'ün müeyyide kararlarına karşı gerekli davalar açılmış ve 20.09.2012 tarihinde verilen para cezasına ilişkin itiraz 11.02.2013 tarihinde şirket lehine sonuçlanmıştır. 2013 yılına ilişkin dava ise 31.12.2013 tarihi itibariyle devam etmekte olup, şirket avukatlarından alınan bilgiler neticesinde karşılık ayrılması uygun görülmüştür.
- Can Gazetecilik A.Ş.'nin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından şirketin 2010 ve 2011 hesap dönemlerine ilişkin gerçekleştirilen incelemeler neticesinde 30.10.2013 tarihinde tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnameleri tutarı 37.500 TL'dir. İhbarnamelere itiraz amaçlı gerekli hukuki girişimler şirket avukatları tarafından yapılmış ve cezanın yürütülmesi Danıştay tarafından kısmen durdurulmuştur. 31.12.2013 tarihi itibariyle esastan görüşülmesine devam eden davalar için şirketin hukuk müşavirleri ve uzman görüşleri

doğrultusunda, vergi aslı, vergi cezası ve bunların tahmini gecikme faizleri ile ilgili olarak 25.000 TL karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

17) İşletme stoklarını ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre muhasebeleştirmektedir. İşletmenin ilk madde ve malzeme stoklarında önemli yer tutan gazete ve dergi kâğıtları ile mürekkeplere ilişkin hareketler 2013 yılı itibariyle aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.10: 2013 Yılı İlk Madde ve Malzeme Stoklarına İlişkin Hareketler

	Gazete Kağıdı			Dergi Kağıdı			Mürekkep			Toplam
	Ton	TL/Ton	Tutar	Ton	TL/Ton	Tutar	Ton	TL/Ton	Tutar	
Dönem Başı İMM	21.00	1,500.00	31,500.00	6.00	1,750.00	10.500,00	1.60	20.000,00	32.000,00	74,000.00
Dönem İçi Alışlar	196.00	1,525.00	298,900.00	61.45	1,800.00	110.610,00	21.00	20.500,00	430.500,00	840.100,00
Üretime Hazır Stok	**217.00**	**1,522.58**	**330.400,00**	**67.45**	**1,795.55**	**121,100.00**	**22.60**	**20,464.60**	**462.500,00**	**914.000,00**
Üretime Sevk	206.00	1,522.58	313.650,00	62.40	1.795,55	112.040	21.10	20.464,60	431.810,00	(857.500)
Dönem Sonu İMM	**27.00**	**1,522.58**	**16.750,00**	**1.74**	**1.795,55**	**9.060**	**1,50**	**20.464,60**	**30.690,00**	**56.500**

Gerek dönem başı mamullerinin gerekse 2013 yılı içerisinde üretilen yazılı medyaya ait mamullerin üretim faaliyetlerinde tüketilen kaynakların dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.11: 2013 Yılı Mamul Maliyetlerine İlişkin Ayrıntılar

	Gazete		Dergi		Toplam
	D. Başı Mamul	D. İçi Mamul	D. Başı Mamul	D. İçi Mamul	
İlk Madde Malzeme					
- Kağıt	16.000	313.650	4.500	112.040	446.190
- Mürekkep	12.000	319.539	3.500	112.271	447.310
İşçilik	7.000	120.000	2.000	80.000	209.000
Genel Üretim					
- Amortisman	4.000	95.275	1.500	33.475	134.250
- Diğer	1.000	16.095	500	5.655	23.250
Toplam	**40.000**	**864.559**	**12.000**	**343.441**	**1.260.000**

Mamul stoklarına ilişkin olarak 2013 yılı içerisinde gerçekleşen hareketler aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.12: 2013 Yılı Mamul Stoklarına İlişkin Ayrıntılar

Gazete ve Dergi	Gazete			Dergi			Toplam
	Adet	TL/Adet	Tutar	Adet	TL/Adet	Tutar	
Dönem Başı Mamul	80.000	0,50	40.000	20.000	0,60	12.000	52.000
Üretim Maliyetleri	2.113.635	0,55	1.162.499	70.000	0,65	45.500	1.208.000
Satışa Hazır Mamuller	2.193.635	-	**1.202.499**	90.000	-	**57.500**	**1.260.000**
Satılan Mamuller	2.115.885	-		78.865	-		1.210.000
- D.B. Mamul	80.000	0,50	40.000	20.000	0,60	12.000	52.000
- D.İ. Üretilen	2.035.885	0,55	1.119.737	58.865	0,65	38.262	1.158.000
Dönem Sonu Mamul	**77.750**	**0,55**	**42.763**	**11.135**	**0,65**	**7.238**	**50.000**

18) 31.12.2013 tarihi itibariyle kurumlar vergisine ilişkin hesaplamalar yapılmamış olup, dönem içerisinde peşin ödenen kurumlar vergisi toplamı 25.078 TL'dir. Can Yayın Holdingin kurumlar vergisine ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.13: Ticari Kârdan Hareketle Mali Kârın Hesaplanması

Dönem Kârı		**62.818,00**
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		**145.300,00**
Rekabet Kurulu Ceza Gideri	5.000,00	
Dava Karşılığı	125.500,00	
Ödenen Diğer Ceza ve Tazminatlar	14.800,00	
Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Matrahtan İndirimler		**-**
Mali Kâr		**198.118, 00**
Vergi Karşılığı (198.118,00 x0,20)		39.624,00

Mali tabloların hazırlandığı tarih itibariyle işletme, 31.12.2013 tarihli mizanda KDV hesaplarını mahsuplaştırmamıştır.

Can Yayın Holdingin VUK doğrultusunda düzenlenmiş 31.12.2012 tarihli kesin mizanının görünümü aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.14: Can Yayın Holding 31.12.2012 Tarihli Kesin Mizan

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Net
100	Kasa	11.900		11.900
101	Alınan Çekler	25.000		25.000
102	Bankalar	494.050		494.050
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri		10.000	(10.000)
108	Diğer Hazır Değerler	13.500		13.500
110	Hisse Senetleri	95.000		95.000
111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	24.000		24.000
118	Diğer Menkul Kıymetler	4.000		4.000
120	Alıcılar	611.000		611.000
121	Alacak Senetleri	23.750		23.750
122	Alacak Senetleri Reeskontu		564	(564)
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.250		1.250
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	50.000		50.000
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		50.000	(50.000)
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	31.014		31.014
150	İlk Madde ve Malzeme	74.000		74.000
151	Yarı Mamuller	3.250		3.250
152	Mamuller	52.000		52.000
153	Ticari Mallar	126.000		126.000
157	Diğer Stoklar	13.350		13.350
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	12.362		12.362
181	Gelir Tahakkukları	20.000		20.000
190	Devreden KDV	40.000		40.000
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	4.200		4.200
195	İş Avansları	10.500		10.500
196	Personel Avansları	10.000		10.000
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	56.000		56.000
199	Diğer Çeşitli Dönen Varl. Karşıl.(-)	-		-
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.210		1.210
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	21.315		21.315
240	Bağlı Menkul Kıymetler	5.800		5.800
250	Arazi ve Arsalar	50.000		50.000
251	Yeraltı veYerüstü Düzenleri	30.000		30.000
252	Binalar	330.000		330.000
253	Tesis ,Makina ve Cihazlar	1.080.000		1.080.000
254	Taşıtlar	680.000		680.000
255	Demirbaşlar	119.000		119.000
257	Birikmiş Amortismanlar (-)		806.900	(806.900)
260	Haklar	1.159.000		1.159.000
261	Şerefiye	74.565		74.565
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	10.000		10.000
264	Özel Maliyetler	75.000		75.000

268	Birikmiş Amortismanlar (-)		489.774	(489.774)
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.215		1.215
300	Banka Kredileri		300.000	300.000
301	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		58.963	58.963
302	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	43.615		(43.615)
320	Satıcılar		330.413	330.413
321	Borç Senetleri		32.000	32.000
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	803		(803)
332	İştiraklere Borçlar		2.650	2.650
335	Personele Borçlar		12.000	12.000
339	Diğer Çeşitli Borçlar		24.760	24.760
340	Alınan Avanslar		5.610	5.610
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar		16.286	16.286
361	Öden.Sosyal Güvenlik Kesintileri		24.310	24.310
381	Gider Tahakkukları		4.745	4.745
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		12.500	12.500
401	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		176.889	176.889
402	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	83.200		(83.200)
426	Alınan Depozito ve Teminatlar		10.235	10.235
500	Sermaye		3.000.000	3.000.000
520	Hisse Senedi İhraç Primleri		50.000	50.000
540	Yasal Yedekler		17.250	17.250
548	Diğer Kar Yedekleri		150.000	150.000
580	E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	15.000		(15.000)

Can Yayın Holdingin VUK doğrultusunda düzenlenmiş 31.12.2013 tarihli geçici mizanının görünümü ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.15: Can Yayın Holding 31.12.2013 Tarihli Geçici Mizan

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak	Net
100	Kasa	94.000,00		94.000,00
101	Alınan Çekler	20.000,00		20.000,00
102	Bankalar	573.414,00		573.414,00
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri		12.000,00	(12.000,00)
108	Diğer Hazır Değerler	26.000,00		26.000,00
110	Hisse Senetleri	55.000,00		55.000,00
111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	18.855,00		18.855,00
118	Diğer Menkul Kıymetler	8.500,00		8.500,00
120	Alıcılar	883.000,00		883.000,00
121	Alacak Senetleri	20.000,00		20.000,00
122	Alacak Senetleri Reeskontu		453,00	(453,00)
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	850,00		850,00
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	60.000,00		60.000,00
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		60.000,00	(60.000,00)
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	29.900,00		29.900,00
150	İlk Madde ve Malzeme	56.500,00		56.500,00
151	Yarı Mamuller	3.650,00		3.650,00
152	Mamuller	50.000,00		50.000,00
153	Ticari Mallar	75.800,00		75.800,00
157	Diğer Stoklar	14.500,00		14.500,00
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı			
159	Verilen Sipariş Avansları	1.200,00		1.200,00
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	30.100,00		30.100,00
181	Gelir Tahakkukları	20.150,00		20.150,00
190	Devreden KDV	40.000,00		40.000,00
191	İndirilecek KDV	78.201,00		78.201,00
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	25.078,00		25.078,00
195	İş Avansları	10.000,00		10.000,00
196	Personel Avansları	8.950,00		8.950,00
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	52.600,00		52.600,00
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.550,00		1.550,00
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	68.200,00		68.200,00
240	Bağlı Menkul Kıymetler	3.473,00		3.473,00
250	Arazi ve Arsalar	50.000,00		50.000,00
251	Yeraltı veYerüstü Düzenleri	30.000,00		30.000,00
252	Binalar	330.000,00		330.000,00
253	Tesis ,Makina ve Cihazlar	1.080.000,00		1.080.000,00
254	Taşıtlar	680.000,00		680.000,00
255	Demirbaşlar	119.000,00		119.000,00
257	Birikmiş Amortismanlar (-)		1.097.249,00	(1.097.249,00)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar			
260	Haklar	1.590.419,00		1.590.419,00
261	Şerefiye	156.056,00		156.056,00
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	15.000,00		15.000,00
264	Özel Maliyetler	75.000,00		75.000,00
268	Birikmiş Amortismanlar (-)		1.073.506,00	(1.073.506,00)

280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	2.782,00		2.782,00
294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	90.000,00		90.000,00
300	Banka Kredileri		60.000,00	60.000,00
301	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		58.963,00	58.963,00
302	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	37.476		(37.476,00)
320	Satıcılar		344.200,00	344.200,00
321	Borç Senetleri		24.000,00	24.000,00
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	599,00		(599,00)
332	İştiraklere Borçlar		3.000,00	3.000,00
335	Personele Borçlar		8.200,00	8.200,00
339	Diğer Çeşitli Borçlar		14.000,00	14.000,00
340	Alınan Avanslar		5.095,00	5.095,00
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar		29.280,00	29.280,00
361	Öden.Sosyal Güvenlik Kesintileri		32.500,00	32.500,00
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		125.500,00	125.000,00
381	Gider Tahakkukları		6.157,00	6.157,00
391	Hesaplanan KDV		102.500,00	102.500,00
400	Banka Kredileri		200.000,00	200.000,00
401	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		117.926,00	117.926,00
402	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	45.724		(45.724,00)
426	Alınan Depozito ve Teminatlar		12.200,00	12.200,00
500	Sermaye		3.000.000,00	3.000.000,00
520	Hisse Senedi İhraç Primleri		50.000,00	50.000,00
540	Yasal Yedekler		17.250,00	17.250,00
548	Diğer Kar Yedekleri		150.000,00	150.000,00
580	Geçmiş Yıllar Zararları		15.000,00	(15.000,00)
600	Yurt İçi Satşlar			3.450.000,00
610	Satıştan İadeler			(390.000)
611	Satış İskontoları			(10.000)
620	Satılan Mamul Maliyeti			(1.210.000)
621	Satılan Ticari Mal Maliyeti			(96.000)
622	Satılan Hizmet Maliyeti			(717.338)
630	Araştırma Geliştirme Giderleri			(26.350)
631	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			(391.792)
632	Genel Yönetim Giderler			(334.646)
642	Faiz Gelirleri			29.418,00
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar			12.817,00
645	Menkul Kıymet Satış Kârları			3.500,00
646	Kambiyo Kârları			11.373,00
647	Reeskont Faiz Gelirleri			599,00
649	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar			79.368,00
653	Komisyon Giderleri			(13.215,00)
654	Karşılık Giderleri			(185.500,00)
655	Menkul Kıymet Satış Zararları			(150,00)
656	Kambiyo Zararları			(51.576,00)
657	Reeskont Faiz Giderleri			(453)
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar			(34.700,00)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri			(84.937,00)
679	Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar			2.400,00

Can Yayın Holdingin 31.12.2012 tarihli kesin mizanı üzerinde TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken düzeltme işlemleri şöyledir:

1) TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı gereği, bankadaki mevduatın vadesiz nitelikte olan 292.000,00 TL'si ile 3 aya kadar vadesi olan vadeli mevduatların 121.000,00 TL'si nakit ve nakit benzerlerinde sınıflandırılır. Vadesi üç ay ile bir yıl arasında olan 60.000,00 TL'lik vadeli mevduat kısa vadeli finansal yatırımlarda, 21.050,00 TL'lik bloke mevduat diğer dönen varlıklarda sınıflandırılır. Bu doğrultuda gerekli düzeltme işlemi finansal durum tablosu üzerinde gerçekleştirilir.

2) VUK'un 280 ve 281. maddeleri gereği, gelir tahakkuku olarak muhasebeleştirilen vadeli mevduatlara ilişkin faiz gelirlerinin, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre anaparanın üzerine ilave edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla gelir tahakkuku olarak muhasebeleştirilen 16.750 TL'lik tutarın, bu hesaptan çıkartılarak 12.250 TL'sinin nakit ve nakit benzerleri içerisindeki vadeli mevduatlarda, 4.200 TL'lik tutarın ise finansal yatırımlardaki vadeli mevduatlarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu işleme ilişkin sınıflandırma kaydı aşağıdaki gibi olup, tahakkukun nakit ve nakit benzerleri ile finansal yatırımlar arasında dağıtılması işlemi ise finansal durum tablosu kalemlerine ilişkin sınıflandırmalar içerisinde gösterilecektir.

SK-01 (2012) /			
102 BANKALAR		16.750,00	
- Vadeli Mevduat (1-3 ay arası)	12.550		
- Vadeli Mevduat (3 ay-1 yıl arası)	4.200		
181 GELİR TAHAKKUKLARI			16.750,00
/			

3) Borsa rayici bulunmayan menkul kıymetler, VUK'un 279. maddesi gereği maliyet bedelleriyle değerlenmektedirler. Buna göre değeri düşen menkul kıymetler için ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayrılırken, değer yükselmelerinde varsa karşılığın iptali aksi halde ise herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır. TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardına göre ise finansal bir

varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerle ölçülür[420]. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen fark kâr veya zararda ya da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. TMS 39'a göre finansal varlıklar dört grupta sınıflandırılır:

Tablo 4.16: Finansal Varlıkların TMS/TFRS Doğrultusunda Sınıflandırılması

Finansal Varlık	Değerleme Yöntemi	Değerleme İle Oluşan Farkın Tanımlandığı Yer
Alım Satım Amaçlı	Gerçeğe Uygun Değer	Gelir Tablosu
Vadeye Kadar Elde Tutulacak	İskonto Edilmiş Değer	Gelir Tablosu
İşletmenin Doğrudan Tahsis Ettiği Kredi ve Alacaklar	İskonto Edilmiş Değer	Gelir Tablosu
Satılmaya Hazır Finansal Varlık	Gerçeğe Uygun Değer	Özkaynaklar

Bu doğrultuda grubun elinde bulunan ve satılmaya hazır finansal varlık niteliğinde olan hisse senetlerinin gerekli düzeltme işleminin yapılarak gerçeğe uygun değere getirilmesi ve sınıflandırma yapılırken uzun vadeli finansal yatırımlar grubunda takip edilmesi gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, gerçeğe uygun değerle değerleme sonrası ortaya çıkan değerleme farkına ilişkin vergi etkisidir. Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemesi ya da transferi sonrasında ortaya çıkan değer artış veya azalışlarının, kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi yerine bilançoda özkaynaklar içerisinde muhasebeleştirilmesi esasını benimsemiştir. Özkaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar dönem kârını etkilemez. Dolayısıyla dönem kârını etkilemeyen bu unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, özkaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu doğrultuda satılmaya hazır finansal varlıklarda meydana gelen 2.750 TL'lik değer artışı, ertelenmiş vergi etkisinden arındırılmış net tutarı olan 2.200 TL ile (2.750 x 0,20 = 550 TL, 2.750 TL – 550 TL = 2.200 TL) özkaynaklarda muhasebeleştirilir ve 550 TL'lik vergi etkisi kapsamlı gelirde gösterilir.

[420] TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme Standardı, Madde: 43.

SK-02 (2012) /

110 HİSSE SENETLERİ		2.200,00	
- Can Dış Ticaret A.Ş.	1.600		
- Anten Teknik Hizmetler A.Ş.	600		
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ			2.200,00
- Satılmaya Hazar Finansal Varlık Gerçeğe Uygun Değer Artışı			

/

4) Diğer menkul kıymetlerle ilgili olarak 2012 yılı için herhangi bir düzeltme veya sınıflandırma kaydı yapmaya gerek olmayıp, gerekli olan düzeltme finansal durum tablosu üzerinde gerçekleştirilir. TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardı gereği finansal yatırım niteliği taşıyan hazine bonosu, finansal durum tablosunda finansal yatırımlar grubunda sınıflandırılır.

5) Ticari alacaklar, TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme Standardı gereği iskonto edilmiş maliyet değeri ile ölçülürler. Bu doğrultuda öncelikle vadeli çeklerin ticari alacaklara taşınması ve reeskonta tabi tutulmayan vadeli çeklerin ve kredili alacakların iskontoya tabi tutulması gerekir.

Tablo 4.17: 31.12.2012 Tarihi İtibariyle Ticari Alacakların İskonto Edilmiş Maliyetleri

Alınan Çekler	**2012**		
	Tutar	**Vade**	**İskonto (TL)**
İnci Deri Mamulleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.	10.000	24.01.2013	68
İhlas Gazetecilik A.Ş.	8.500	28.02.2013	141
Toplam			**209**

Kredili Alacaklar	**2012**		
	Tutar	**Vade**	**İskonto (TL)**
Medyanet İletişim Reklam Pazarlama ve Turizm A.Ş.	31.000	08.02.2013	341
Can İnternet Yayıncılığı ve Yatırım A.Ş.	20.000	25.01.2013	142
Can Müzik, Kitap, Mağazacılık ve Pazarlarama A.Ş.	-	-	-
Estetik Yayıncılık Havacılık Ticaret Ltd. Şti.	100.000	20.02.2013	1.432
Demirören Holding A.Ş.	250.000	04.03.2013	4.406
Turkuvaz Aktif Televizyon Prodüksiyon A.Ş.	200.000	01.04.2013	4.997
Toplam			**11.882**

Dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılan vadeli çeklerin ticari alacaklara taşınması;

SK-03 (2012) /

121 ALACAK SENETLERİ	18.500,00	
101 ALINAN ÇEKLER		18.500,00
/		

Kredili alacakların ve vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması;

DK-01 (2012) /

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	11.527,00	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		11.527,00
01. Vadeli Çekler 209		
02. Kredili Alacaklar 11.318		
/		

6) VUK açısından şüpheli hale gelebilmesi için bir alacağın, mutlaka ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması; karşılık ayrılması için ise alacağın dava veya icra aşamasına gelmesi gerekmektedir. TMS açısından ise şüpheli alacaklar, TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme standardı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu standart gereği, bir finansal varlığın gelecekteki nakit akışlarını olumsuz etkileyecek bir zarar (kayıp) olayının meydana gelmesi durumunda değer düşüklüğüne uğradığı ve dolayısıyla değer düşüş zararının oluştuğu kabul edilmektedir. Finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığının kabul edilebilmesi için finansal varlığa ilişkin nakit akışlarının olumsuz yönde etkilendiğine dair tarafsız bir göstergenin olması gerekmektedir. Bu tarafsız göstergeler TMS 39'a göre şöyledir:

- Borçlunun önemli finansal sıkıntı içinde olması,
- Borçlunun sözleşmeyi ihlal etmesi,
- Borçlunun içinde bulunduğu finansal sıkıntıya ilişkin ekonomik veya yasal nedenlerden ötürü alacaklının borçluya, başka koşullar altında tanımayacağı bir ayrıcalık tanıması;

- Borçlunun, iflas veya başka tür bir finansal yeniden yapılanmaya gireceği ihtimalinin yüksek olması,
- Grup içindeki her bir finansal varlık itibariyle tespiti mümkün olmamakla birlikte, bir grup finansal varlığın gelecekteki tahmini nakit akışlarında ölçülebilir bir azalış olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veri bulunması.

AK Gıda A.Ş.'den olan ve 2013 yılında tamamı icra yoluyla tahsil edilen alacağın şüpheli alacaklardan çıkartılması:

SK-04 (2012)	/		
120 ALICILAR		30.000,00	
	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		30.000,00
	/		

Ayrılan karşılığın iptali:

DK-02 (2012)	/		
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI (-)		30.000,00	
	580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		30.000,00
	/		

7) Ticari borçlarda ticari alacaklarda olduğu gibi TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme Standardı gereği iskonto edilmiş maliyet değeri ile ölçülürler. Bu doğrultuda öncelikle vade içeren verilen çeklerin ticari borçlara taşınması ve reeskonta tabi tutulmayan vade içeren verilen çeklerin ve kredili borçların da iskontoya tabi tutulması gerekir. Ticari borçların iskonto edilmiş maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin ayrıntılar aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.18: 31.12.2012 Tarihi İtibariyle Ticari Borçların İskonto Edilmiş Maliyetleri

Verilen Çekler	2012		
	Tutar	Vade	İskonto (TL)
Doğan Haber Ajansı A.Ş.	4.000	24.01.2013	28
Turkuvaz Dağıtım Pazarlama A.Ş.	6.000	28.02.2013	100
Toplam			**128**

Kredili Borçlar	2012		
	Tutar	Vade	İskonto (TL)
Can Dergi Yayıncılık ve Pazarlama A.Ş.	20.000	24.02.2013	309
Erler Film A.Ş.	60.413	01.03.2013	1.015
Korda Kağıt Pazarlama ve Ticaret A.Ş.	100.000	03.02.2013	959
Heidelberger Druckmaschinen AG	150.000	30.01.2013	1.271
Toplam			**3.554**

Dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılan vadeli verilen çeklerin ticari borçlara taşınması;

SK-05 (2012) /

103 VERİLEN ÇEKLER	10.000,00	
321 BORÇ SENETLERİ		10.000,00
/		

Kredili borçların ve vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması;

DK-03 (2012) /

322 TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	3.682,00	
01. Vadeli Çekler 128		
02. Kredili Borçlar 3.554		
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		3.682,00
/		

8) KGK tarafından yayınlanan "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" kılavuzunda ticari alacaklar, diğer alacaklar, ticari borçlar ve diğer borçlar hesap grupları ilişkili taraflardan ve ilişkili olmayan taraflardan olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Dolayısıyla TMS/TFRS'ye göre düzenlenecek finansal durum tablosunda bu durumun göz önünde bulundurularak sınıflandırılma yapılması gerekmektedir.

9) Stoklar VUK madde 274'e göre maliyet bedeliyle, TMS 2 Stoklar standardına göre ise maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir değerinden[421] düşük olanıyla değerlenir. TMS'de benimsenen değerleme yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yatmaktadır. Elde izleyen dönemde gerçekleşen satış verisi bulunduğu için 31.12.2012 tarihi itibariyle Net Gerçekleşebilir Değerin (NGD) hesaplanmasında bu veriden yararlanmış ve bu değerleme sonucu stoklarda oluşan 12.000 TL'lik fark için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.

NGD: 90 TL (Satış Fiyatı) – 2 TL (Satış İçin Katlanılan Diğer Giderler) = 88 TL
Birim Değer Düşüklüğü: 100 TL/adet (Mal. Bedeli) – 88 TL/adet (NGD) = 12 TL
Toplam Değer Düşüklüğü: 12 TL x 1.000 adet = 12.000 TL

DK-04 (2012) /

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	12.000,00	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		12.000,00

/

10) TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre, binanın maliyeti içinde yer alan arsa payının tespit edilerek binanın maliyetinden düşülmesi ve arsalar hesabında izlenmesi gerekmektedir. Arsa payının tespit edilememesi durumunda ise böyle bir ayrım söz konusu değildir. Yine TMS 16'ya göre boş arsa ve araziler amortismana tabi değildir. Bu doğrultuda, arsa maliyeti tespit edilebildiği için binanın arsadan aldığı pay düşüldükten sonra arsaya ait amortisman tutarının iptal edilmesi gerekir.

SK-06 (2012) /

250 ARSA VE ARAZİLER	100.000,00	
252 BİNALAR		100.000,00

/

[421] Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı - Tahmini Tamamlanma Maliyeti - Tahmini Satış Giderleri

Faydalı ömürler, kıst amortisman uygulaması ve bina olarak muhasebeleştirilen arsa paylarına tekabül eden amortismanlarda yapılan değişiklikler sonucunda birikmiş amortismanda ortaya çıkan fark 31.12.2012 tarihi itibariyle 274.440 TL'dir (805.300 TL – 530.860).

DK-05 (2012) /

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	274.440,00	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		274.440,00

/

Maddi duran varlıkların, TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken düzeltmeler sonrası yeni görünümü aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.19: TMS/TFRS Doğrultusunda Maddi Duran Varlıklar 2012

	Giriş	Maliyet	Ömür	Yıllık Amortisman	Yaş	Bir. Amor. 2012
Fabrika Binası Arsası	01.10.2006	60.000	-	-	-	-
Yönetim Binası Arsası	01.01.2006	40.000	-	-	-	-
Yatırım Amaçlı Arsa	01.06.2010	54.000	-	-	-	-
Arsa	**-**	**154.000**	**-**	**-**	**-**	**-**
Yer altı ve Yer Üstü Düzenleri	**01.01.2008**	**30.000**	**10**	**3.000**	**5,00**	**15.000**
Fabrika Binası	01.10.2010	90.000	50	**1.800**	2,30	**4.140**
Yönetim Binası	01.01.2009	60.000	50	**1.200**	4,00	**4.800**
Yatırım Amaçlı Bina	01.01.2012	81.280	-	-	-	-
Binalar		**232.000**				**23.940**
Creo Trendsetter VLF Quantum Kalıp Pozlandırma ve Banyo Hattı	01.01.2008	160.000	10	**16.000**	5,00	**80.000**
Konica Minolta PRO C6500 Kalıp Üretim Makinesi	01.03.2009	80.000	10	**8.000**	2,80	**22.400**
Heidelberg Speedmaster SM 105 Baskı Ünitesi	20.05.2011	240.000	10	**24.000**	1,60	**38.400**
M.Martini 1 Tel Dikiş Robot 321	01.01.2010	120.000	10	**12.000**	3,00	**36.000**
Trend Binder Amerikan Cilt	01.01.2010	180.000	10	**18.000**	3,00	**54.000**
M.Martini Balta Kırma (Katlama Makinası)	30.10.2009	50.000	10	**5.000**	3,20	**16.000**
Sitma C 80 - 750 Poşetleme Etiketleme	01.01.2012	250.000	10	**25.000**	1,00	**25.000**
Makine ve Teçhizat		**1.080.000**				**271.800**
Canlı Yayın Aracı	01.06.2011	360.000	10	**36.000**	1,60	**57.600**
Ticari Araç	01.01.2010	40.000	10	**4.000**	3,00	**12.000**
Kamyon (1-5 Ton)	01.01.2010	120.000	10	**12.000**	3,00	**36.000**
Kamyon (5-15 Ton)	01.01.2010	160.000	10	**16.000**	3,00	**48.000**
Kamyon (5-15 Ton)	02.01.2012	120.000	10	**12.000**	1,00	**12.000**
Taşıtlar		**800.000**				**153.600**
5 Adet Bilgisayar	01.01.2009	10.000	5	**2.000**	4,00	**8.000**
Panasonic HPX371 Kamera	20.10.2010	27.000	5	**5.400**	2,20	**11.880**
Vinten Vision 12 Tripod	01.01.2011	18.000	5	**3.600**	2,00	**7.200**
Triangle Jimmy Jib	01.01.2011	9.000	5	**1.800**	2,00	**3.600**
Cinestar 8 Helikopter Kamera	01.01.2011	36.000	5	**7.200**	2,00	**14.400**
Mattebox	05.04.2010	6.000	5	**1.200**	2,80	**3.360**
Konova Slider	05.04.2010	3.000	5	**600**	2,80	**1.680**
Canon 5D Mark 3 Fotoğraf Makinesi	20.10.2010	10.000	5	**2.000**	2,20	**4.400**
Demirbaşlar		**119.000**				**54.520**
Özel Maliyetler	**30.03.2012**	**75.000**	**5**	**15.000**	**0,80**	**12.000**
Toplam						**530.860**

Yatırım amaçlı gayrimenkuller bilanço tarihinde maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak değerlenir. Maliyet yönteminin kullanılması durumunda, maddi duran varlıklarda açıklanan değerleme esasları uygulanır. Gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması durumunda ise iki farklı durum söz konusudur. İlgili duran varlığın, maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmesi ile ortaya çıkan olumlu farklar, özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Sonraki yıllarda ise ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farkı, gelir veya gider olarak kayıtlarda yer alır. İlgili duran varlığın maddi duran varlıklardan değil de direkt yatırım amaçlı gayrimenkul olarak temin edilmesi durumunda ise, gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen artış veya azalışlar yine gelir veya gider olarak kaydedilir. Örnek uygulamada, önceki dönemlerde maliyet bedeli ile tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlenmesinde gerçeğe uygun değerler yöntemi tercih edilmiştir. Verilen bilgiler ışığında yatırım amaçlı olarak kullanılan gayrimenkullere ilişkin detaylar aşağıdaki gibi şekillenmiştir:

	01.Oca.12	**İlaveler**	**Çıkışlar**	**Transferler**	**Gerçeğe Uygun Değişiminden Kaynaklanan Kazanç/Kayıp**	**31.Ara.12**
Maliyet						
Arsalar	-	-	-	55.000	-	55.000
Binalar	-	-	-	82.000	-	82.000
Net Kayıtlı Değer	**-**			**137.000**	**-**	**137.000**

Transfer işlemi gerçekleşen maddi duran varlıklara ilişkin ayrıntılar ise şöyledir:

	Maliyet Bedeli	**Birikmiş Amortisman**	**Transfer Öncesi Net Değer**	**Değer Artış Fonu**	**Transfere Esas Değer**
Arsalar	50.000	-	50.000	5.000	55.000
Binalar	80.000	(1.600)	78.400	3.600	82.000
Toplam	**130.000**			**8.600**	**137.000**

Yapılan değerleme sonucunda transferi gerçekleştirilen arsalara ilişkin 5.000 TL ve binalara ilişkin olarak da 3.600 TL olmak üzere toplam 8.600 TL'lik bir yeniden değerleme artışı söz konusu olmuştur. Satılmaya hazır finansal varlıklarda olduğu

gibi bu artışın vergi etkisinden arındırılmış olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu doğrultuda, değerleme sonrası ortaya çıkan 8.600 TL'lik yeniden değerleme artışı, ertelenmiş vergi etkisinden arındırılmış net tutarı olan 6.880 TL ile (8.600 x 0,20 = 1.720 TL, 8.600 – 1.720 TL = 6.880 TL) özkaynaklarda muhasebeleştirilir ve 1.720 TL'lik vergi etkisi kapsamlı gelirde gösterilir.

SK-07 (2012) /		
250 ARSA VE ARAZİLER	4.000,00	
252 BİNALAR	2.880,00	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ		6.880,00
- Yatırım Amaçlı G.menkuller Değer Artış Fonu /		

Binaların transfer öncesi net değerine getirilmesi;

SK-08 (2012) /		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.600,00	
252 BİNALAR		1.600,00
/		

11) VUK'a göre 5 yıl içinde, eşit taksitler halinde amortismana tabi tutulan şerefiyeler TMS'ye göre amortismana tabi olmayıp TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre, her raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğüne testine tabi tutulmaktadır[422]. Bu standart doğrultusunda, şerefiyelere uygulanan amortisman uygulamasının durdurulması ve söz konusu şerefiyelerin değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekmektedir. Şerefiyelere dönük olarak yapılan değer düşüklüğü testi neticesinde, 2012 yılı için bir değer düşüklüğü söz konusu olmadığı için herhangi bir düzeltme işlemi yapmaya gerek yoktur.

Gayri maddi iktisadi kıymetler kapsamında ticari markalar VUK'a göre 15 yılda itfa edilmektedir. TMS 37 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında ise maddi olmayan duran varlıkların amortismana tabi tutulmasında bu varlıkların faydalı ömürleri baz alınmakta, bazı duran varlıkların faydalı ömürleri ise sınırsız kabul edilebilmekte ve itfaya tabi tutulmamaktadır. Faydalı ömrü sınırsız

[422] TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Madde: 59.

kabul edilen maddi olmayan duran varlıklar TMS 36 standardı kapsamında sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Bu doğrultuda faydalı ömrü sınırsız kabul edilen "Ülkü Gazetesi" ve "X TV" ticari markalarına ilişkin amortisman uygulamasına son verilir. Herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu olmadığı içinde herhangi bir düzeltme işlemi yapılmaz.

Faydalı ömürler ve kıst amortisman uygulaması doğrultusunda yapılan değişiklikler sonucunda birikmiş amortismanda ortaya çıkan fark 31.12.2012 tarihi itibariyle 304.240 TL'dir (489.774 TL – 192.814).

DK-06 (2012) /

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	296.960,00	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARLARI		296.960,00
/		

TDMS'ye göre özel maliyetler maddi olmayan bir duran varlık kabul edilmekte ve bu grupta sınıflandırılmaktadır. TMS 16 ve TMS 38'de ise özel maliyetlerin maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması ile ilgili herhangi bir hüküm olmamasına rağmen, özün önceliği kavramı gereğince "maddi" bir yapıya sahip olmasından dolayı bu varlıkların maddi duran varlıklar sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir. Mevcut uygulamada da SPK'ya tabi şirketlerin raporlama yaparken özel maliyetleri, maddi duran varlıklar içerisinde raporladığı görülmektedir. TMS 17'nin 27. maddesinde ise; kiralama işlemine konu olan amortismana tabi varlıkların amortismanının TMS 16'da yer alan hükümlere göre hesaplanması gerektiği belirtilmektedir. Bu doğrultuda, maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan 75.000 TL'lik özel maliyetlerin, maddi duran varlıklara aktarılması gerekmektedir.

SK-09 (2012) /

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLILAR - Özel Maliyetler	75.000,00	
264 ÖZEL MALİYETLER		75.000,00
/		

Grup TMS doğrultusunda program haklarının itfasını, yayınlanma sırasına göre ve gösterim adedine göre belirlemektedir. Sınırsız gösterim hakkı olan programların itfası 5 gösterim ile sınırlandırılmıştır. Sınırsız gösterim hakkına sahip olunan Arka Sokaklar dizisinin amortisman payı ise şu şekilde hesaplanmıştır:

Bölüm Başı Amortisman Gideri = 280.000/70 = 4.000 TL
Gösterim Başına Amortisman Gideri = 4.000/5 = 800 TL
2012 Yılı Amortisman Gideri = 800 TL X 15 = 12.000 TL
2013 Yılı Amortisman Gideri = 800 TL X 20 = 16.000 TL

Tablo 4.20: TMS/TFRS Doğrultusunda MODV 2012

MODV	Giriş	Çıkış	2012	Ömür	Yıllık Amort.	Yaş	Bir. Amor. 2012
Can Ofset	20.03.2012	-	45.000	15	3.000	0,8	2.400
Ülkü Gazetesi	12.03.2011	-	60.000	-	-	-	-
Can TeleShopping	20.07.2012	-	30.000	15	2.000	0,5	1.000
Işık TV	01.06.2011	01.12.2013	56.000	15	3.734	1,6	5.974
Ticari Marka			**193.012**				**9.374**
SAP	30.10.2011	-	90.000	3	30.000	1,3	39.000
Microsoft Office	01.01.2012	-	30.000	3	10.000	2	20.000
Bilgisayar Program Hakları			**120.000**				**59.000**
ışıktv.com	01.06.2011	01.12.2013	12.000	5	2.400	1,6	3.840
ışıktv.com.tr	01.06.2011	01.12.2013	8.000	5	1.600	1,6	2.560
canshopping.com.tr	20.07.2012	-	18.000	5	3.600	0,5	1.800
canofset.com.tr	20.03.2012	-	6.000	5	1.200	0,8	960
ülkü.com.tr	12.03.2011	-	20.000	5	4.000	1,8	7.200
İnternet Alan Adları			**64.000**	**-**	**-**		**16.360**
Arka Sokaklar	01.09.2012		280.000	-	-	-	12.000
Yalan Rüzgarı (Yabancı Dizi)	01.09.2012		100.000	40	7.000	16	40.000
UEFA Avrupa Ligi Maçları	12.03.2012		150.000	6	25.000	1	25.000
UEFA Şampiyonlar Ligi Maçları	13.03.2012		90.000	6	15.000	1	15.000
Televizyon Program Hakları			**530.000**				92.000
- Işık TV Uydu Yayın Hakkı	01.06.2011	01.12.2013	44.000	5	-	1,6	14.080
Yayın Hakkı		-	**44.000**		**8.800**		**8.800**
Can Ofset	20.03.2012	-	36.400	-	-	-	-
Ülkü Gazetesi	12.03.2011	-	21.465	-	-	-	-
Can TeleShopping	20.07.2012	-	2.200	-	-	-	-
Işık TV	01.06.2011	01.12.2013	14.500	-	-	-	-
Şerefiye		-	**74.565**				-
Bilgisayar Yazılım Programları	01.01.2012	-	10.000	5	2.000	1	2.000
Araştırma ve Geliştirme Giderleri		-	**10.000**	**-**	**-**		**2.000**
Toplam							**192.814**

12) 2012 yılı için yapılacak bir düzeltme işlemi yoktur.

13) Kısa vadeli kredilerin TMS/TFRS' ye göre değerlemesi sonucunda ulaşılacak bedel VUK' a göre yapılan hesaplamadan önemli ölçüde farklı değildir. Fakat TMS/TFRS' ye göre faiz tahakkukları ilgili banka kredileri ile birlikte gösterilir. Buna ilişkin sınıflama kaydı aşağıdaki gibidir:

SK-10 (2012)	/		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		4.745,00	
300 BANKA KREDİLERİ			4.745,00
	/		

14) Finansal kiralama yoluyla elde edilen kamyonun maddi olmayan duran varlıklardan çıkartılarak maddi duran varlıklarda takip edilmesi gerekir.

SK-11 (2012)	/		
254 TAŞITLAR		120.000,00	
260 HAKLAR			120.000,00
	/		

15) Çalışanlar tarafından, hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içerisinde kullanılması beklenen ücretli izinler, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer almaktadır. Bu standarda göre; çalışanların, işten ayrılmaları halinde hak edip kullanmamış oldukları izin haklarına ilişkin kendilerine nakit ödeme yapılmasını talep etme haklarının bulunması durumunda (giydirilmiş/kazanılmış ücretli izin) bu süreye isabet eden ücretler için karşılık ayrılması gerekmektedir. Ayrılan karşılık finansal durum tablosunda "Kısa Vadeli Karşılıklar" grubunda sınıflandırılır. Bu durumda, kullanılmayan izinlere karşılık gelen kullanılmamış izin hakları karşılığı olan 20.000 TL için karşılık ayrılır ve söz konusu karşılık çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklarda gösterilir. 2012 yılı itibariyle ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarı ise 116.000 TL'dir.

DK-07 (2012) /

580 GEÇMİŞ YIL ZARLARI	136.000,00	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		20.000,00
- Kullanılmamış İzin Hakları Karşılığı		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		116.000,00
/		

16) TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına göre karşılık ayrılabilmesi için; geçmişteki olaylardan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması, bu yükümlülükle ilgili olası bir nakit çıkışının söz konusu olması ve bu nakit çıkışının güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir[423]. Bu kapsamda, 2012 yılında RTÜK tarafından verilen cezaya itiraz amacıyla açılan dava incelendiğinde:

- RTÜK tarafından 2012 yılında verilen cezaya ilişkin olarak açılan davanın 2013 yılında lehte sonuçlanmasından dolayı ayrılan karşılığın iptal edilmesi gerekir.

DK-08 2012 /

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	12.500,00	
- Dava Karşılıkları		
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		12.500,00
/		

Sınıflandırma ve düzeltme kayıtları sonrası bilanço kalemlerinin görünümü aşağıdaki gibi şekillenmiştir:

[423] TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Madde: 34.

Tablo 4.21: 2012 Yılı Sınıflandırma ve Düzeltme Kayıtları Sonrası Bilanço Kalemleri

Hesap No	Hesap Adı	Yasal Tutar	Sınıflandırma Farkları Sonrası Toplam	Düzeltme Kayıtları Sonrası Toplam	Fark
100	Kasa	11.900	11.900	11.900	-
101	Alınan Çekler	25.000	6.500	6.500	-
102	Bankalar	494.050	510.800	510.800	-
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	(10.000)	-	-	-
108	Diğer Hazır Değerler	13.500	13.500	13.500	-
110	Hisse Senetleri	95.000	97.200	97.200	-
111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	24.000	24.000	24.000	-
118	Diğer Menkul Kıymetler	4.000	4.000	4.000	-
120	Alıcılar	611.000	641.000	641.000	-
121	Alacak Senetleri	23.750	42.250	42.250	-
122	Alacak Senetleri Reeskontu	(564)	(564)	(12.091)	11.527
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.250	1.250	1.250	-
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	50.000	20.000	20.000	-
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	(50.000)	(50.000)	(20.000)	30.000
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	31.014	31.014	31.014	-
150	İlk Madde ve Malzeme	74.000	74.000	74.000	-
151	Yarı Mamuller	3.250	3.250	3.250	-
152	Mamuller	52.000	52.000	52.000	-
153	Ticari Mallar	126.000	126.000	126.000	-
157	Diğer Stoklar	13.350	13.350	13.350	-
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı			(12.000)	12.000
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	12.362	12.362	12.362	-
181	Gelir Tahakkukları	20.000	3.250	3.250	-
190	Devreden KDV	40.000	40.000	40.000	-
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	4.200	4.200	4.200	-
195	İş Avansları	10.500	10.500	10.500	-
196	Personel Avansları	10.000	10.000	10.000	-
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	56.000	56.000	56.000	-
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.210	1.210	1.210	-
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	21.315	21.315	21.315	-
240	Bağlı Menkul Kıymetler	5.800	5.800	5.800	-
250	Arazi ve Arsalar	50.000	154.000	154.000	-
251	Yeraltı veYerüstü Düzenleri	30.000	30.000	30.000	-
252	Binalar	330.000	231.280	231.280	-
253	Tesis ,Makina ve Cihazlar	1.080.000	1.080.000	1.080.000	-
254	Taşıtlar	680.000	800.000	800.000	-
255	Demirbaşlar	119.000	119.000	119.000	-
256	Diğer Duran Varlıklar	-	75.000	75.000	-
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(806.900)	(805.300)	(530.860)	274.440
260	Haklar	1.159.000	1.039.000	1.039.000	-
261	Şerefiye	74.565	74.565	74.565	-
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	10.000	10.000	10.000	-
264	Özel Maliyetler	75.000	-	-	-
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(489.774)	(489.774)	(192.814)	296.960
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.215	1.215	1.215	-
Toplam		**4.085.993**	**4.105.073**	**4.682.946**	

Tablo 4.21: Sınıflandırma ve Düzeltme Kayıtları Sonrası Bilanço Kalemleri

300	Banka Kredileri	300.000	304.745	304.745	-
301	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	58.963	58.963	58.963	-
302	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	(43.615)	(43.615)	(43.615)	-
320	Satıcılar	330.413	330.413	330.413	-
321	Borç Senetleri	32.000	42.000	42.000	-
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	(803)	(803)	(4.485)	3.652
332	İştiraklere Borçlar	2.650	2.650	2.650	-
335	Personele Borçlar	12.000	12.000	12.000	-
339	Diğer Çeşitli Borçlar	24.760	24.760	24.760	-
340	Alınan Avanslar	5.610	5.610	5.610	-
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	16.286	16.286	16.286	-
361	Öden.Sosyal Güvenlik Kesintileri	24.310	24.310	24.310	-
381	Gider Tahakkukları	4.745	-	-	-
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	12.500	12.500	20.000	7.500
401	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	176.889	176.889	176.889	-
402	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	(83.200)	(83.200)	(83.200)	-
426	Alınan Depozito ve Teminatlar	10.235	10.235	10.235	-
472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	-	-	116.000	116.000
479	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			91.611	
500	Sermaye	3.000.000	3.000.000	3.000.000	-
520	Hisse Senedi İhraç Primleri	50.000	50.000	50.000	-
529	Diğer Sermaye Yedekleri	-	9.080	9.080	-
540	Yasal Yedekler	17.250	17.250	17.250	-
548	Diğer Kar Yedekleri	150.000	150.000	150.000	-
580	E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(15.000)	(15.000)	-	-
570	Geçmiş Yıl Kârları	-	-	351.444	-
Toplam		**4.085.993**	**4.105.073**	**4.682.946**	

Sınıflandırma ve düzeltme kayıtları sonrası ertelenmiş vergiye ulaşabilmek için sırasıyla aşağıdaki işlemler takip edilir[424]:

- Sınıflama kayıtları VUK'a göre hazırlanmış mizan üzerine yansıtılarak sınıflama kayıtları sonrası mizana ulaşılır.
- Daha sonra sınıflama kayıtları sonrası mizan üzerine düzeltme kayıtları yansıtılarak ertelenmiş vergi öncesi mizana ulaşılır.
- Ertelenmiş vergi öncesi mizan ile sınıflama kayıtları sonrası mizandaki aktif ve pasif hesaplar arasındaki farklar alınır.
- Ertelenmiş vergi, kurumlar vergisi, özkaynaklara ilişkin kalemler vb. kalemler arasındaki farklar ertelenmiş vergi hesabında dikkate alınmaz.

[424] Serdar Özkan, Emre Öztürk, KOBİ TFRS'ye Geçiş Seminer Notu, İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Ekim 2012, İzmir, s. 24.

- Farklar geçici fark ve kalıcı fark olarak ayrıştırılır ve geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi hesaplaması yapılır.
- Geçici farklardan doğan ertelenmiş vergiye daha sonra varsa geçmiş yıl zararlarından doğan ertelenmiş vergi eklenerek toplam ertelenmiş vergi hesaplamasına ulaşılır.

Grubun 31.12.2012 tarihi itibariyle vergi matrahından indirilebilecek geçmiş yıl zararı ve yatırım indirimi bulunmamaktadır.

Tablo 4.22: 2012 Yılı Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

Hesap No	Hesap Adı	Yasal Tutar	SF Sonrası Toplam	DK Sonrası Toplam	Fark	Kalıcı Farklar	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi
122	Alacak Senetleri Reeskontu	(564)	(564)	(12.091)	11.527		11.527	2.305
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	(50.000)	(50.000)	(20.000)	30.000		(30.000)	(6.000)
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı			(12.000)	12.000		12.000	2.400
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(806.900)	(805.300)	(530.860)	274.440		(274.440)	(54.888)
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(489.774)	(489.774)	(192.814)	296.960		(296.960)	(59.392)
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	(803)	(803)	(4.485)	3.682		(3.682)	(736)
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	12.500	12.500	20.000	7.500		7.500	1.500
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	-	116.000	116.000		116.000	23.200
Toplam								**(91.611)**

Geçici farkların kurumlar vergisi oranı olan %20 ile çarpılması sonucunda 91.611 TL tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğüne ulaşılmıştır. Ertelenmiş vergi aşağıdaki kayıtla mizana son kayıt olarak yansıtılır.

DK-EV (2012) /

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	91.611,00	
479 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		91.611,00

/

Sınıflandırma ve düzeltme kayıtları sonrası finansal durum tablosunun kalemleri itibariyle görünümü aşağıdaki gibi şekillenmiştir:

Nakit ve Nakit Benzerleri

	31.Ara.12
Kasa	11.900,00
Vadesiz Mevduat	292.000,00
Vadeli Mevduat (3 aya kadar)	121.000,00
Vadeli Mevduat Faiz Geliri	12.550,00
Vadesiz Çekler	6.500,00
Diğer Hazır Değerler	13.500,00
Toplam	**457.450,00**

Finansal Yatırımlar (Kısa Vade)

	31.Ara.12
Vadeli Mevduat (3ay-1 yıl arası)	60.000,00
Vadeli Mevduat Faiz Geliri	4.200,00
Diğer Menkul Kıymetler (Hazine Bonosu)	4.000,00
Toplam	**68.200,00**

Finansal Yatırımlar (Uzun Vade)

	31.Ara.12
Hisse Senedi (Kısa Vadeli Planı Olmayan)	97.200,00
Bağlı Menkul Kıymetler	5.800,00
Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	24.000,00
Toplam	**127.000,00**

Ticari Alacaklar (İlişkili Taraf-Kısa Vade)

	31.Ara.12
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	51.000,00
Vadeli Satıştan Kaynaklanan Kazanılmamış Finansman Geliri	(483,00)
Toplam	**50.517,00**

Ticari Alacaklar (İlişkili Olmayan Taraf-Kısa Vade)

	31.Ara.12
İlişkili Olamayan Taraflardan Ticari Alacaklar	590.000,00
Alacak Senetleri	23.750,00
Alınan Çekler (Vadeli)	18.500,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	1.250,00
Şüpheli Ticari Alacaklar	20.000,00
Ara Toplam	**653.500,00**
Vadeli Satıştan Kaynaklanan Kazanılmamış Finansman Geliri	(11.608,00)
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	(20.000,00)
Toplam	**621.892,00**

Ticari Alacaklar (İlişkili Olmayan - Taraf-Uzun Vade)

	31.Ara.12
İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar	
Verilen Depozito ve Teminatlar	1.210,00
Toplam	**1.210,00**

Diğer Alacaklar (Kısa Vade)

	31.Ara.12
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	4.600,00
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	26.414,00
Toplam	**31.014,00**

Diğer Alacaklar (Uzun Vade)

	31.Ara.12
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	21.315,00
Toplam	**21.315,00**

Stoklar

	31.Ara.12
Stoklar	
İlk Madde Malzeme	74.000,00
Yarı Mamuller	3.250,00
Mamuller	52.000,00
Ticari Mallar	126.000,00
Diğer Stoklar	13.350,00
Ara Toplam	**268.600,00**
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(12.000,00)
Toplam	**256.600,00**

Peşin Ödenmiş Giderler

	31.Ara.12
Gelecek Aylara Ait Giderler	12.362,00
Toplam	**12.362,00**

Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar

	31.Ara.12
Peşin Ödenen Vergiler	4.200,00
Toplam	**4.200,00**

Diğer Dönen Varlıklar

	31.Ara.12
Devreden KDV	40.000,00
İş Avansları	10.500,00
Personel Avansları	10.000,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	56.000,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Karşılığı	-
Gelir Tahakkukları	3.250,00
Bloke Mevduat (3 ay-1 yıl)	21.050,00
Toplam	**140.800,00**

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

	31.Ara.12
Arsa	50.000,00
Bina	78.400,00
Gerçeğe Uygun Değer Artışı	6.880,00
Toplam	**135.280,00**

Maddi Duran Varlıklar

	31.Ara.12
Arazi ve Arsalar	100.000,00
Yer Altı ve Yer üstü Düzenleri	30.000,00
Binalar	150.000,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	1.080.00,00
Taşıtlar	800.000,00
Demirbaşlar	119.000,00
Diğer Duran Varlıklar (Özel Maliyetler)	75.000,00
Birikmiş Amortismanlar	(530.860,00)
Toplam	**1.823.140,00**

Şerefiye

	31.Ara.12
01 Ocak	35.965,00
İlave	38.600,00
Değer Düşüklüğü	-
Toplam	**74.565,00**

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

	31.Ara.12
Ticari Marka	191.000,00
Bilgisayar Program Hakları	120.000,00
İnternet Alan Adları	64.000,00
Televizyon Program Hakları	620.000,00
Yayın Hakkı	44.000,00
Araştırma Geliştirme Giderleri	10.000,00
Birikmiş Amortismanlar	(192.814,00)
Toplam	**856.186,00**

Peşin Ödenmiş Giderler

	31.Ara.12
Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.215,00
Toplam	**1.215,00**

Ertelenmiş Vergi Varlığı

	31.Ara.12
Ertelenmiş Vergi Varlığı	-
Toplam	

Kısa Vadeli Borçlanmalar

	31.Ara.12
Banka Kredileri	300.000,00
Banka Kredileri Faiz Tahakkukları	4.745,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	58.963,00
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	(43.615,00)
Toplam	**320.093,00**

Uzun Vadeli Borçlanmalar

	31.Ara.12
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	176.889,00
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	(83.200,00)
Toplam	**93.689,00**

Ticari Borçlar (İlişkili Taraf)

	31.Ara.12
Satıcılar	20.000,00
Vadeli Alışlardan Kaynaklanan Ertelenmiş Finansman Gideri	(309,00)
Toplam	**19.691,00**

Ticari Borçlar (İlişkili Olmayan Taraf)

	31.Ara.12
Satıcılar	310.413,00
Borç Senetleri	32.000,00
Verilen Çekler (Vadeli)	10.000,00
Ara Toplam	**352.413,00**
Vadeli Alışlardan Kaynaklanan Ertelenmiş Finansman Gideri (Ticari Borçlar Reeskontu)	(4.176,00)
Toplam	**348.237,00**

Diğer Borçlar (Kısa Vadeli)

	31.Ara.12
İlişkili Taraflara Borçlar	
- İştiraklere Borçlar	2.650,00
İlişkili Olmayan Taraflar Borçlar	
- Diğer Çeşitli Borçlar	24.760,00
Toplam	**27.410,00**

Diğer Borçlar (Uzun Vadeli)

	31.Ara.12
İlişkili Olmayan Taraflar Borçlar	
- Alınan Depozito ve Teminatlar	10.235,00
Toplam	**10.235,00**

Çalışanlara Sağlanan Faydalar

	31.Ara.12
Personele Borçlar	12.000,00
Sosyal Güvenlik Kesintileri	24.310,00
Toplam	**36.310,00**

Ertelenmiş Gelirler

	31.Ara.12
Alınan Avanslar	5.610,00
Toplam	**5.610,00**

Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü

	31.Ara.12
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	0,00
Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri	0,00
Toplam	**0,00**

Kısa Vadeli Karşılıklar

	31.Ara.12
Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Karşılıklar	
- Kullanılmamış İzin Hakları Karşılığı	20.000,00
Toplam	**20.000,00**

Uzun Vadeli Karşılıklar

	31.Ara.12
Çalışanlara Sağlanan Uzun Vadeli Karşılıklar	
- Kıdem Tazminatları	116.000,00
Toplam	**116.000,00**

Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

	31.Ara.12
Ödenecek Vergi ve Fonlar	16.286,00
Toplam	**16.286,00**

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

	31.Ara.12
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	91.611,00
Toplam	**91.611,00**

Özkaynaklar

	31.Ara.12
Ödenmiş Sermaye	3.000.000,00
Paylara İlişkin Primler	
- Hisse Senedi İhraç Primleri	50.000,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış Fonu	6.880,00
Satılmaya Hazır Finansal Varlık Değerleme Farkı	2.200,00
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	
- Yasal Yedekler	17.250,00
Diğer Kâr Yedekleri	150.000,00
Dönem Net Kârı	351.444,00
Toplam	**3.577.774,00**

Ertelenmiş vergi kaydının atılması ile VUK' a göre hazırlanmış olan mizan TMS-TFRS'ye dönüştürülmüş olur. Hesapların TMS-TFRS'ye göre hangi bilanço kalemi içinde sınıflandırılacağı da belirlendikten sonra düzeltilmiş bakiyeler üzerinden TMS-TFRS'ye göre finansal durum tablosu hazırlanır. 2012 yılına ilişkin Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu ise 2012 yılının geçiş dönemi olması nedeniyle uygulamada yer almamıştır.

Tablo 4.23: Can Yayın Holding 31.12.2012 Tarihli Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Tutar		Tutar
VARLIKLAR		**KAYNAKLAR**	
Dönen Varlıklar		**Kısa Vadeli Yükümlülükler**	
- Nakit ve Nakit Benzerleri	457.450,00	- Kısa Vadeli Borçlanmalar	320.093,00
- Finansal Yatırımlar	68.200,00	- UV Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	-
- Ticari Alacaklar		- Ticari Borçlar	
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	50.517,00	- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	19.691,00
- İlişkili Olmayan Taraflardan Tic. Alacaklar	621.892,00	- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	348.237,00
- Diğer Alacaklar		- Diğer Borçlar	
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	4.600,00	- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	2.650,00
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğ. Alacaklar	26.414,00	- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	24.760,00
- Stoklar	256.600,00	- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	36.310,00
- Peşin Ödenmiş Giderler	12.362,00	- Ertelenmiş Gelirler	5.610,00
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	4.200,00	- Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	0,00
- Diğer Dönen Varlıklar	140.800,00	- Kısa Vadeli Karşılıklar	
- ARA TOPLAM	**1.643.035,00**	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	20.000,00
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	0,00	- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	-
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	**1.643.035,00**	- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	16.286,00
		ARA TOPLAM	**793.637,00**
Duran Varlıklar		- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	0,00
- Ticari Alacaklar		**TOPLAM KV YÜKÜMLÜLÜKLER**	**793.637,00**
- İlişkili Olmayan Taraflardan Tic. Alacaklar	1.210,00		
- Diğer Alacaklar		**Uzun Vadeli Yükümlülükler**	
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğ. Alacaklar	21.315,00	- Uzun Vadeli Borçlanmalar	93.689,00
- Finansal Yatırımlar	127.000,00	- Diğer Finansal Yükümlülükler	-
- Yatırım Amaçlı G. Menkuller	135.280,00	- Diğer Borçlar	
- Maddi Duran Varlıklar	1.823.140,00	- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	-
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar		- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	10.235,00
- Şerefiye	74.565,00	- Uzun Vadeli Karşılıklar	
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	856.186,00	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	116.000,00
- Peşin Ödenmiş Giderler	1.215,00	- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	0,00
- Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	91.611,00
- Diğer Duran Varlıklar	-	**TOPLAM UV YÜKÜMLÜLÜKLER**	**311.535,00**
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	**3.039.911,00**		
		ÖZKAYNAKLAR	
		- Ödenmiş Sermaye	3.000.000,00
		- Paylara İlişkin Primler	50.000,00
		- Y.Amaçlı G. Menkul Değer Artış Fonu	6.880,00
		- Satılmaya Hazır Finansal Varlık	2.200,00
		- Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	17.250,00
		- Diğer Kâr Yedekleri	150.000,00
		- Geçmiş Yıllar Zararları	-
		- Dönem Net Karı	351.444,00
		TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	**3.577.774,00**
TOPLAM VARLIKLAR	**4.682.946,00**	**TOPLAM KAYNAKLAR**	**4.682.946,00**

- 2013 Yılı Düzeltme İşlemleri -

2013 yılına ilişkin sınıflandırma ve düzeltme kayıtlarına geçmeden önce ilk yapılması gereken ilk işlem, 31.12.2012 tarihli mali tabloların hazırlanması için yapılan ertelenmiş vergi kayıtları da dâhil düzeltme kayıtlarının 31.12.2013 tarihli VUK'a göre hazırlanmış mizana taşınmasıdır. Taşıma kayıtlarına ilişkin işlemler aşağıdaki gibidir:

1)

DK-01 (2012) /

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		11.527,00	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU			11.527,00
01. Vadeli Çekler	209		
02. Kredili Alacaklar	11.318		
/			

Ticari alacaklar ve vadeli çekler içindeki bir sonraki yıla sarkan vade farkı bir sonraki yıl tahsil edileceğinden bu kayıt bir sonraki yıla taşınır fakat 642 Faiz Gelirleri hesabı ile ters çevrilerek faiz geliri 2013 yılına aktarılır.

2)

DK-02 (2012) /

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI (-)		30.000,00	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI			30.000,00
/			

Şüpheli alacak 2013 yılında tahsil edildiği için bu kayıt taşınıp ters çevrilerek 2013 yılına yansıtılacaktır. Ters çevrilme işlemi 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

3)

DK-03 (2012) /

322 TİCARİ BORÇLAR REESKONTU		3.682,00	
01. Vadeli Çekler	128		
02. Kredili Borçlar	3.554		
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI			3.682,00
/			

Vadeli ticari borçlar ve verilen çekler içindeki sonraki yıla sarkan vade farkı sonraki yıl ödeneceğinden bu kayıt bir sonraki yıla taşınır fakat 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri hesabı ile ters çevrilerek faiz gideri 2013 yılına aktarılır.

4)

DK-04 (2012) /

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	12.000,00	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		12.000,00
/		

2012 yılında ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı, ilgili stok kalemleri 2013 yılında satıldığından, 621Satılan Ticari Mallar Hesabı kullanılarak ters çevrilir.

5)

DK-05 (2012) /

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	274.440,00	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		274.440,00
/		

Maddi duran varlıklar üzerindeki amortisman bedeli farkı devam ettiğinden düzeltme kaydı ters çevrilmeden taşınır.

6)

DK-06 (2012) /

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	296.960,00	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARLARI		296.960,00
/		

Maddi olmayan duran varlıklar üzerindeki amortisman bedeli farkı devam ettiğinden düzeltme kaydı ters çevrilmeden taşınır.

7)

DK-07 (2012) /

580 GEÇMİŞ YIL ZARLARI	136.000,00	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		20.000,00
- Kullanılmamış İzin Hakları Karşılığı		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		116.000,00
/		

Kullanılmamış izin hakları karşılığı ile kıdem tazminatı karşılığı bir sonraki yıla taşınır. 31.12.2013 itibariyle bu karşılıklar tamamen kapanmadığından kayıt ters çevrilmez.

8)

DK-08 2012 /

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	12.500,00	
- Dava Karşılıkları		
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		12.500,00
/		

Söz konusu dava karşılığı, dava 2013 yılında lehte sonuçlandığı için bu kayıt taşınıp ters çevrilerek 2013 yılına yansıtılacaktır. Ters çevrilme işlemi 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

9)

DK-EV (2012) /

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	91.611,00	
479 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		91.611,00
/		

Ertelenmiş vergi farkı 2013 yılında da devam edeceğinden düzeltme kaydı ters çevrilmeden taşınır.

Tablo 4.24: 2013 Yılına Aktarılacak Taşıma Kayıtları

	2012 Yılı Düzeltme Kayıtları			Taşıma Kayıtları			Taşıma Sonrası Durum		
DK 01	580 Geçmiş Yıl Zararları	11.527		122 Alacak Senetleri Reeskontu	11.527		580 Geçmiş Yıllar Zararları	11.527	
	121 Alacak Senetleri		11.527	642 Faiz Gelirleri		11.527	642 Faiz Gelirleri		11.527
DK 02	129 Şüp. Tic. Al. Karş.	30.000		644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	30.000		644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	30.000	
	580 Geçmiş Yıl Zararları		30.000	129 Şüp. Tic. Al. Karş.		30.000	580 Geçmiş Yıl Zararları		30.000
DK 03	322 Ticari Borçlar Reeskontu	3.682		660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	3.682		660 Kısa Vadeli Borçl. Giderl.	3.682	
	580 Geçmiş Yıl Zararları		3.682	322 Ticari Borçlar Reeskontu		3.682	580 Geçmiş Yıl Zararları		3.682
DK 04	580 Geçmiş Yıl Zararları	12.000		158 Stok Değ. Düş. Karş.	12.000		580 Geçmiş Yıllar Zararları	12.000	
	158 Stok Değer Düş. Karş.		12.000	621 Satılan Ticari Mallar Mal.		12.000	621Satılan Ticari Mallar Maliyeti		12.000
DK 05	257 Birikmiş Amortismanlar	274.440					257 Birikmiş Amortismanlar	274.440	
	580 Geçmiş Yıl Zararları		274.440				580 Geçmiş Yıl Zararları		274.440
DK 06	268 Birikmiş Amortismanlar	296.960					268 Birikmiş Amortismanlar	296.960	
	580 Geçmiş Yıl Zararları		296.960				580 Geçmiş Yıl Zararları		296.960
DK 07	580 Geçmiş Yıl Zararları	136.000					580 Geçmiş Yıl Zararları	136.000	
	379 Diğer Borç ve Gid. Karş.		20.000				379 Diğer Borç ve Gid. Karş.		20.000
	472 Kıdem Tazminatı Karş.		116.000				472 Kıdem Tazminatı Karş.		116.000
DK 08	379 Diğer Borç ve Gid. Karş.	12.500		644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	12.500		644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	12.500	
	580 Geçmiş Yıl Zararları		12.500	379 Diğer Borç ve Gid. Karş.		12.500	580 Geçmiş Yıl Zararları		12.500
EVK 09	580 Geçmiş Yıl Zararları	91.611					580 Geçmiş Yıl Zararları	91.611	
	479 Ertelenmiş Vergi Yük.		91.611				479 Ertelenmiş Vergi Yük.		91.611

Tüm taşıma kayıtlarının birleştirilmesi ile 2013 yılının ilk düzeltme kaydı olan Taşıma Kaydı TK-01'e ulaşılır:

TK- 01 (2013) /

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	274.440,00	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	296.960,00	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	42.500,00	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	3.682,00	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		12.000,00
642 FAİZ GELİRLERİ		11.527,00
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		20.000,00
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		116.000,00
479 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		91.611,00
570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI		366.444,00

/

Taşıma kayıtları sonrası, Can Yayın Holdingin 31.12.2013 tarihli geçici mizanı üzerinde TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken düzeltme ve sınıflandırma işlemleri ise şöyledir:

1) TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı gereği, bankadaki mevduatın vadesiz nitelikte olan 289.924,00 TL'si, 3 aya kadar vadesi olan vadeli mevduatların 161.320,00 TL'si nakit ve nakit benzerlerinde sınıflandırılır. Vadesi üç ay ile bir yıl arasında olan 80.220,00 TL'lik vadeli mevduat kısa vadeli finansal yatırımlarda, 15.400,00 TL'lik bloke mevduat diğer dönen varlıklarda ve bir yıldan uzun bloke altında olan 12.000 TL diğer duran varlıklarda sınıflandırılır. Gerekli düzeltme işlemleri ise finansal durum tablosu üzerinde gerçekleştirilir.

2) Gelir tahakkuku olarak muhasebeleştirilen 19.250 TL'lik tutarın, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı gereği bu hesaptan çıkartılarak 10.850 TL'sinin nakit ve nakit benzerleri içerisindeki vadeli mevduatlarda, 8.400 TL'lik tutarın ise finansal yatırımlardaki vadeli mevduatlarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

SK-01 (2013) /

102 BANKALAR		19.250,00	
- Vadeli Mevduat (1-3 ay arası)	10.850		
- Vadeli Mevduat (3 ay-1 yıl arası)	8.400		
181 GELİR TAHAKKUKLARI			19.250,00

/

3) Grubun elinde bulunan ve satılmaya hazır finansal varlık niteliğinde olan hisse senetleri, gerçeğe uygun değerine getirilir ve sınıflandırma yapılırken uzun vadeli finansal yatırımlar grubunda takip edilir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, gerçeğe uygun değerle değerleme sonrası ortaya çıkan değerleme farkına ilişkin vergi etkisidir. Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemesi ya da transferi sonrasında ortaya çıkan değer artış veya azalışlarının, kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi yerine bilançoda özkaynaklar içerisinde muhasebeleştirilmesi esasını benimsemiştir. Özkaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar dönem kârını etkilemez. Dolayısıyla dönem kârını etkilemeyen bu unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, özkaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu doğrultuda satılmaya hazır finansal varlıklarda meydana gelen 1.250 TL'lik değer artışı, ertelenmiş vergi etkisinden arındırılmış net tutarı olan 1.000 TL ile (1.250 x 0,20 = 250 TL, 1.250 TL – 250 TL = 1.000 TL) özkaynaklarda muhasebeleştirilir ve 250 TL'lik vergi etkisi kapsamlı gelirde gösterilir.

SK-02 (2013) /

110 HİSSE SENETLERİ		1.000,00	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ			1.000,00
- Satılmaya Hazar Finansal Varlık Gerçeğe Uygun Değer Artışı			

/

4) Diğer menkul kıymetler içerisinde yer alan B Tipi Likit Fonlar, likidite değeri yüksek olan ve paraya çevrilmesinde değerinde herhangi bir değişim riski bulunmayan bir nakit benzeri kıymet olduğu için, TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı gereği finansal yatırımlar yerine nakit ve nakit benzerleri grubunda

sınıflandırılır. Hazine bonosu ise kısa vadeli bir yatırım aracı olduğu için kısa vadeli finansal yatırımlarda sınıflandırılır.

SK-03 (2013) /

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER - B Tipi Likit Fonlar	2.500,00	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER - B Tipi Likit Fonlar		2.500,00

/

5) Ticari alacakların 2013 yılı düzeltme işlemleri kapsamında sırasıyla; vadeli çeklerin ticari alacaklara taşınması, dönem içerisinde gerçekleştirilen satışlara ilişkin vade farkının ayrıştırılması ve kredi alacaklar ile vadeli çeklerin net bugünkü değere indirgenmesi işlemleri gerçekleştirilir.

Tablo 4.25: 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Ticari Alacakların İskonto Edilmiş Maliyetleri

Alınan Çekler	**2013**		
	Tutar	**Vade**	**İskonto**
Koza İpek Basın ve Basım Sanayi Ticaret A.Ş.	6.000	07.02.2014	65
Vatan Gazetecilik A.Ş.	8.000	20.02.2014	115
TOPLAM	**14.000**		**180**

Kredili Alacaklar	**2013**		
	Tutar	**Vade**	**İskonto**
Medyanet İletişim Reklam Pazarlama ve Turizm A.Ş.	20.000	14.02.2014	254
Can Müzik, Kitap, Mağazacılık ve Pazarlarama A.Ş.	40.000	24.03.2014	924
Yeni Gün Haber Ajans Basım Yayın A.Ş.	45.000	28.02.2014	744
Feza Gazetecilik A.Ş.	55.000	14.02.2014	696
Ukra İnşaat Taahhüt Dış Ticaret Ltd. Şti.	201.000	24.02.2014	3.100
Doğuş Holding A.Ş.	500.000	30.03.2014	12.358
TOPLAM	**861.000**		**18.076**

Dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılan vadeli çeklerin ticari alacaklara taşınması;

SK-04 (2013) /

121 ALACAK SENETLERİ	14.000,00	
101 ALINAN ÇEKLER		14.000,00
/		

Dönem içerisinde gerçekleştirilen satışlara ilişkin vade farkının ayrıştırılması[425]:

SK-015 (2013) /

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	68.709,00	
642 FAİZ GELİRLERİ		68.709,00
/		

Kredili alacakların ve vadeli çeklerin net bugünkü değere indirgenmesi;

DK-01 (2013) /

642 FAİZ GELİRLERİ	19.256,00	
122 TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU		19.256,00
03. Vadeli Çekler 180		
04. Kredili Alacaklar 19.076[426]		
/		

VUK doğrultusunda reeskonta tabi tutulan alacak senetlerinin gider hesabına yansıtılan 453 TL'lik reeskont faiz giderleri, faiz gelirleri karşılığında kapatılır.

SK-06 (2013) /

642 FAİZ GELİRLERİ	453,00	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		453,00
01. Alacak Senetleri 453		
/		

6) Grubun şüpheli alacaklarına ilişkin olarak şirket avukatlarından alınan bilgiler doğrultusunda herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamıştır.

[425] Vade farkı iç ıskonto formülüyle hesaplanmıştır.
[426] Vadesi uzatılan ticari alacağa ilişkin olarak doğan 1.000 TL'lik vade farkı, hesaplamalar sonucu elde edilen 18.076 TL'ye eklenmiştir.

7) Ticari borçların 2013 yılı düzeltme işlemleri kapsamında sırasıyla; vadeli çeklerin ticari borçlara taşınması, dönem içerisinde gerçekleştirilen alışlara ilişkin vade farkının ayrıştırılması ve kredi borçlar ile vadeli çeklerin net bugünkü değere indirgenmesi işlemleri gerçekleştirilir.

Tablo 4.26: 31.12.2013 Tarihi İtibariyle Ticari Borçların İskonto Edilmiş Maliyetleri

Verilen Çekler	**2013**		
	Tutar	**Vade**	**İskonto**
Doğan Haber Ajansı A.Ş.	4.000	30.01.2014	34
Turkuvaz Dağıtım Pazarlama A.Ş.	8.000	20.03.2014	176
TOPLAM	**12.000**		**210**
Kredili Borçlar	**2013**		
	Tutar	**Vade**	**İskonto**
Can Dergi Yayıncılık ve Pazarlama A.Ş.	14.200	25.01.2014	101
Galata Wind Enerji A.Ş.	30.000	05.02.2014	305
Erler Film A.Ş.	-	-	-
Korda Kağıt Pazarlama ve Ticaret A.Ş.	-	-	-
Heidelberger Druckmaschinen AG	-	-	-
Avşar Film ve Sinema İşletmeleri Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi	120.000	26.02.2014	1.917
Pana Film Sinema Televizyon Prdoüksiyon Sanayi ve Ticaret A.Ş.	180.000	20.03.2014	3.960
TOPLAM	**344.200**		**6.283**

Dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılan vadeli verilen çeklerin ticari borçlara taşınması;

SK-07 (2013)	**/**		
103 VERİLEN ÇEKLER		12.000,00	
321 BORÇ SENETLERİ			12.000,00
	/		

Dönem içerisinde gerçekleştirilen vadeli alışlara ilişkin vade farkının ayrıştırılması[427]:

[427] Vade farkı iç ıskonto formulüyle hesaplanmıştır.

Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkının Ayıklanması

Dönem İçinde Oluşan Ticari Borçlar	1.750.000
Ortalama Ödeme Süresi	120 Gün

Dönem İçinde Oluşan Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı	**57.817**
İlk Madde ve Malzeme	26.430
- Kâğıt 16.000	
- Mürekkep 10.430	
Genel Üretim Gideri	4.956
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	3.965
Satılan Hizmet Maliyeti	18.832
Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri	1.652
Genel Yönetim Giderleri	1.982
Toplam	**57.817**

SK-08 (2013) /

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	57.817,00	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		31.386,00
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ		3.965,00
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		18.832,00
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ		1.652,00
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ		1.982,00
/		

Vadesi gelecek döneme sarkan kredili borçların ve vadeli çeklerin net bugünkü değere indirgenmesi:

DK-02 (2013) /

322 TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	6.493,00	
02. Vadeli Çekler 210		
02. Kredili Borçlar 6.283		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		6.493,00
/		

VUK doğrultusunda reeskonta tabi tutulan borç senetlerinin, gelir hesabına yansıtılan 599 TL'lik reeskont faiz gelirleri, kısa vadeli borçlanma giderleri karşılığında kapatılır.

SK-09 (2013) /

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	599,00	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		599,00

/

8) 2012 yılına ilişkin açıklamalarda belirtildiği üzere gerekli düzeltme işlemi finansal durum tablosu üzerinde yapılır.

9) 2013 yılı için yapılması gereken bir düzeltme işlemi yoktur.

10) TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre, binanın maliyeti içinde yer alan arsa payının tespit edilerek binanın maliyetinden düşülmesi ve arsalar hesabında izlenmesi gerekmektedir. Arsa payının tespit edilememesi durumunda ise böyle bir ayrım söz konusu değildir. Yine TMS 16'ya göre boş arsa ve araziler amortismana tabi değildir. Bu doğrultuda, arsa maliyeti tespit edilebildiği için binanın arsadan aldığı pay düşüldükten sonra arsaya ait amortisman tutarının iptal edilmesi gerekir.

SK-10 (2013) /

250 ARSA VE ARAZİLER	100.000,00	
252 BİNALAR		100.000,00

/

Maddi duran varlıkların 2013 yılı birikmiş amortismanların ilgili olduğu gider kalemi itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.27: TMS/TFRS Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı 2013

		Dağıtım				2013			
	Dönem Amortismanı	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**
Fabrika Binası Arsası	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Yönetim Binası Arsası	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Yatırım Amaçlı Arsa	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Arsa									
Yer altı ve Yer Üstü Düzenleri	3.000	0%	100%	0%	0%	-	3.000	-	-
Fabrika Binası	1.800	100%	0%	0%	0%	1.800	-	-	-
Yönetim Binası	1.200	0%	50%	25%	25%	-	600	300	300
Yatırım Amaçlı Bina	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Binalar									
Creo Trendsetter VLF Quantum Kalıp Pozlandırma ve Banyo Hattı	16.000	100%	0%	0%	0%	16.000	-	-	-
Konica Minolta PRO C6500 Kalıp Üretim Makinesi	8.000	100%	0%	0%	0%	8.000	-	-	-
Heidelberg Speedmaster SM 105 Baskı Ünitesi	24.000	100%	0%	0%	0%	24.000	-	-	-
M.Martini 1 Tel Dikiş Robot 321	12.000	100%	0%	0%	0%	12.000	-	-	-
Trend Binder Amerikan Cilt	18.000	100%	0%	0%	0%	18.000	-	-	-
M.Martini Balta Kırma (Katlama Makinası)	5.000	100%	0%	0%	0%	5.000	-	-	-
Sitma C 80 - 750 Poşetleme Etiketleme	25.000	100%	0%	0%	0%	25.000	-	-	-
Makine ve Teçhizat		100%							
Canlı Yayın Aracı	36.000	0%	100%	0%	0%	-	36.000	-	
Ticari Araç	4.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	4.000
Kamyon (1-5 Ton)	12.000	0%	0%	100%	0%	-	-	12.000	-
Kamyon (5-15 Ton)	16.000	0%	0%	100%	0%	-	-	16.000	-
Kamyon (5-15 Ton)	12.000	0%	0%	100%	0%	-	-	12.000	-
Taşıtlar									
5 Adet Bilgisayar	2.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	2.000
Panasonic HPX371 Kamera	5.400	0%	100%	0%	0%	-	5.400	-	-
Vinten Vision 12 Tripod	3.600	0%	100%	0%	0%	-	3.600	-	-
Triangle Jimmy Jib	1.800	0%	100%	0%	0%	-	1.800	-	-
Cinestar 8 Helikopter Kamera	7.200	0%	100%	0%	0%	-	7.200	-	-
Mattebox	1.200	0%	100%	0%	0%	-	1.200	-	-
Konova Slider	600	0%	100%	0%	0%	-	600	-	-
Canon 5D Mark 3 Fotoğraf Makinesi	2.000	0%	100%	0%	0%	-	2.000	-	-
Demirbaşlar									
Özel Maliyetler	15.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	15.000
Toplam	**232.800**					**109.800**	**61.400**	**40.300**	**21.300**

Faydalı ömürler, kıst amortisman uygulaması ve bina olarak muhasebeleştirilen arsa paylarına tekabül eden amortismanlarda yapılan değişiklikler sonucunda birikmiş amortismanda ortaya çıkan fark 31.12.2013 tarihi itibariyle 333.449 TL'dir (1.094.049 TL – 760.600).

Maliyet	**TMS/TFRS**	**VUK**	**FARK**
01.01.2013 İtibariyle	**2.289.000**	**2.289.000**	**-**
Girişler	-	-	-
Çıkışlar	-	-	-
31.12.2013 İtibariyle	**2.289.000**	**2.289.000**	**-**

Birikmiş Amortisman	**TMS/TFRS**	**VUK**	**FARK**
01.01.2013 İtibariyle	**527.860**	**805.300**	**277.440**
Amortisman			
- Genel Üretim	109.800	128.750	18.950
- Hizmet Üretim	61.400	88.999	27.599
- Genel Yönetim	40.300	62.500	22.200
- Pazarlama	21.300	10.100	(11.200)
Çıkışlar (Transfer)	-	(1.600)	(1.600)
31.12.2013 İtibariyle	**760.660**	**1.094.049**	**333.449**

DK-03 (2013) /

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	57.549	
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERİ	11.200	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		18.950,00
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		27.599,00
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ		22.200,00

/

Maddi duran varlıkların, TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken düzeltmeler sonrası yeni görünümü aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.28: TMS Doğrultusunda Maddi Duran Varlıkların 2013 Yılı İtibariyle Dağılımı

	Giriş	Maliyet 2013	Ömür	Yıllık Amortisman	Yaş	Bir. Amor. 2013
Fabrika Binası Arsası	-	60.000	-	-	-	-
Yönetim Binası Arsası	-	40.000	-	-	-	-
Yatırım Amaçlı Arsa	-	53.200	-	-	-	-
Arsa	**-**	**153.200**	**-**	**-**	**-**	**-**
Yer altı ve Yer Üstü Düz.	**01.01.2008**	**30.000**	**10**	**3.000**	**6,00**	**18.000**
Fabrika Binası	01.10.2010	90.000	50	1.800	3,30	5.940
Yönetim Binası	01.01.2009	60.000	50	1.200	5,00	6.000
Yatırım Amaçlı Bina	01.01.2012	80.960	-	-	-	-
Binalar		**150.000**				**11.940**
Creo Trendsetter VLF Quantum Kalıp Pozlandırma ve Banyo Hattı	01.01.2008	160.000	10	16.000	6,00	96.000
Konica Minolta PRO C6500 Kalıp Üretim Makinesi	01.03.2009	80.000	10	8.000	3,80	30.400
Heidelberg Speedmaster SM 105 Baskı Ünitesi	20.05.2011	240.000	10	24.000	2,60	62.400
M.Martini 1 Tel Dikiş Robot 321	01.01.2010	120.000	10	12.000	4,00	48.000
Trend Binder Amerikan Cilt	01.01.2010	180.000	10	18.000	4,00	72.000
M.Martini Balta Kırma (Katlama Makinası)	30.10.2009	50.000	10	5.000	4,20	21.000
Sitma C 80 - 750 Poşetleme Etiketleme	01.01.2012	250.000	10	25.000	2,00	50.000
Makine ve Teçhizat		**1.080.000**				**379.800**
Canlı Yayın Aracı	01.06.2011	360.000	10	36.000	2,60	93.600
Ticari Araç	01.01.2010	40.000	10	4.000	4,00	16.000
Kamyon (1-5 Ton)	01.01.2010	120.000	10	12.000	4,00	48.000
Kamyon (5-15 Ton)	01.01.2010	160.000	10	16.000	4,00	64.000
Kamyon (5-15 Ton)	02.01.2012	120.000	10	12.000	2,00	24.000
Taşıtlar		**800.000**				**245.600**
5 Adet Bilgisayar	01.01.2009	10.000	5	2.000	5,00	10.000
Panasonic HPX371 Kamera	20.10.2010	27.000	5	5.400	3,20	17.280
Vinten Vision 12 Tripod	01.01.2011	18.000	5	3.600	3,00	10.800
Triangle Jimmy Jib	01.01.2011	9.000	5	1.800	3,00	5.400
Cinestar 8 Helikopter Kamera	01.01.2011	36.000	5	7.200	3,00	21.600
Mattebox	05.04.2010	6.000	5	1.200	3,80	4.560
Konova Slider	05.04.2010	3.000	5	600	3,80	2.280
Canon 5D Mark 3 Fotoğraf Makinesi	20.10.2010	10.000	5	2.000	3,20	6.400
Demirbaşlar		**119.000**				**78.320**
Özel Maliyetler	**30.03.2012**	**75.000**	**5**	**15.000**	**1,8**	**27.000**
Toplam						**760.660**

Yatırım amaçlı gayrimenkuller kapsamında transferi gerçekleştirilen arsalara ilişkin 4.000 TL ve binalara ilişkin olarak da 5.200 TL olmak üzere toplam 9.200 TL'lik bir yeniden değerleme artışı söz konusu olmuştur. Satılmaya hazır finansal varlıklarda olduğu gibi bu artışın vergi etkisinden arındırılmış olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu doğrultuda, meydana gelen 9.200 TL'lik değer artışı, ertelenmiş vergi etkisinden arındırılmış net tutarı olan 7.360 TL ile (9.200 x 0,20 = 1.840 TL, 9.200 TL – 1.840 TL = 7.360 TL) özkaynaklarda muhasebeleştirilir ve 1.840 TL'lik vergi etkisi kapsamlı gelirde gösterilir.

SK-11 (2013) /

250 ARSA VE ARAZİLER	3.200,00	
252 BİNALAR	4.160,00	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ		7.360,00
- Yatırım Amaçlı G.menkuller Değer Artış Fonu		

/

Binaların transfer öncesi net değerine getirilmesi;

SK-12 (2013) /

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.200,00	
252 BİNALAR		3.200,00

/

Maliyet	**01.Oca.13**	**İlaveler**	**Çıkışlar**	**Transferler**	**Gerçeğe Uygun Değişiminden Kaynaklanan Kazanç/Kayıp**	**31.Ara.13**
Arsalar	55.000	-	-	-	(1.000)	54.000
Binalar	82.000	-	-	-	-	82.000
Net Kayıtlı Değer	**137.000**			**-**	**-**	**137.000**

Transfer işlemi gerçekleşen maddi duran varlıklara ilişkin ayrıntılar ise şöyledir:

	Maliyet Bedeli	Birikmiş Amortisman	Transfer Öncesi Net Değer	Değer Artış Fonu	Transfere Esas Değer
Arsalar	50.000	-	50.000	4.000	54.000
Binalar	80.000	(3.200)	76.800	5.200	82.000
Toplam	**130.000**			**9.200**	**136.000**

11) TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına gereği değer düşüklüğü testine tabi tutulması gereken şerefiyelere dönük olarak yapılan değer düşüklüğü testi neticesinde Can Teleshoppingin alımından doğan şerefiyede gerçekleşen 2.200 TL'lik değer düşüklüğü ile Can Ofsetin alımından doğan şerefiyede gerçekleşen 2.800 TL'lik değer düşüklüğünün şerefiyelerden düşülmesi ve toplamda 5.000 TL'lik değer düşüklüğünün, kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

DK-04 (2013) /

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		5.000,00	
- Şerefiye Değer Düşüklüğü	5.000,00		
261 ŞEREFİYE			5.000,00
- Can Shopping	2.200		
- Can Ofset	2.800		
/			

Gayri maddi iktisadi kıymetler kapsamında ticari markalar VUK'a göre 15 yılda itfa edilmektedir. TMS 37 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında ise maddi olmayan duran varlıkların amortismana tabi tutulmasında bu varlıkların faydalı ömürleri baz alınmakta, bazı duran varlıkların faydalı ömürleri ise sınırsız kabul edilebilmekte ve itfaya tabi tutulmamaktadır. Faydalı ömrü sınırsız kabul edilen maddi olmayan duran varlıklar TMS 36 standardı kapsamında sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Bu doğrultuda faydalı ömrü sınırsız kabul edilen "Ülkü Gazetesi" ve "X TV" ticari markalarına ilişkin amortisman uygulamasına son verilir. Herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu olmadığı içinde herhangi bir düzeltme işlemi yapılmaz.

Maddi olmayan duran varlıkların 2013 yılı birikmiş amortismanların ilgili olduğu gider kalemi itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.26: TMS/TFRS Doğrultusunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı 2013

		Dağıtım				2013			
	Dönem Amortismanı	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**	**Üretim**	**Hizmet Üretim**	**Pazarlama**	**Genel Yönetim**
Can Ofset	3.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	3.000
Ülkü Gazetesi	-	0%	0%	0%	0%	-	-	-	
Can TeleShopping	2.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	2.000
X TV	-	0%	0%	0%	0%	-	-	-	
Işık TV	3.734	0%	0%	0%	-	-	-	-	3.734
Ticari Marka									
SAP	30.000	30%	30%	20%	20%	9.000	9.000	6.000	6.000
Microsoft Office	10.000	0%	0%	50%	50%	-	-	5.000	5.000
Bilgisayar Program Hakları									
ışıktv.com	2.400	0%	60%	20%	20%	-	1.440	480	480
ışıktv.com.tr	1.600	0%	60%	20%	20%	-	960	320	320
canshopping.com.tr	3.600	0%	60%	20%	20%	-	2.160	720	720
canofset.com.tr	1.200	0%	60%	20%	20%	-	720	240	240
ülkü.com.tr	4.000	0%	60%	20%	20%	-	2.400	800	800
xtv.com.tr	900	0%	60%	20%	20%	-	540	180	180
İnternet Alan Adları									
Arka Sokaklar	16.000	0%	100%	0%	0%	-	16.000	-	-
Yalan Rüzgarı (Yabancı Dizi)	60.000	0%	100%	0%	0%	-	60.000	-	-
UEFA Avrupa Ligi Maçları	50.000	0%	100%	0%	0%	-	50.000	-	-
UEFA Şampiyonlar Ligi Maçları	30.000	0%	100%	0%	0%	-	30.000	-	-
Kurtlar Vadis Pusu	150.000	0%	100%	0%	0%	-	150.000	-	-
Televizyon Program Hakları									
X TV Karasal Yayın Hakkı	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Işık TV Uydu Yayın Hakkı	8.800	-	100%	-	-	-	8.800	-	-
Yayın Hakkı									
Can Ofset	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ülkü Gazetesi	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Can TeleShopping	-	-	-	-	-	-	-	-	-
X TV	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Işık TV	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Şerefiye									
Bilgisayar Yazılım Programları	2.000	0%	0%	0%	100%	-	-	-	2.000
Web Sayfası Gelirtirme	204	0%	0%	0%	100%	-	-	-	204
Geliştirme Giderleri									
Toplam	**379.438**					**9.000**	**332.020**	**13.740**	**24.678**

Faydalı ömürler ve kıst amortisman uygulaması doğrultusunda yapılan değişiklikler sonucunda birikmiş amortismanlarda ortaya çıkan fark 31.12.2012 tarihi itibariyle 545.142 TL'dir (1.073.506 – 529.264).

Maliyet	**TMS/TFRS**	**VUK**	**FARK**
01.01.2013 İtibariyle	**1.123.565**	**1.318.565**	**195.000**
Girişler	650.810	652.410	**1.600**
Çıkışlar	-134.500	-134.500	**0**
31.12.2013 İtibariyle	**1.639.875**	**1.836.475**	**196.600**

Birikmiş Amortisman	**TMS/TFRS**	**VUK**	**FARK**
	192.814	**489.774**	**296.960**
Amortisman			
- Genel Üretim	9.000	9.000	0
- Hizmet Üretim	332.020	497.121	165.101
- Pazarlama	13.740	37.360	23.620
- Genel Yönetim	24.678	79.119	54.441
Çıkışlar	-42.988	-38.868	4.120
31.12.2013 İtibariyle	**529.264**	**1.073.506**	**545.142**

DK-05 (2013) /

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	243.162	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		165.101,00
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERİ		23.620,00
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ		54.441,00
/		

2013 yılı içerisinde 175.000 TL'ye satılan ve VUK'a göre toplam 134.500 TL marka hakkı, internet alan adları, uydu yayın hakkı ile 38.868 TL birikmiş amortismanı bulunan Işık TV'nin VUK mizanında 79.368 TL MODV satış kârı bulunmaktadır. TMS/TFRS'ye göre ise Işık TV'nin maliyet bedeli aynı olup, elden çıkarıldığı tarih olan 01.12.2013 tarihi itibariyle birikmiş amortisman tutarı 42.988 TL'dir. Bu nedenle TMS/TFRS'ye göre satış kârı 83.488 TL'dir. TMS/TFRS'ye göre

hesaplanan kâr tutarı ile VUK esasları doğrultusunda hesaplanan kâr tutarı arasındaki 4.120 TL'lik fark (83.488 - 79.368), aşağıdaki gibi düzeltmeye tabi tutulur:

DK-06 (2013) /

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	4.120,00	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		4.120,00
/		

TDMS'ye göre özel maliyetler maddi olmayan bir duran varlık kabul edilmekte ve bu grupta sınıflandırılmaktadır. TMS 16 ve TMS 38'de ise özel maliyetlerin maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması ile ilgili herhangi bir hüküm olmamasına rağmen, özün önceliği kavramı gereğince "maddi" bir yapıya sahip olmasından dolayı bu varlıkların maddi duran varlıklar sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir. Mevcut uygulamada da SPK'ya tabi şirketlerin raporlama yaparken özel maliyetleri, maddi duran varlıklar içerisinde raporladığı görülmektedir. TMS 17'nin 27. maddesinde ise; kiralama işlemine konu olan amortismana tabi varlıkların amortismanının TMS 16'da yer alan hükümlere göre hesaplanması gerektiği belirtilmektedir. Bu doğrultuda, maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan 75.000 TL'lik özel maliyetlerin, maddi duran varlıklara aktarılması gerekmektedir.

SK-13 (2013) /

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLILAR - Özel Maliyetler	75.000,00	
264 ÖZEL MALİYETLER		75.000,00
/		

VUK kapsamında 5 yıllık süreyle itfaya tabi tutulan karasal yayın hakları, sınırsız faydalı ömre sahip olduğu için TMS 37 MODV standardı kapsamında itfaya tabi tutulmamakta, TMS 36 kapsamında sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Sayısal yayıncılığa geçiş ile birlikte RTÜK tarafından yayınlanan tebliğ ve yönetmeliklerde karasal sayısal yayıncılığa ilişkin frekans ihalesi

yapılacağı, karasal yayın frekanslarının ise geçiş sonrası kaldırılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle kayıtlarda bulunan X TV karasal yayın hakkı için 31.12.2013 tarihi itibariyle karşılık ayrılması ve söz konusu karşılığın kâr veya zarar ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Tek düzen hesap planında, maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri için herhangi bir değer düşüklüğü hesabı bulunmadığı için düzeltme haklar hesabı üzerinden ve kâr veya zarar tablosu ile ilişkilendirilerek gerçekleştirilir.

DK-07 (2013) /

654 KARŞILIK GİDERLERİ - Karasal Yayın Hakkı Değer Düşüklüğü	70.204,00	
260 HAKLAR - X TV Karasal Yayın Hakkı		70.204,00

/

Grup TMS doğrultusunda program haklarının itfasını, yayınlanma sırasına göre ve gösterim adedine göre belirlemektedir. Sınırsız gösterim hakkı olan programların itfası 5 gösterim ile sınırlandırılmıştır. Sınırsız gösterim hakkına sahip olunan Arka Sokaklar dizisinin amortisman payı ise şu şekilde hesaplanmıştır:

Bölüm Başı Amortisman Gideri = 280.000/70 = 4.000 TL
Gösterim Başına Amortisman Gideri = 4.000/5 = 800 TL
2013 Yılı Amortisman Gideri = 800 TL X 20 = 16.000 TL

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre; araştırma giderlerinin doğrudan dönem gideri olarak, belirli özellikleri taşımak kaydıyla geliştirme safhasındaki giderlerin ise aktifleştirilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir[428]. Yine geliştirme giderlerine ilişkin olarak, planlama safhasındaki ve faaliyete geçtikten sonraki tüm harcamalar ise doğrudan giderleştirilir. Bu doğrultuda, planlama aşamasına ait olan ve doğrudan giderleştirilmesi gereken 1.600 TL'lik geliştirme giderinin kâr veya zararla ilişkilendirilmesi gerekir.

[428] TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, Madde: 54-57.

DK-08 (2013) /

630 AR-GE GİDERLERİ	1.400,00	
263 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ		1.400,00
/		

Maddi duran varlıkların, TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken düzeltmeler sonrası yeni görünümü aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.27: TMS/TFRS Doğrultusunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların 2013 Yılı İtibariyle Dağılımı

	Giriş	**Çıkış**	**2013**	**Ömür**	**Yıllık Amort.**	**Yaş**	**Bir. Amor. 2013**
Can Ofset	20.03.2012	-	45.000	15	3.000	1,8	5.400
Ülkü Gazetesi	12.03.2011	-	60.000	-	-	-	-
Can TeleShopping	20.07.2012	-	30.000	15	2.000	1,5	3.000
X TV	17.10.2013		116.215	-	-	-	-
Ticari Marka			**137.013**				**8.400**
SAP	30.10.2011	-	90.000	3	30.000	2,3	69.000
Microsoft Office	01.01.2012	-	30.000	3	10.000	3	30.000
Bilgisayar Program Hakları			**120.000**				**99.000**
canshopping.com.tr	20.07.2012	-	18.000	5	3.600	1,5	5.400
canofset.com.tr	20.03.2012	-	6.000	5	1.200	1,8	2.160
ülkü.com.tr	12.03.2011	-	20.000	5	4.000	2,8	11.200
xtv.com.tr	17.10.2013		15.000	5	-	-	-
İnternet Alan Adları			**44.000**	**-**	**-**		**18.760**
Arka Sokaklar	01.09.2012		280.000	-	-	-	28.000
Yalan Rüzgarı (Yabancı Dizi)	01.09.2012		100.000	40	2.500	40	100.000
UEFA Avrupa Ligi Maçları	12.03.2012		150.000	6	25.000	3	75.000
UEFA Şampiyonlar Ligi Maçları	13.03.2012		90.000	6	15.000	3	45.000
Kurtlar Vadis Pusu	01.09.2013		350.000	35	10.000	15	150.000
Televizyon Program Hakları			**530.000**				**398.000**
X TV Karasal Yayın Hakkı	17.10.2013		70.204	5	-	-	-
Yayın Hakkı		-			**0**		0
Can Ofset	20.03.2012	-	33.600	-	-	-	-
Ülkü Gazetesi	12.03.2011	-	21.465	-	-	-	-
Can TeleShopping	20.07.2012	-	2.200	-	-	-	-
X TV	17.10.2013		95.991	-	-	-	-
Şerefiye		**-**	**57.265**				-
Bilgisayar Yazılım Programları	01.01.2012	-	10.000	5	2.000	2	4.000
Web Sayfası Gelirtirme	06.10.2013		3.400	5	680	0,3	204
Araştırma ve Geliştirme Giderleri		**-**	**10.000**	**-**	**-**		**4.204**
Toplam							**528.364**

12) Kullanımından vazgeçilerek satılmasına karar verilen maddi duran varlıklar, derhal satılabilecek durumda (yüksek olasılıkla) olması durumunda TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı gereği dönen varlıklar içinde sınıflandırılır. Grubun satış için ön anlaşma yaptığı ve TFRS 5'in bu koşulu, grubun satış için ön anlaşma yapmasıyla sağlandığı için 80.000 TL tutarındaki binanın, dönen varlıklar içerisinde "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" grubunda sınıflandırılması gerekir. Gerekli düzeltme işlemi finansal durum tablosu üzerinde yapılır.

13) Kısa vadeli kredilerin TMS-TFRS'ye göre değerlemesi sonucunda ulaşılacak bedel VUK' a göre yapılan hesaplamadan önemli ölçüde farklı değildir. Fakat TMS-TFRS'ye göre faiz tahakkukları ilgili banka kredileri ile birlikte gösterilir. Bu doğrultuda kısa vadeli kredilere ilişkin olarak:

SK-14 (2013)	/		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		390,00	
300 BANKA KREDİLERİ			390,00
	/		

Uzun vadeli kredilere ilişkin olarak:

SK-15 (2013)	/		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		3. 778,00	
303 UV KREDİLERİN. AN. TAK. ve FAİZL.			3.778,00
	/		

sınıflandırma kayıtları yapılır.

14) Finansal kiralama yoluyla elde edilen kamyonun maddi olmayan duran varlıklardan çıkartılarak maddi duran varlıklarda takip edilmesi gerekir.

SK-16 (2013) /

254 TAŞITLAR	120.000,00	
260 HAKLAR		120.000,00

/

15) Çalışanlar tarafından, hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içerisinde kullanılması beklenen ücretli izinler, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer almaktadır. Bu standarda göre; çalışanların, işten ayrılmaları halinde hak edip kullanmamış oldukları izin haklarına ilişkin kendilerine nakit ödeme yapılmasını talep etme haklarının bulunması durumunda (giydirilmiş/kazanılmış ücretli izin) bu süreye isabet eden ücretler için karşılık ayrılması gerekmektedir. Ayrılan karşılık finansal durum tablosunda "Kısa Vadeli Karşılıklar" grubunda sınıflandırılır. Bu durumda, kullanılmayan izinlere karşılık gelen kullanılmamış izin hakları karşılığı olan 12.000 TL için karşılık ayrılır ve söz konusu karşılık çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklarda gösterilir. 2013 yılı için ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarı ise 84.000 TL'dir.

DK-09 (2013) /

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	28.000,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	18.000,00	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	20.000,00	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	26.000,00	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	4.000,00	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		12.000,00
- Kullanılmamış İzin Hakları Karşılığı		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		84.000,00

/

16) TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına göre karşılık ayrılabilmesi için; geçmişteki olaylardan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması, bu yükümlülükle ilgili olası bir nakit çıkışının söz konusu olması ve bu

nakit çıkışının güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir[429]. 2013 yılında gerek grup aleyhine gerekse grup tarafından itiraz amaçlı açılan davalar incelendiğinde:

- Can TV tarafından düzenlenmesi planlanan bir yarışmanın iptali nedeniyle söz konusu yarışma için ajans hizmeti veren şirket tarafından açılan davaya ilişkin olarak şirket avukatlarından alınan davanın grup lehinde sonuçlanacağına dair bilgiler neticesinde, ayrılan karşılığın iptal edilmesi gerekir.

DK-10 (2013) /

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI - Dava Karşılıkları	80.000,00	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		80.000,00

/

- RTÜK tarafından Can TV'ye 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkındaki Kanun'un reklam yayınlarına ilişkin maddelerinin ihlali nedeniyle 30.11.2013 tarihinde verilen 8.000 TL'lik para cezasına karşı açılmış olan dava 31.12.2013 tarihi itibariyle devam etmekte olup, şirket avukatlarından alınan bilgiler neticesinde karşılık ayrılması uygun görülmüştür. Bu nedenle bu davaya ilişkin olarak bir düzeltme işlemi yapmaya gerek yoktur.

- Grubun bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından şirketin 2010 ve 2011 hesap dönemlerine ilişkin gerçekleştirilen incelemeler neticesinde 30.10.2013 tarihinde tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine ilişkin olarak şirket avukatlarından alınan bilgiler neticesinde 25.000 TL karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu durumda fazla ayrılan 12.500 TL'lik karşılığın iptal edilmesi gerekir.

DK-11 (2013) /

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI - Dava Karşılıkları	12.500,00	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		12.500,00

/

[429] TMS 37, par. 34.

17) Dönem içinde üretim maliyetleri ile ilgili tüm farklar 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabına yansıtılmıştır. Stok maliyetleri TMS-TFRS'ye göre hesaplanırken bu farklar da dikkate alınır. İlk madde ve malzeme maliyetinin TMS-TFRS'ye göre hesaplanması aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.28: TMS/TFRS Doğrultusunda 2013 Yılı İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

	Gazete Kağıdı			Dergi Kağıdı			Mürekkep			Toplam
	Ton	TL/Ton	Tutar	Ton	TL/Ton	Tutar	Ton	TL/Ton	Tutar	
Dönem Başı İMM	21.00	1,500.00	31,500.00	6.00	1,750.00	10,500.00	1.60	20,000.00	32,000.00	74,000.00
Dönem İçi Alışlar	196.00	1,525.00	298,900.00	55.00	1,800.00	99,000.00	21.00	20,500.00	410,000.00	840,100.00
Tic. Borçl. İlişk. V.F.			-10,000.00			-6,000.00			(10,430.00	
Üretime Hazır Stok	**217.00**	**1,476.49**	**320,400.00**	**67.45**	**1,706.59**	**106,100.00**	**22.60**	**20,003.09**	**452,070.00**	**887,580.00**
Üretime Sevk	206.00	1,476.49	304,160	62.40	1,706.59	106,490	21.10	20,003.09	422,065.00	(832,715)
Dönem Sonu İMM	**11.00**	**1,476.49**	**16,240**	**1.74**	**1,706.59**	**8,620**	**1.50**	**20,003.09**	**30,005.00**	**54,865**

Farklar	VUK	TMS/TFRS	Fark
İlk Madde ve Malzeme	56.500	54.865	1.635

VUK ile TMS/TFRS arasındaki uygulama farklılıkları sonrası, dönem sonu ilk madde ve malzeme stoklarına ilişkin olarak ortaya çıkan farkın düzeltilmesi;

DK-12 (2013) /

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.635,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		1.635,00

/

Gerek dönem başı mamullerinin gerekse 2013 yılı içerisinde üretilen yazılı medyaya ait mamullerin üretim faaliyetlerinde tüketilen kaynakların dağılımı TMS/TFRS doğrultusunda aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.29: TMS/TFRS Doğrultusunda 2013 Yılı Mamul Maliyetleri

	Gazete		Dergi		Toplam
	D. Başı Mamul	D. İçi Mamul	D. Başı Mamul	D. İçi Mamul	
İlk Madde Malzeme					
Kağıt	16.000	304.160	4.500	106.490	431.150
Mürekkep	12.000	312.328	3.500	109.737	437.565
İşçilik	7.000	120.000	2.000	80.000	209.000
Genel Üretim					
- Amortisman	4.000	81.252	1.500	28.548	115.300
- Kıdem Tazminatı	-	14.400	-	9.600	24.000
- İzin Hakları Karşılığı	-	2400	-	1600	4.000
- Ticari Borçlar Vade Farkı	-	(3.667)	-	(1.289)	(4.956)
- Diğer	1.000	16.095	500	5.655	23.250
Toplam	**40.000**	**846.968**	**12.000**	**340.341**	**1.239.309**

TMS/TFRS'ye göre mamul stoklarına ilişkin hareketler aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.30: TMS/TFRS Doğrultusunda 2013 Yılı Mamul Stok Hareketleri

Gazete ve Dergi	Gazete			Dergi			Toplam
	Adet	TL/Adet	Tutar	Adet	TL/Adet	Tutar	
Dönem Başı Mamul	80.000	0,50	40.000	20.000	0,60	12.000	52.000
Üretim Maliyetleri	1.571.925	0,5388	846.968	528.370	0,6441	340.341	1.187.309
Satışa Hazır Mamuller	**1.651.925**	**-**	**886.968**	**548.370**	**-**	**352.341**	**1.239.309**
Satılan Mamuller	1.574.175	-	845.061	537.235	-	345.151	1.190.212
- Dönem Başı Mamul	80.000	0,50	40.000	20.000	0,60	12.000	52.000
- Dönem İçi Üretilen	1.494.175	0,5388	805.076	517.235	0,6441	333.169	1.138.245
Dönem Sonu Mamul	**77.750**	**0,5388**	**41.892**	**11.135**	**0,6441**	**7.172**	**49.064**

Farklar	VUK	TMS/TFRS	Fark
Dönem Sonu Mamul Maliyeti	50.000	49.064	936

VUK ile TMS/TFRS arasındaki uygulama farklılıkları sonrası, dönem sonu mamul maliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan farkın düzeltilmesi;

DK-13 (2013) /

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	936,00	
152 MAMULLER		936,00

/

17) 31.12.2013 tarihi itibariyle KDV mahsup kaydına ilişkin sınıflandırma işlemi aşağıdaki gibidir:

SK-17 (2013) /

391 HESAPLANAN KDV	102.500,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		78.201,00
190 DEVREDEN KDV		24.299,00
/		

2013 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi henüz verilmemiş ve dönem kurumlar vergisi henüz giderleştirilmemiştir. Bu işlem aşağıdaki gibidir:

DK-14 (2013) /

691 DÖN. KÂRI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KARS.	39.624,00	
370 DÖN. KÂR. VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.		39.624,00
/		

SK-18 (2013) /

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	25.078,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		25.078,00
/		

Taşıma, sınıflandırma ve düzeltme kayıtları sonrası bilanço kalemlerinin görünümü aşağıdaki gibi şekillenmiştir:

Tablo 4.31: 2013 Yılı Sınıflandırma ve Düzeltme Kayıtları Sonrası Bilanço Kalemleri

Hesap No	Hesap Adı	Yasal Tutar	Sınıflandırma Farkları Sonrası Toplam	Düzeltme Kayıtları Sonrası Toplam	Fark
100	Kasa	94.000	94.000	94.000	-
101	Alınan Çekler	20.000	6.000	6.000	-
102	Bankalar	573.414	592.664	592.664	-
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	(12.000)	-	-	-
108	Diğer Hazır Değerler	26.000	28.500	28.500	-
110	Hisse Senetleri	55.000	56.000	56.000	-
111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	18.855	18.855	18.855	-
118	Diğer Menkul Kıymetler	8.500	6.000	6.000	-
120	Alıcılar	883.000	883.000	883.000	-
121	Alacak Senetleri	20.000	34.000	34.000	-
122	Alacak Senetleri Reeskontu	(453)	(453)	(18.709)	18.256
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	850	850	850	-
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	60.000	60.000	60.000	-
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	(60.000)	(60.000)	(60.000)	-
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	29.900	29.900	29.900	-
150	İlk Madde ve Malzeme	56.500	56.500	54.747	1.753
151	Yarı Mamuller	3.650	3.650	3.650	-
152	Mamuller	50.000	50.000	49.135	865
153	Ticari Mallar	75.800	75.800	75.800	-
157	Diğer Stoklar	14.500	14.500	14.500	-
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	-	-	-	-
159	Verilen Sipariş Avansları	1.200	1.200	1.200	-
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	30.100	30.100	30.100	-
181	Gelir Tahakkukları	20.150	900	900	-
190	Devreden KDV	40.000	15.701	15.701	-
191	İndirilecek KDV	78.201	-	-	-
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	25.078	-	-	-
195	İş Avansları	10.000	10.000	10.000	-
196	Personel Avansları	8.950	8.950	8.950	-
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	52.600	52.600	52.600	-
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.550	1.550	1.550	-
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	68.200	68.200	68.200	-
240	Bağlı Menkul Kıymetler	3.743	3.743	3.743	-
250	Arazi ve Arsalar	50.000	153.200	153.200	-
251	Yeraltı veYerüstü Düzenleri	30.000	30.000	30.000	-
252	Binalar	330.000	230.960	230.960	-
253	Tesis ,Makina ve Cihazlar	1.080.000	1.080.000	1.080.000	-
254	Taşıtlar	680.000	800.000	800.000	-
255	Demirbaşlar	119.000	119.000	119.000	-
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	-	75.000	75.000	-
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(1.097.249)	(1.094.049)	(762.060)	331.989
260	Haklar	1.590.419	1.470.419	1.400.215	70.204
261	Şerefiye	156.056	156.056	151.056	5.000
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	15.000	15.000	13.600	1.400
264	Özel Maliyetler	75.000	-	-	-
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(1.073.506)	(1.073.506)	(529.264)	544.242
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	2.782	2.782	2.782	-
294	Eld. Çık. Stokl. ve Maddi Dur. Varl.	90.000	90.000	90.000	-

Tablo 4.31: 2013 Yılı Sınıflandırma ve Düzeltme Kayıtları Sonrası Bilanço Kalemleri

300	Banka Kredileri	60.000	60.390	60.390	-
301	Fin. Kiralama İşlemlerinden Borçlar	58.963	58.963	58.963	-
302	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	(37.476)	(37.476)	(37.476)	-
303	UV Kredilerin Ana. Taks. ve Faizl.	-	3.778	3.778	-
320	Satıcılar	344.200	344.200	344.200	-
321	Borç Senetleri	24.000	36.000	36.000	-
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	(599)	(599)	(7.092)	6.493
332	İştiraklere Borçlar	3.000	3.000	3.000	-
335	Personele Borçlar	8.200	8.200	8.200	-
339	Diğer Çeşitli Borçlar	14.000	14.000	14.000	-
340	Alınan Avanslar	5.095	5.095	5.095	-
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	29.280	4.202	29.280	-
370	Dön. Kâr. Vergi ve Diğ. Yas. Y.K.	-	-	39.624	
371	Dön. Kâr. Peş. Öd. Verg. ve Fon. K.	-	-	(25.078)	
361	Öden.Sosyal Güvenlik Kesintileri	32.500	32.500	32.500	-
381	Gider Tahakkukları	6.157	1.989	1.989	-
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	125.500	125.500	65.000	60.500
391	Hesaplanan KDV	102.500	-	-	-
400	Banka Kredileri	200.000	200.000	200.000	-
401	Fin. Kiralama İşleml. Borçlar	117.926	117.926	117.926	-
402	Ert. Fin. Kir. Boçl. Maliyetleri (-)	(45.724)	(45.724)	(45.724)	-
426	Alınan Depozito ve Teminatlar	12.200	12.200	12.200	-
472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	-	-	200.000	-
479	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	122.500	-
500	Sermaye	3.000.000	3.000.000	3.000.000	-
520	Hisse Senedi İhraç Primleri	50.000	50.000	50.000	-
529	Diğer Sermaye Yedekleri	-	8.360	8.360	-
540	Yasal Yedekler	17.250	17.250	17.250	-
548	Diğer Kar Yedekleri	150.000	150.000	150.000	-
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(15.000)	(15.000)	(15.000)	-
570	Geçmiş Yıllar Kârları			366.444	-
600	Yurtiçi Satışlar	3.450.000,00	3.381.291	3.381.291	-
610	Satıştan İadeler	(390.000,00)	(390.000,00)	(390.000,00)	-
611	Satış İskontoları	(10.000,00)	(10.000,00)	(10.000,00)	-
620	Satılan Mamul Maliyeti	(1.210.000,00)	(1.178.614)	(1.190.282)	-
621	Satılan Ticari Mal Maliyeti	(96.000,00)	(92.035)	(80.035)	-
622	Satılan Hizmet Maliyeti	(717.338,00)	(698.506)	(523.806)	-
630	Araştırma Geliştirme Giderleri	(26.350,00)	(26.350,00)	(27.750,00)	-
631	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	(391.792,00)	(390.140)	(397.720)	-
632	Genel Yönetim Giderleri	(334.646,00)	(332.664)	(282.023)	-
642	Faiz Gelirleri	29.418,00	97.674	90.945	-
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar	12.817,00	12.817,00	62.817	-
645	Menkul Kıymet Satış Karları	3.500,00	3.500,00	3.500,00	-
646	Kur Farkı Gelirleri	11.373,00	11.373,00	11.373,00	-
647	Reeskont Faiz Gelirleri	599,00	-	-	-
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	79.368,00	79.368,00	83.488	-
657	Reeskont Faiz Giderleri	(453,00)	-	-	-
653	Komisyon Giderleri	(13.215,00)	(13.215,00)	(13.215,00)	-
654	Karşılık Giderleri	(185.500,00)	(185.500,00)	(255.704,00)	-
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar	(34.700,00)	(34.700,00)	(39.700)	-
656	Kur Farkı Giderleri	(51.576,00)	(51.576,00)	(51.576,00)	-
655	Menkul Kıymet Satış Zararları	(150,00)	(150,00)	(150,00)	-
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	(84.937,00)	(142.155)	(145.411)	-
679	Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	2.400,00	2.400,00	2.400,00	-
691	Dön. Kâr. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	-	-	(39.624)	-
693	Ertelenmiş Vergi Gideri	-	-	30.241	-

Tablo 4.32: 2013 Yılı Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

Hesap No	Hesap Adı	Yasal Tutar	SF Sonrası Toplam	DK Sonrası Toplam	Fark	Kalıcı Farklar	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi
122	Alacak Senetleri Reeskontu	(453)	(453)	(19.709)	(19.256)	-	19.256	3.851
150	İlk Madde ve Malzeme	56.500	56.500	54.865	1.635	-	1.635	327
152	Mamuller	50.000	50.000	49.064	936	-	936	187
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(1.097.249)	(1.094.049)	(762.060)	331.989	-	331.989	(66.398)
260	Haklar	1.620.419	1.500.419	1.430.215	70.204	-	70.204	14.041
261	Şerefiye	156.056	156.056	151.056	5.000	-	5.000	1.000
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	15.000	15.000	13.000	2.000	-	2.000	280
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(1.073.506)	(1.073.506)	(529.264)	544.242	-	544.242	(108.848)
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	(599)	(599)	(7.092)	6.493	-	6.493	(1.299)
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	125.500	125.500	65.000	60.500	-	60.500	(12.100)
472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	-	-	200.000	200.000	-	200.000	40.000
Toplam								**(128.959)**

31.12.2012 tarihi itibariyle 91.611 TL tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanıp, bu tutar taşıma kayıtları ile taşındığından aradaki fark olan 37.348 TL tutarında ertelenmiş vergi gideri (128.959-91.611) aşağıdaki gibi düzeltilir:

DK-EV (2013)	/		
693 ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ		37.348,00	
	479 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		37.348,00
	/		

Sınıflandırma ve düzeltme kayıtları sonrası finansal durum tablosunun kalemleri itibariyle görünümü aşağıdaki gibi şekillenmiştir:

Nakit ve Nakit Benzerleri

	31.Ara.13
Kasa	94.000,00
Vadesiz Mevduat	289.924,00
Vadeli Mevduat (3 aya kadar)	161.320,00
Vadeli Mevduat Faiz Geliri	10.850,00
Vadesiz Çekler	6.000,00
Diğer Hazır Değerler	28.500,00
Bloke Mevduat	14.550,00
Toplam	**605.144,00**

Finansal Yatırımlar (Kısa Vade)

	31.Ara.13
Vadeli Mevduat (3ay-1 yıl arası)	80.220,00
Vadeli Mevduat Faiz Geliri	8.400,00
Diğer Menkul Kıymetler (Hazine Bonosu)	6.000,00
Toplam	**94.620,00**

Finansal Yatırımlar (Uzun Vade)

	31.Ara.13
Hisse Senedi (Kısa Vadeli Planı Olmayan)	56.000,00
Bağlı Menkul Kıymetler	3.743,00
Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	18.855,00
Toplam	**78.598,00**

Ticari Alacaklar (İlişkili Taraf-Kısa Vade)

	31.Ara.13
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	60.000,00
Vadeli Satıştan Kaynaklanan Kazanılmamış Finansman Geliri	(1.178,00)
Toplam	**58.822,00**

Ticari Alacaklar (İlişkili Olmayan Taraf-Kısa Vade)

	31.Ara.13
İlişkili Olamayan Taraflardan Ticari Alacaklar	823.000,00
Alacak Senetleri	20.000,00
Alınan Çekler (Vadeli)	14.000,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	850,00
Şüpheli Ticari Alacaklar	60.000,00
Ara Toplam	**917.850,00**
Vadeli Satıştan Kaynaklanan Kazanılmamış Finansman Geliri	(18.531,00)
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	(60.000,00)
Toplam	**839.319,00**

Ticari Alacaklar (İlişkili Olmayan - Taraf-Uzun Vade)

	31.Ara.13
İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar	
Verilen Depozito ve Teminatlar	1.550,00
Toplam	**1.550,00**

Diğer Alacaklar (Kısa Vade)

	31.Ara.13
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	4.900,00
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	25.000,00
Toplam	**29.900,00**

Diğer Alacaklar (Uzun Vade)

	31.Ara.13
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	68.200,00
Toplam	**68.200,00**

Stoklar

	31.Ara.13
Stoklar	
İlk Madde Malzeme	54.865,00
Mamuller	49.064,00
Ticari Mallar	75.800,00
Diğer Stoklar	14.500,00
Verilen Avanslar	4.850,00
Ara Toplam	**199.079,00**
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(-)
Toplam	**199.079,00**

Peşin Ödenmiş Giderler

	31.Ara.13
Gelecek Aylara Ait Giderler	30.100,00
Toplam	**30.100,00**

Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar

	31.Ara.13
Peşin Ödenen Vergiler	-
Toplam	**-**

Diğer Dönen Varlıklar

	31.Ara.13
Devreden KDV	15.701,00
İş Avansları	10.000,00
Personel Avansları	8.950,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	52.600,00
Gelir Tahakkukları	900,00
Bloke Mevduat (3 ay-1 yıl)	15.400,00
Toplam	**103.551,00**

Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar

	31.Ara.13
Bina	90.000,00
Toplam	**90.000,00**

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

	31.Ara.13
Arsa	50.000,00
Bina	76.800,00
Gerçeğe Uygun Değer Artışı	7.360,00
Toplam	**134.160,00**

Maddi Duran Varlıklar

	31.Ara.13
Arazi ve Arsalar	100.000,00
Yer Altı ve Yer üstü Düzenleri	30.000,00
Binalar	150.000,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	1.080.00,00
Taşıtlar	800.000,00
Demirbaşlar	119.000,00
Diğer Duran Varlıklar (Özel Maliyetler)	75.000,00
Birikmiş Amortismanlar	(762.060,00)
Toplam	**1.591.940,00**

Şerefiye

	31.Ara.13
01 Ocak	74.565,00
İlave	95.991,00
Çıkışlar	(14.500,00)
Değer Düşüklüğü	(5.000,00)
Toplam	**151.056,00**

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

	31.Ara.13
Ticari Marka	251.215,00
Bilgisayar Program Hakları	120.000,00
İnternet Alan Adları	59.000,00
Televizyon Program Hakları	970.000,00
Yayın Hakkı	-
Araştırma Geliştirme Giderleri	13.600,00
Birikmiş Amortismanlar	(529.264,00)
Toplam	**884.551,00**

Peşin Ödenmiş Giderler

	31.Ara.13
Gelecek Yıllara Ait Giderler	2.782,00
Toplam	**2.782,00**

Diğer Duran Varlıklar

	31.Ara.13
Bloke Mevduat (1Yıl-&)	12.000
Toplam	**12.000,00**

Ertelenmiş Vergi Varlığı

	31.Ara.13
Ertelenmiş Vergi Varlığı	-
Toplam	

Kısa Vadeli Borçlanmalar

	31.Ara.13
Banka Kredileri	60.000,00
Banka Kredileri Faiz Tahakkukları	390,00
UV Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri	3.778,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	58.963,00
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	(37.476,00)
Toplam	**85.655,00**

Uzun Vadeli Borçlanmalar

	31.Ara.13
Banka Kredileri	200.000,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	117.926,00
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	(45.724,00)
Toplam	**272.202,00**

Ticari Borçlar (İlişkili Taraf)

	31.Ara.13
Satıcılar	44.200,00
Vadeli Alışlardan Kaynaklanan Ertelenmiş Finansman Gideri	(406,00)
Toplam	**43.794,00**

Ticari Borçlar (İlişkili Olmayan Taraf)

	31.Ara.13
Satıcılar	300.000,00
Borç Senetleri	24.000,00
Verilen Çekler (Vadeli)	12.000,00
Ara Toplam	**336.000,00**
Vadeli Alışlardan Kaynaklanan Ertelenmiş Finansman Gideri (Ticari Borçlar Reeskontu)	(6.686,00)
Toplam	**329.314,00**

Diğer Borçlar (Kısa Vadeli)

	31.Ara.13
İlişkili Taraflara Borçlar	
- İştiraklere Borçlar	3.000,00
İlişkili Olmayan Taraflar Borçlar	
- Diğer Çeşitli Borçlar	14.000,00
Toplam	**17.000,00**

Diğer Borçlar (Uzun Vadeli)

	31.Ara.13
İlişkili Olmayan Taraflar Borçlar	
- Alınan Depozito ve Teminatlar	12.200,00
Toplam	**12.200,00**

Çalışanlara Sağlanan Faydalar

	31.Ara.13
Personele Borçlar	8.200,00
Sosyal Güvenlik Kesintileri	32.500,00
Toplam	**40.700,00**

Ertelenmiş Gelirler

	31.Ara.13
-	-
Toplam	-

Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü

	31.Ara.13
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	39.624,00
Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri	(25.078,00)
Toplam	**14.546,00**

Kısa Vadeli Karşılıklar

	31.Ara.13
Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Karşılıklar	
- Kullanılmamış İzin Hakları Karşılığı	32.000,00
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	
- Dava Karşılıkları	33.000,00
Toplam	**65.000,00**

Uzun Vadeli Karşılıklar

	31.Ara.13
Çalışanlara Sağlanan Uzun Vadeli Karşılıklar	
- Kıdem Tazminatları	200.000,00
Toplam	**200.000,00**

Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

	31.Ara.13
Ödenecek Vergi ve Fonlar	29.280,00
Gider Tahakkukları	1.989,00
Alınan Avanslar	5.095,00
Toplam	**36.364,00**

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

	31.Ara.13
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	128.959,00
Toplam	**128.959,00**

Özkaynaklar

	31.Ara.13
Ödenmiş Sermaye	3.000.000,00
Paylara İlişkin Primler	
- Hisse Senedi İhraç Primleri	50.000,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış Fonu	7.360,00
Satılmaya Hazır Finansal Varlık Değerleme Farkı	1.000,00
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	
- Yasal Yedekler	17.250,00
Diğer Kâr Yedekleri	150.000,00
Geçmiş Yıl Kârları	351.444,00
Dönem Net Kârı	152.584,00
Toplam	**3.729.638,00**

Hesapların TMS-TFRS'ye göre hangi bilanço kalemi içinde sınıflandırılacağı da belirlendikten sonra düzeltilmiş bakiyeler üzerinden TMS-TFRS'ye göre hazırlanan finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.33: Can Yayın Holding 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	2013		2013
VARLIKLAR		**KAYNAKLAR**	
Dönen Varlıklar		**Kısa Vadeli Yükümlülükler**	
- Nakit ve Nakit Benzerleri	605.144,00	- Kısa Vadeli Borçlanmalar	81.867,00
- Finansal Yatırımlar	94.620,00	- UV Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	3.788,00
- Ticari Alacaklar		- Ticari Borçlar	
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	58.822,00	- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	43.794,00
- İlişkili Olm. Tarafl. Tic. Alacaklar	839.079,00	- İlişkili Olm. Tarafl. Ticari Borçlar	329.314,00
- Diğer Alacaklar		- Diğer Borçlar	
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	4.900,00	- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	3.000,00
- İlişkili Olm. Tarafl. Diğ. Alacaklar	25.000,00	- İlişkili Olm. Tarafl. Diğer Borçlar	14.000,00
- Stoklar	199.079,00	- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	40.700,00
- Peşin Ödenmiş Giderler	30.100,00	- Ertelenmiş Gelirler	-
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	-	- Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	14.546,00
- Diğer Dönen Varlıklar	103.551,00	- Kısa Vadeli Karşılıklar	
- ARA TOPLAM	**1.960.535,00**	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	32.000,00
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	90.000,00	- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	33.000,00
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	**2.050.535,00**	- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	36.364,00
		ARA TOPLAM	**632.373,00**
Duran Varlıklar		- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	0,00
- Ticari Alacaklar		**TOPLAM KV YÜKÜMLÜLÜKLER**	**632.372,00**
- İlişkili Olmayan Taraflardan Tic. Alacaklar	1.550,00		
- Diğer Alacaklar		**Uzun Vadeli Yükümlülükler**	
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğ. Alacaklar	68.200,00	- Uzun Vadeli Borçlanmalar	272.202,00
- Finansal Yatırımlar	78.598,00	- Diğer Finansal Yükümlülükler	-
- Yatırım Amaçlı G. Menkuller	134.160,00	- Diğer Borçlar	
- Maddi Duran Varlıklar	1.591.940,00	- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	-
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar		- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	12.200,00
- Şerefiye	151.056,00	- Uzun Vadeli Karşılıklar	
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	884.551,00	- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	200.000,00
- Peşin Ödenmiş Giderler	2.782,00	- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	0,00
- Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	128.959,00
- Diğer Duran Varlıklar	12.000,00	**TOPLAM UV YÜKÜMLÜLÜKLER**	**613.361,00**
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	**2.924.837,00**		
		ÖZKAYNAKLAR	
		- Ödenmiş Sermaye	3.000.000,00
		- Paylara İlişkin Primler	50.000,00
		- Y.Amaçlı G. Menkul Değer Artış Fonu	7.360,00
		- Satılmaya Hazır Finansal Varlık	1.000,00
		- Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	17.250,00
		- Diğer Kâr Yedekleri	150.000,00
		- Geçmiş Yıllar Kârları	351.444,00
		- Dönem Net Kârı	152.584,00
		TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	**3.729.638,00**
TOPLAM VARLIKLAR	**4.975.372,00**	**TOPLAM KAYNAKLAR**	**4.975.372,00**

Yukarıdaki verilerden hareketle Can Yayın Holdingin TMS/TFRS hükümlerine göre düzenlenecek olan 01.01.2013-31.12.2013 dönemine ilişkin Kâr veya Zarar Tablosu'nun kalemleri itibariyle görünümü aşağıdaki gibidir:

Satışlar ve Satışların Maliyeti

	01.01-31.12.2013
Yurtiçi Satışlar	3.381.291,00
Satış İade ve İskontoları	(400.000,00)
Net Satışlar	**2.981.291,00**
Satışların Maliyeti	(1.794.076,00)
Brüt Satış Kârı	**1.187.215,00**

Faaliyet Giderleri

	01.01-31.12.2013
Araştırma Geliştirme Giderleri	27.750,00
Genel Yönetim Giderleri	282.023,00
Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri	397.720,00
Faaliyet Giderleri Toplamı	**707.493,00**

Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler

	01.01-31.12.2013
Konusu Kalmayan Karşılıklar	62.817,00
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	2.400,00
Ticari Alacaklara İlişkin Vade Farkı	60.527,00
Banka Mevduatı Faiz Gelirleri	8.400,00
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Toplamı	**134.144,00**

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler

	01.01-31.12.2013
Şerefiye Değer Düşüklüğü	5.000,00
Karasal Yayın Hakkı Değer Düşüklüğü	70.204,00
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	60.000,00
Dava Karşılığı	125.500,00
Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı	54.407,00
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	30.000,00
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler Toplamı	**345.111,00**

Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler

	01.01-31.12.2013
MODV Kârı	83.488,00
Banka Mevduatı Faiz Gelirleri	10.850,00
Menkul Kıymet Faiz Gelirleri	10.168,00
Menkul Kıymet Satış Kârları	3.500,00
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Toplamı	**108.006,00**

Yatırım Faaliyetlerinden Giderler

	01.01-31.12.2013
Menkul Kıymet Satış Zararları	150,00
Bağlı Ortaklık Satış Zararı	4.700,00
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler Toplamı	**4.850,00**

Finansman Giderleri

	01.01-31.12.2013
Banka Komisyon Giderleri	13.215,00
Banka Kredileri Faiz Giderleri	47.461,00
Finansal Kiralama Faiz Gideri	37.476,00
Kur Farkı Giderleri	51.576,00
Kıdem Tazminatı Faiz Gideri	4.000,00
Finansman Giderleri Toplamı	**153.728,00**

Finansman Gelirleri

	01.01-31.12.2013
Kur Farkı Gelirleri	11.373,00
Finansman Gelirleri Toplamı	**11.373,00**

Can Yayın Holdingin TMS/TFRS doğrultusunda düzenlenmiş Kâr veya Zarar Tablosu'nun görünümü aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.34: Can Yayın Holding 01.01-31.12.2013 Dönemine Ait Kâr veya Zarar Tablosu

	01.01-31.12.2013
- Hasılat	(2.981.291,00)
- Satışların Maliyeti (-)	(1.794.076,00)
Brüt Kar/Zarar	**1.187.215,00**
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(27.750,00)
- Genel Yönetim Giderleri (-)	(282.023,00)
- Pazarlama Giderleri (-)	(397.720,00)
- Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	134.144,00
- Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	(345.111,00)
Esas Faaliyet Karı/Zararı	**268.755,00**
- Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	108.006,00
- Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	(4.850,00)
Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Kar/Zararı	**371.911,00**
- Finansman Giderleri (-)	(153.728,00)
- Finansman Gelirleri	11.373,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kar/Zararı	**229.556,00**
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	**(76.972,00)**
- Dönem Vergi Gideri	(39.624,00)
- Ertelenmiş Vergi Gideri	(37.348,00)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı/Zararı	148.584,00
Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı/Zararı	-
Dönem Net Karı/Zararı	**152.584,00**

Can Yayın Holdingin TMS/TFRS doğrultusunda düzenlenmiş Kapsamlı Gelirler Tablosu'nun görünümü ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.35: Can Yayın Holding 01.01-31.12.2013 Dönemine Ait Kapsamlı Gelirler Tablosu

	01.01-31.12.2013
Dönem Net Kârı	**152.584,00**
Diğer Kapsamlı Gelirler	
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar	
- Yatırım Amaçlı G. Menkuller Yeniden Değerleme Artışı	9.200,00
- Yatırım Amaçlı G. Menkuller Yeniden Değerleme Artışı Vergi Etkisi	(1.840,00)
Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar	
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Artışı	1.250,00
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Artışı Vergi Etkisi	(250,00)
Diğer Kapsamlı Gelirler	**8.360,00**
Toplam Kapsamlı Gelirler	**160.944,00**

SONUÇ

Medya sektörüne ilişkin verilen bilgiler, gerçekleştirilen açıklamalar ve bu açıklamaları destekleyici nitelikte ortaya konan örnek uygulama neticesinde elde edilen sonuç, değerlendirme ve öneriler, muhasebe sisteminin öğeleri olan muhasebe politikaları, kayıt düzeni, finansal tablolar ve denetim boyutuyla ayrı ayrı ele alınacak ardından uygulamaya konu olan her bir standart itibariyle Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre yayınlanan finansal tablolar üzerinde TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken değişiklikler ortaya konacaktır.

Standartlarla beraber muhasebe politikaları kapsamında, gerek bilanço kalemlerinin gerekse kâr veya zarar tablosu kalemlerinin değerlenmesine ve finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişikliklerden, etkisi finansal nitelik taşıyan değişimlerin etkilerinin yine bu tablolar üzerinde, finansal nitelik taşımayanlarının ise şeffaflığın bir gereği olarak dipnotlarda gösterilmesi standartların bir gereğidir. Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kayıt düzenlerine ilişkin olarak TMS/TFRS'ler ile getirilmiş ciddi bir değişiklik söz konusu değildir. Bununla birlikte, defterlerin elektronik ortamlarda tutulabilmesini ilişkin standartta yer alan hükümler, yeni Türk Ticaret Kanununda karşılığını bulmuş ve defterlerin elektronik ortamlarda tutulmasına izin verilmiştir. Ayrıca kayıt düzenine ilişkin olarak işletmeler, TTK'da da belirtildiği üzere KGK tarafından yayınlanan TMS/TFRS'lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Hesap planı çerçevesi ve hesap planı açısından ise yine uygulamaya konan herhangi bir çerçeve veya plan söz konusu değildir. Bu durum TMS/TFRS'ye göre kayıtların yapılması konusunda bir soru işareti yaratsa da, SPK düzenlemelerine tabi olan şirketlerde olduğu gibi, muhasebe kayıtlarının tekdüzen hesap planı kullanılarak yapılması, ancak ara dönem ve dönem sonu mali tablolarının düzenlenmesinde ise TMS/TFRS kuralları doğrultusunda raporlama yapılması yönünde adımların atılmasıyla beraber bu soru işareti ortadan kalkmıştır. TMS/TFRS doğrultusunda kullanılabilecek bir hesap planı çerçevesi ve hesap planı oluşturma çalışmaları devam etmekle birlikte, mevcut uygulamada olduğu gibi standartların mantığının kavratılarak etkilerinin finansal çıktılar üzerinde

somutlaştırılarak ortaya konması mantıklı bir seçenek olarak varlığını korumaktadır. Finansal tablolar açısından ise, TMS/TFRS doğrultusunda önemli değişiklikler olmuştur. Bilanço yerine alternatif kullanım olarak finansal durum tablosu kavramı getirilmiş, gelir tablosu ise kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosu olarak değiştirilmiş ve bu finansal tablolarla birlikte, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu içeriklerinde standartlarla uyumlu değişiklikler yapılmıştır. Şeffaflığın arttırılması yönünde atılan bu adımların tamamlayıcısı ise önemli muhasebe politikaların özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar olmuştur. Denetim boyutunda da, TMS/TFRS'lere tabi olan şirketler için önemli adımlar atılmıştır. Bunlardan en önemlisi 6102 sayılı yeni TTK ile getirilen bağımsız dış denetimdir. Dış denetim ile TMS/TFRS arasında; bağımsız dış denetime tabi olan şirketlerin TMS/TFRS'yi uygulama yükümlülüğü, TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerinde bağımsız dış denetime tabi olması gibi çapraz bir ilişki söz konusudur. Medya sektöründe faaliyet gösteren birçok şirkete, yeni TTK ile bağımsız dış denetime tabi zorunluluğu getirilmesi ile bu şirketlerin TMS/TFRS'yi uygulamak zorunda kalmalarının altında bu çapraz ilişki yatmaktadır. Bağımsız denetime tabi olan medya şirketlerine denetim ile ilgili olarak düşen sorumluluk ise; her faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar bağımsız denetçinin seçilmesi ve seçimden sonra, yönetim kurulunun gecikmeksizin denetleme görevini hangi bağımsız denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirmesi ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirketin internet sitesinde ilan etmesidir.

Uygulama kapsamında çalışmaya konu olan TMS/TFRS'ler ve gerçekleştirilen uygulama neticesinde, medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin tekdüzen muhasebe sistemine göre yayınlanmış olan finansal tabloları üzerinde TMS/TFRS doğrultusunda yapılması gereken önemli bazı düzeltme işlemleri şöyledir:

TMS 2 Stoklar Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Stokların (gazete ve dergi kağıtları, mürekkep; kitap, cd, dvd gibi promosyon stokları, uydu alıcıları, kontör kartlar vb.) alınması esnasında maliyete yansıtılan finansman giderlerinin (vade farkı, kur farkı vb.) TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı gereği maliyetten düşülmesi gerekir. Söz

konusu farklar kayıt aşamasında finansman giderleri, sınıflandırma aşamasında ise esas faaliyetlerden diğer giderler içerisinde gösterilir.

- Program stokları, üretim veya satın alma sırasında kayıtlara alınıp amortismana tabi tutulmaz. Bu yapımlar ilk yayınla birlikte tamamen itfa edilmekte ve satışların maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Program stoklarına ilişkin beklenen gelirin kayıtlı değerden daha düşük olması durumunda kayıtlı değer net gerçekleşebilir değerine indirgenir.
- Stokların maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıyla değerlenmesi nedeniyle ortaya çıkan değer düşüklüğü farkları, stok değer düşüklüğü karşılığı hesabını karşılığında doğrudan kâr veya zararla ilişkilendirilir. Stok değer düşüklükleri sınıflandırma aşamasında esas faaliyetlerden diğer giderler içerisinde gösterilir.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Vadeli olan alınan çekler ticari alacaklara, vade içeren verilen çekler ise ticari borçlara taşınır. Vadeli olan çekler, TMS 39 doğrultusunda vade farkından arınmış olarak (iskonto edilmiş maaliyet yöntemiyle) takip edilir.
- Vadesi 3 aydan az olan vadeli mevduatlar nakit ve nakit benzerlerinde, 3 ay ile 1 yıl arasında olanlar kısa vadeli finansal yatırımlarda, vadesi 1 yıldan uzun olan vadeli mevduatlar ise uzun vadeli finansal yatırımlarda,
- Vadesi 3 ay ile 1 yıl arası olan bloke mevduatlar diğer dönen varlıklarda, vadesi bir yıldan uzun olan bloke mevduatlar ise diğer duran varlıklarda, sınıflandırılır.
- Finansal yatırım niteliği taşıyan hazine bonosu, tahvil vb. menkul kıymetler finansal yatırımlarda; bu menkul kıymetlerden vadesi 3 ayın altına inenler ise nakit ve nakit benzerlerinde sınıflandırılır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Ertelenmiş vergi etkisi yaratan (geçici farklar) kalemlerin, vergi değeri ile muhasebe değerleri arasındaki farkların tespit edilmesi ve bu farklara geçerli vergi oranının uygulanması suretiyle ertelenmiş vergi alacağı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğünün bulunması gerekir.

- İşletmenin ertelenmiş vergilere ilişkin mahsup yöntemini kullanma hakkı var ise, ertelenmiş vergi alacağı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünün birbirinden mahsup edilmesi yoluyla elde edilen fark; mahsup yöntemini kullanma hakkı yok ise ilgili kalemlerin doğrudan, 69 grubu içerisinde dönem vergi gideri/geliri hesabının borcu veya alacağı karşılığında finansal durum tablosunun ertelenmiş vergi alacağı/yükümlülüğü kaleminde sınıflandırılır.
- Uygulamanın ilk yılına ilişkin olarak aynı şekilde hesaplanan ertelenmiş vergi alacağı veya yükümlüğü, geçmiş yıllar kârı (zararı) hesabının alacağı (borcu) karşılığında ertelenmiş vergi alacağı veya yükümlülüğü hesabında muhasebeleştirilerek gerekli düzeltme işlemi yapılır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Maddi duran varlıkların alımı esnasında katlanılan ve maliyete yansıtılan faiz, kur farkı ve vade farkı gibi giderler TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı doğrultusunda maliyetten düşülerek, finansman giderleri ile ilişkilendirilir. Söz konusu giderler sınıflandırma aşamasında ise yatırım faaliyetlerinden giderler içerisinde gösterilir.
- TMS 16 gereği, binalar hesabı içerisinde yer alan arsa maliyetleri tespit edilerek arsalar hesabında takip edilir ve arsalara uygulanmakta olan amortisman uygulaması sona erdirilir.
- Vergi uygulamaları ile TMS uygulamaları arasındaki farklılıktan doğan faydalı ömürler, kıst amortisman uygulaması ve bina olarak muhasebeleştirilen arsa paylarına tekabül eden amortismanlara ilişkin farklar düzeltmeye tabi tutulur.
- Yeniden değerlemeye tabi tutulan duran varlıkların birikmiş amortismanlarına ilişkin yapılması gereken düzeltme kaydı, birikmiş amortismanların düzeltilmesine ilişkin benimsenen yönteme göre farklılık gösterir. Net yöntemin seçilmesi durumunda ilk önce birikmiş amortismanlar hesabının borcu karşılığında ilgili varlık hesabının alacaklandırılarak varlık net değerine indirgenir. Sonrasında ise değer artışı mevcut ise ilgili varlık hesabının borçlandırılarak özkaynaklarda yer alan yeniden değerleme değer artış fonunun alacaklandırılması gerekir. Ancak, bir yeniden değerleme değer

artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerleme değer azalışı mevcut ise bu durumda, ilgili varlık hesabının borcu karşılığında gelir hesabının alacaklandırılması gerekir. Değer azalışının mevcut olması durumunda ise ilgili varlık hesabının alacaklandırılması karşılığında değer düşüklüğü gider hesabının borçlandırılması gerekir. Ancak bu azalışın, bu varlıkla ilgili özkaynaklarda yeniden değerleme fazlasının bulunması durumunda ilgili varlık hesabının alacağı karşılığında değer artış fonunun borcunda, yeniden değerleme fazlasını aşan kısmın ise giderde muhasebeleştirilmesi gerekir. Amortisman işlemi ise yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden, ilgili dönem gideri hesabının alacağı karşılığında birikmiş amortismanlar hesabında izlenmeye devam edilir. Brüt yöntemin tercih edilmesi durumunda ise, varlığın net defter değerinde meydana gelen değer artışı ilgili varlığın borcu karşılığında yeniden değerlenmiş birikmiş amortisman tutarında, aradaki farkın ise özel fonlarda; değer azalışları ise ilgili varlığın alacağı karşılığında yeniden değerlemiş birikmiş amortisman tutarında, aradaki farkın ise doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

- Maliyet yöntemi ile takip edilen maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri için TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uygulanır ve değer düşüklüğü doğrudan kâr zarara yansıtılır.
- Finansal kiralama ile elde edilen varlıklara ilişkin haklar, maddi olmayan duran varlıklardan çıkartılıp maddi duran varlıklar grubunda maddi bir varlık olarak sınıflandırılır.

TMS 18 Hasılat Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

Bu standart gereği yapılması gereken düzeltme işlemleri, TMS 2 Stoklar standardı ile TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme standardı ile uyumlu olarak yapılır. Bu doğrultuda:

- Reklam, gazete ve diğer satış bedellerinin nominal tutarları ile gerçeğe uygun değerleri arasında farkın (vade farkı), ticari alacaklara ilişkin olarak TMS 39 standardı doğrultusunda yapılması gereken düzeltmelerde ifade edildiği üzere döneme isabet eden kısmının faiz gelirlerine, ertesi döneme isabet eden kısmının ise reeskont hesabına aktarılması gerekir. Sınıflandırma aşamasında

ise faiz gelirlerine aktarılan tutar, esas faaliyetlerden diğer gelirler içerisinde sınıflandırılır.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

Bu standart kapsamında yapılması gereken iki önemli düzenleme vardır. Bunlardan ilki kullanılmayan izin hakları karşılığı, diğeriyse kıdem tazminatları ve kıdem tazminatlarına ilişkin aktüer kazanç veya kayıpların belirlenmesi işlemidir.

- Kullanılmayan izinlere ilişkin hakların çalışanlar tarafından ertesi yıl kullanılma ya da nakit olarak talep edilme hakkı varsa bu durumda söz konusu faydaya ilişkin tutar kayıt aşamasında diğer borç ve gider karşılıkları hesabında, sınıflandırma aşamasında ise kullanılmayan izin hakları karşılığı olarak finansal durum tablosunun çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklar grubunda sınıflandırılır. Söz konusu karşılık kâr veya zarar tablosunda ise esas faaliyetlerden diğer giderler içerisinde sınıflandırılır.
- Medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin; Basın Mesleğinde Çalışanlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkındaki Kanun (medya sektörü çalışanları için) ve diğer kanunlara göre emeklilik dolayısıyla veya istifa ve İş Kanunu'nda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle iş akdi sona erdirilen çalışanlar için TMS 19 kapsamında kıdem tazminatı hesaplaması ve kayıtlara yansıtması gerekir. Hesaplanan kıdem tazminatları sınıflandırma aşamasında, finansal durum tablosunun çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa/uzun vadeli karşılıklar grubunda, kâr veya zarar tablosunun ise esas faaliyetlerden diğer giderler grubunda sınıflandırılır. Kıdem tazminatlarının kayıtlı değerleri ile aktüer değerleme yöntemleri kullanılarak hesaplanan tutarları arasındaki farklara ilişkin olarak ortaya çıkan kazanç ya da kayıp tutarları ise, kıdem tazminatları hesabının borcu (alacağı) karşılığında özkaynaklarda tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları/kayıpları grubunda sınıflandırılır.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- İşletmenin yabancı para cinsinden varlık ve yükümlülüklerinin değerlenmesine ilişkin olarak VUK doğrultusunda esas alınan kur ile TMS'ye göre esas alınacak kur arasında bir farklılık olması durumunda bu farklılığın, ilgili gelir veya gider hesaplarında muhasebeleştirilerek gerekli düzeltme işleminin yapılması gerekir.
- Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve iş ortaklıklarının finansal tablolarına ilişkin olarak; bilançodaki tüm varlık ve yükümlülüklerin bilanço tarihindeki döviz kuru kullanılarak, kâr veya zarar tablosundaki gelir ve giderlerin ise döneme ilişkin ortalama döviz kuru kullanılarak raporlama yapılacak para birimine çevrilmesi ve ortaya çıkan yabancı para çevrim farklarının özkaynaklarda ve diğer kapsamlı gelirler tablosunda raporlanması gerekir. VUK doğrultusunda kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları için yapılması gereken düzeltme kaydı ise, kur farklarının yansıtıldığı gelir veya gider hesabında konuya ilişkin olarak yer alan tutarların, özkaynaklar içerisinde bulunan yabancı para çevrim farklarına aktarılması işlemidir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Varlık edinimlerine ilişkin olarak katlanılan ve ilgili varlığın maliyetine yansıtılan faiz, kur farkı ve vade farkı gibi finansman giderleri, bu standart gereği varlık maliyetinden düşülerek doğrudan kâr zararla ilişkilendirilir. Söz konusu giderler kâr veya zararda, giderin ilgili olduğu faaliyet grubunda (işletme, yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin giderler) sınıflandırılır.

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- İştiraklerin elde edilmesiyle ilgili olarak katlanılan giderlerin iştirakin maliyetine dâhil edilmesi gerekir. Bu doğrultuda, iştiraklerin elde edilmesiyle ilgili olarak aracı kurumlara ödenen ve dönem giderlerine yansıtılan

komisyon giderlerinin yatırımın maliyetine eklenerek defter değerinin düzeltilmesi gerekir.

- İştirakler tarafından elde edilen ancak dağıtım kararı alınmayan kârlar için, yatırım hesabının yatırımcı işletmeye düşen pay tutarı kadar borçlandırılması karşılığında ilgili gelir hesabının alacaklandırılması; kâr dağıtım kararının alınması durumunda ise yatırım hesabının alacaklandırılması karşılığında ilgili tahakkuk hesabının borçlandırılması gerekir.
- İştiraklerin açıklamış oldukları zarar tutarları içinse yatırım hesabının işletme payına düşen zarar tutarı kadar azaltılması karşılığında ilgili dönem gideri hesabının borçlandırılması gerekir.
- İştiraklerin TMS 36 standardı gereği değer düşüklüğü testine tabi tutulması ve değerleme sonucu bir değer düşüklüğü olması durumunda, yatırım hesabı değer düşüklüğü karşılığında ilgili dönem gideri hesabının çalıştırılması gerekir.
- Yatırım faaliyetlerine ilişkin olarak kâr veya zararla ilişkilendirilen tutarlar Kâr Zarar Tablosu'nda, yatırım faaliyetlerine ilişkin gelirler/giderler içerisinde sınıflandırılır.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Şerefiye, maliyet bedeli ile değerlenen maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile TMS 36'ya tabi diğer tüm varlıkların bilanço tarihi itibariyle değer düşüklüğü testine tabi tutulması ve değer düşüklüğü testi sonrası tespit edilen değer düşüklüklerinin doğrudan kâr veya zarar ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Karşılık ayrılması için TMS 37 doğrultusunda gerekli olan koşulları taşıyan davalara ilişkin karşılıkların ayrılması, eksik ya da fazla ayrılan karşılıkların düzeltilmesi, gerekli koşulları taşımadığı halde karşılık ayrılan davalara ilişkin karşılıkların ise iptal edilmesi,

- Karşılık ayrılması için gerekli koşulları taşımayan koşullu yükümlülük (devam eden ancak karşılık ayrılması için gerekli koşulları taşımayan davalar) ve koşullu varlıklara ilişkin (vergi cezalarına, rekabet kurumu tarafından kesilen idari para cezalarına ilişkin itirazlar) dipnotlar ve açıklayıcı notlar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulması, gerekir.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Maddi olmayan duran varlıkların alımı esnasında katlanılan ve maliyete yansıtılan faiz, kur farkı ve vade farkı gibi giderlerin maliyetten düşülmesi gerekmektedir. Söz konusu fark kayıt aşamasında finansman giderleri içerisinde, sınıflandırma aşamasında ise yatırım faaliyetlerinden giderler içerisinde gösterilir.
- Maddi olmayan duran varlıklar içersinde yer alan finansal kiralamaya ilişkin haklar, maddi duran varlıklara ilişkin düzeltmelerde belirtildiği üzere, hakkın ilişkili olduğu varlık (makine, taşıt vb) ile ilişkilendirilip maddi duran varlıklar içerisinde sınıflandırılır.
- Maddi olmayan duran varlıklar grubunda sınıflandırılan özel maliyetlerin, maddi bir yapıya sahip olmasından dolayı, amortisman tutarı ile birlikte maddi duran varlıklar grubunda sınıflandırılması gerekir.
- Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin TMS 38 MODV standardı gereği aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılması gerektiği için, kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabında yer alan tutarın doğrudan kâr veya zarar ile ilişkilendirilmesi gerekir.
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında yer alan tutarın öncelikli olarak araştırma giderleri ve geliştirme giderleri olarak ikiye ayrılması gerekir. TMS 38 gereği aktifleştirilmeyip gider yazılması gereken araştırma giderlerinin doğrudan kâr veya zarar ile ilişkilendirilmesi; geliştirme giderlerinin ise, TMS 38 aktifleştirilme kriterlerini taşıması kaydıyla aktifleştirilmesi aksi takdirde kâr veya zarar ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.
- Vergi uygulamaları kapsamında ilk yıl % 60, ikinci yıl % 40 olmak üzere iki yılda itfaya tabi tutulan televizyon program hakları, TMS 37 kapsamında

yayın hakkının sınırsız olup olmamasına göre değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Sınırlı gösterim hakkına sahip olunan televizyon program haklarının itfası, yayınlanma sırasına göre ve gösterim adedine göre belirlenirken, sınırsız gösterim hakkı olan programların itfası belli bir gösterim ile sınırlandırılabileceği gibi itfaya tabi tutulmayıp TMS 36 kapsamında değerlemeye de tabi tutulabilir.

- VUK doğrultusunda şerefiyelerde uygulanmakta olan amortisman uygulamasının TMS 38 doğrultusunda durdurulması, önceden ayrılmış olan amortismanların ise iptal edilmesi gerekir. Amortisman uygulamasına tabi tutulmayan şerefiyelerde meydana gelmesi muhtemel değer düşüklükleri, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı kapsamında değerlemeye tabi tutulur. Değerleme sonucu meydana geldiği tespit edilen değer düşüklükleri, iptal edilmemek üzere doğrudan kâr zarar ile ilişkilendirilir.
- VUK kapsamında itfaya tabi tutulması zorunlu olan ticari markaların bazılarının faydalı ömürleri TMS 38 kapsamında sınırsız kabul edilebilmekte ve bu ticari markalar itfaya tabi tutulmamaktadır (Bir televizyon kanalının ya da gazetenin alımından doğan ticari markanın faydalı ömrünün sınırsız olması vb. gibi). Faydalı ömrü sınırsız kabul edilen bu maddi olmayan duran varlıklar, TMS 36 standardı kapsamında sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.
- Medya sektörü açısından önem taşıyan bir diğer önemli kalem karasal yayın haklarıdır. VUK kapsamında 5 yıllık süreyle itfaya tabi tutulan karasal yayın hakları, sınırsız faydalı ömre sahip olduğu için TMS 38 MODV standardı kapsamında itfaya tabi tutulmamakta, TMS 36 kapsamında sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı ile TMS 39 Finansal Araçlar: Ölçme ve Muhasebeleştirme Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

Bu standart doğrultusunda birer finansal araç olan menkul kıymetler, ticari alacaklar ve ticari borçlar üzerinde çeşitli düzeltme işlemlerinin uygulanması gerekmektedir. Uygulama neticesinde elde edilen ve finansal tablolar üzerinde yapılması gereken işlemleri şunlardır:

- Menkul kıymetlerin elde bulundurma amacına göre alım satım amaçlı finansal varlık, vadeye kadar elde tutulacak finansal varlık ve satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılması; sınıflandırma neticesinde gerçekleştirilecek olan değerleme işlemi sonrası oluşan farkın varlığın niteliğine göre kâr/zararda veya özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.
- Ticari alacakların TMS 18 Hasılat standardı ile uyumlu olarak, TMS 39 gereği iskonto edilmiş maliyet değerleri ile takip edilmesi gerektiği için, reeskonta tabi tutulmamış ticari alacakların (vadeli çek, kredili alacak) kayıtlı tutarlarının, iskonto edilmiş maliyet yöntemine göre yeniden hesaplanması gerekir. Ticari alacakların kayıtlı tutarı ile iskonto edilmiş tutarları arasındaki farkların döneme isabet eden kısımları kayıt aşamasında faiz gelirleri içerisinde, sınıflandırma aşamasında ise esas faaliyetlerden kaynaklı bir gelir olduğu için esas faaliyetlerden diğer gelirler içerisinde ticari alacaklar vade farkı gelirleri olarak sınıflandırılır. Ticari alacakların gelecek döneme isabet eden vade farkları ise reeskont hesabında bekletilerek ilgili döneme aktarılır. Senetli alacaklar için ayrılmış olan ve kâr veya zararda muhasebeleştirilen reeskont faiz giderlerinin ise satışlar hesabının borcu karşılığında iptal edilmesi gerekir.
- Ticari alacaklarda olduğu gibi ticari borçlarda da (verilen vadeli çekler, kredili borçlar) reeskonta tabi tutulmamış kayıtlı tutarlarının iskonto edilmiş maliyet yöntemine göre yeninden hesaplanması gerekir. Ticari borçların kayıtlı tutarları ile iskonto edilmiş tutarları arasındaki farkların döneme isabet eden kısımlarının kayıt aşamasında finansman giderleri içerisinde, sınıflandırma aşamasında ise esas faaliyetlerden diğer giderler içerisinde ticari borçlar vade farkı gideri olarak sınıflandırılır. Ticari borçların gelecek döneme isabet eden vade farkları ise reeskont hesabında bekletilerek ilgili döneme aktarılır. Senetli borçlar için ayrılmış olan ve kâr/zararda muhasebeleştirilen faiz gelirlerinin ise, ticari mallar hesabının alacağı karşılığında iptal edilmesi gerekir.
- TMS 39 açısından karşılık ayrılması için gerekli olan koşulları taşıyan şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılır ve ayrılan karşılık doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Maddi duran varlıklar hesabında bulunan yatırım amaçlı gayrimenkuller, buradan çıkartılarak finansal durum tablosunun kalemlerinden "yatırım amaçlı gayrimenkuller" grubunda sınıflandırılır.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlemeye devam edilmesi halinde, amortisman uygulaması da devam eder ve varlıklar finansal raporlarda net değerleri üzerinden sınıflandırılır. Söz konusu varlıkların değer düşüklüğüne uğraması durumunda ise TMS 36 kapsamında değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
- Varlığın, gerçeğe uygun değerle takip edilecek olması durumunda ise transfer esnasında ortaya çıkan değer artış fonu özkaynaklarda ya da daha önce değer azalışı olarak giderleştirilmiş yeniden değerleme azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda; ortaya çıkan değer azalışları ise doğrudan gider olarak ya da bu varlığa ilişkin olarak özkaynaklarda yeniden değerleme fazlasının bulunması durumunda bu fonda muhasebeleştirilir.

TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı Doğrultusunda Yapılması Gereken İşlemler

- Satış amaçlı olarak sınıflandırılacak duran varlık net değerine getirilerek (kayıtlı tutarın, duran varlığa ilişkin birikmiş amortisman tutarı ile karşılaştırılması) dönen varlıklarda satış amaçlı elde tutulan varlık grubunda sınıflandırılır. Amortisman uygulaması sona erdirilen duran varlık, elden çıkarılana kadar TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı doğrultusunda değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

Medya sektöründe mevcut muhasebe sisteminin TMS/TFRS ile uyumlaştırılması konusu ele alan bu çalışmanın sonuç itibariyle literatüre olan katkısı ise şu şekilde özetlenebilir:

Çalışma medya kavramını; yazılı medya yayıncılığı, görsel ve işitsel medya yayıncılığı, internet yayıncılığı, dijital hizmetler, televizyon ve müzik yapımcılığı, haber ajansı, basım ve dağıtım faaliyetlerini kapsayacak şekilde ele alması

bakımından gerek kavramsal düzeyde gerekse muhasebe boyutuyla literatüre önemli katkılar sağlamıştır. Çalışma, medya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe sistemlerinin, sektördeki birçok firma açısından yeni bir uygulama olan TMS/TFRS ile uyumlu hale getirilmesine katkıda bulunduğu için, referans bir çalışma niteliği taşımaktadır. Çalışma ayrıca, medya sektörünü muhasebe boyutuyla ele alacak olan bundan sonraki çalışmalara örnek teşkil etmesi açısından önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Adaklı, Gülseren. **Türkiye'de Medya Endüstrisi/Neoliberalizm Çağında Mülkiyet ve Kontrol İlişkileri**, Ankara, Ütopya Yayınevi, 2006.

Adaklı, Gülseren. "Yayıncılık Alanında Mülkiyet ve Kontrol"**, Medya Politikaları-Türkiye'de Televizyon Yayıncılığının Dinamikleri**, Editör: BeybinKejanlıoğlu, İmge Kitabevi, Ankara, 2001.

Akdoğan, Nalan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi**, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara,1994.

Albarran, Alan B. **Media Economics**, Lowa State University Press, 1996.

Albarran, Alan B.,Sylvia M. Chan-Olmstedand Michael O. Wirth, **Handbook of Media Management and Economics**, Lawrence Erlbaum Associates, New Jersey, 2006.

Atılgan, Semra. **Basın İşletmeciliği**, Der Yayınları, İstanbul, 1998.

Atilla, İclal. **Türk Medya Sektöründe Finansal Performans ve Toplam Faktör Verimliliği Analizi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

Becerikli, Sema Yıldırım, Banu Dağtaş, Özgül Birsen, Erdal Dağtaş, Yeşim Çelik. **Medya ve Reklam**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013.

Bek, Mine Gencel (Ed.). **Küreselleşme, İletişim Endüstrileri ve Kimlikler-Avrupa Birliği ve Türkiye'de İletişim Politikaları**, Ankara, Ümit Yayıncılık, 2003.

Birsen, Haluk. **İnternet Yayıncılığı**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2013.

Birsen, Özgül. **Radyo ve Reklam**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013.

Borak, Sadi. **Atatürk ve Edebiyat**, Kırmızı Beyaz Yayınları, İstanbul 2004.

Bozkurt, İzzet. **İletişim Odaklı Pazarlama**, 2. Baskı, MediaCat Yayıncılık, İstanbul, 2005.

Briggs, Adam and Paul Cobley, **Media: An Introduction**, New York: Addison Wesley Longman, 1998.

Bülbül, A.Rıdvan. **İletişim ve Etik**, İletişim Yayınevi, Konya, 2000.

Candan, Çelik Dural. **Medya Planlaması ve Reklamverenin Ajans Seçimi**, Türkiye Gazeteciler Cemiyeti Yayınları, İstanbul, 1999.

Council of Europe, **Draft Recommendation of The Committee of Ministersto Member States On A New Notion of Media and Its Appendix**, Committee of Experts On New Media, Strasbourg, 2010.

Çakır, Elif. **İstanbul Ticaret Odası Televizyon Sektör Raporu**, İstanbul, Mayıs 2004.

Çakır, Hamza. **"Medyada Yeni Yaklaşımlar, Sayısal Televizyon Yayıncılığı"**, Editör: Metin Işık, Eğitim Kitabevi, Konya, 2004.

Dai, T. Uğur. **Basın İşletmelerinin Finansal Yapısı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

Dalkıran, Nesrin. **Siyasal Reklamcılık ve Basının Rolü**, Türkiye Gazeteciler Cemiyeti Yayını, İstanbul, 1995.

Danesi, Marcel. **Understanding Media Semiotics**, First Edition, Arnold, London 2002.

Demir, Vedat. **Medya Etiği**, 1.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Aralık 2006.

Desmolıns, Nadine Toussaint. **Medya Ekonomisi**, İletişim Yayınları, İstanbul, 1993.

Eğilmez, Mahfi. **Küresel Finans Krizi: Piyasa Sisteminin Eleştirisi**, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2008.

Ekzen, Nazif. Medya ve Ekonomi: Türk Basın Endüstrisinde Yoğunlaşma-Toplulaşma-Tekelleşme Yapısı (1965-1995)”**, Medya Gücü ve Demokratik Kurumlar**, Editör: Korkmaz Alemdar, Afa Yayıncılık, İstanbul, 1999.

Elmas, Esra ve Dilek Kurban. **İletişimsel Demokrasi-Demokratik İletişim Türkiye’de Medya: Mevzuat, Politikalar, Aktörler**, TESEV Yayınları, Ankara, 2011.

Erdoğan, Melih. **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Erdoğan, Melih, Nurten Erdoğan, Nuran Cömert, Ali Kamil Uzun, Münevver Yılancı. **Denetim**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013.

Erdoğan, Mustafa. **Finansal Muhasebe**, Beta Yayınlar, İstanbul, 2002.

Ertuğ, H. Refik. **Basım ve Yayım Hareketleri Tarihi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, 1960.

Fink, Conrad C. **Strategic Newspaper Management**, Southern Illinois UniversityPress, 1988.

Gökmen, A. **Radyo Günleri Geri Geldi**, Nokta Yayınları, İstanbul, 1993.

Gülsoy, Tanses Y. **Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü**, İstanbul, Adam Yayınları, 1999.

Gür, Ayşen. "Sermaye Yapısında Değişim ve Dergiler", **Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt: 11, İletişim Yayınları, İstanbul, 1983.

Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 2007.

Harcourt, Alison and Stefaan Verhulst. "Support for Regulationand Transparency of Media Ownership and Concentration-Russia", Working Document for the UK Department for International Development and Moscow Media Lawand Policy Institute, 1999.

Hatipoğlu, Zeyyat. **Mikro İktisada Giriş**, 1. Baskı, İstanbul: Sedok Yayınları, 1996.

Hoskins, Colin, Stuart Mc Fadyen and Adam Finn, **Media Economics-Applying Economicsto New and Traditional Media**, Sage Publications, Thousand Oaks, California, USA, 2004.

İçel, Kayıhan ve Yener Ünver. **Kitle Haberleşme Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2005.

İnuğur, M. Nuri. **Basın ve Yayın Tarihi**, İstanbul, Der Yayınları, 5. Basım, 2005.

İspir, Burçin. **Radyo ve Televizyon İşletmeciliği**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3036, Eskişehir, 2013.

İşman, Aytekin. **Uzaktan Eğitim: Genel Tanımı Türkiye'deki ve Dünyadaki Gelişimi Proje Değerlendirmeleri**, Öğreti Pegem A Yayınları, Ankara, Eylül 2005.

Güz, Nurettin. **Türkiye'de Basın İktidar İlişkileri (1920-1927)**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Jeanneney, Jean Noel. **Başlangıcından Günümüze Medya Tarihi**, çev. Esra Atuk, YKY Yayınları, 3. Baskı, 2009.

Karaçor, Süleyman. Reklam İletişimi, Konya: Çizgi Kitabevi, 2007.

Karaçor, Süleyman. **Reklam İletişimi: İnternet ve Gazete Reklamlarının Etkilerine Yönelik Bir Araştırma**, Çizgi Kitabevi, Konya, 2007.

Karaduman, Murat. **İnternet ve Gazetecilik**, IPS İletişim Vakfı Yayınları, İstanbul, 2005.

Kaya, Raşit. "Medya, Toplum, Siyaset", **Medya Gücü ve Demokratik Kurumlar**, Editör: KEJANLIOĞLU, Beybin. **Türkiye'de Medyanın Dönüşümü**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, Avcı Ofset Matbaacılık, İstanbul, 2004.

Korkmaz, Alemdar. Medya Gücü ve Demokratik Kurumlar, Afa Yayıncılık, İstanbul, 1999.

Kurban, Dilek ve Ceren Sözeri. **İktidarın Çarkında Medya: Türkiye'de Medya Bağımsızlığı ve Özgürlüğü Önündeki Siyasi, Yasal ve Ekonomik Engeller**, TESEV Yayınları, İstanbul, Temmuz 2012.

Lipsey, Richard O., Peter O. Steinerand Douglas, D. Puvris. **İktisat**, Bilim Teknik Yayınevi, Ankara, 1984.

MEGEP, **İnternet Haberciliği**, MEB Yayınları, Ankara, 2011.

MEGEP, Yayın Dağıtım, MEB Yayınları, Ankara, 2011.

Nalçaoğlu, Halil. **Medya ve Toplum**, İletişim Vakfı Yayınları, İstanbul, 2003.

Nebiler, Halil. **Medyanın Ekonomi Politiği, Türk Basınında Tekelleşme ve Basın Ahlakının Çöküşü**, Sarmal Yayınevi, İstanbul, 1995.

Oktay, Ahmet. **Toplumsal Değişme ve Basın, 1960-1986 Türk Basını Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma**, Bilim/Felsefe/Sanat Yayınları, Tuba Matbaası, İstanbul, Ekim 1987.

Öncü, Fatih. E-**Pazarlama**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2002.

Özkan, Serdar ve Emre Öztürk. **KOBİ TFRS'ye Geçiş Seminer Notu**, İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Ekim 2012.

Özsever, Atilla. **Tekelci Medyada Örgütsüz Gazeteci**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004.

Öztoprak, İzzet. "Atatürk, Basın ve Minber Gazetesi", **Beşinci Uluslararası Atatürk Kongresi** (8-12 Aralık 2003), Atam Yayıncılık, Cilt: II, Ankara, 2005.

Öztoprak, İzzet. **Kurtuluş Savaşında Türk Basını**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1981.

Picard, Robert G. **Media Economics: Conceptsand Issues**, Sage Publications, 1989.

PWC, IFRS Adoption by Country, http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/pwc-ifrs-by-country-apr-2013.pdf (26.08.2013).

Raman, Niranjan V. and John D. Leckenby. **Factors Affecting Consumers Webad Visits**, European Journal of Marketing, 1998.

RTÜK, **Medya Okur Yazarlığı Öğretmen El Kitabı**, Ankara, 2007.

Sayılgan, Emine. **Medya İşletmelerinde Pazarlama Yönetimi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Selimoğlu, Seval Kardeş. **"Denetimin Genel Çerçevesi" Muhasebe Denetimi**, Editör: Seval K. Selimoğlu ve Şaban Uzay, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Sönmez, Mustafa. "Türk Medyasında Yeni Sahiplik Yapısı, Cepheler ve Profiller"**, Gazetecilik: Eleştirel Bir Yaklaşım**, Editör: Doğan Tılıç, ÇGD Yayınları, Ankara, 2003.

Söylemez, Alev. **Medya Ekonomisi ve Türkiye Örneği**, Haberal Eğitim Vakfı, Ankara, 1998.

Sözeri, Ceren ve Zeynep Güney. **Türkiye'de Medyanın Ekonomi Politiği: Sektör Analizi**, Tesev Yayınları, İstanbul, 2011.

Special, Iris. **Televisionand Media Concentration**, Regulatory Modelson the Nationaland the European Level, European Audiovisual Observatory, Strasbourg, 2001.

Tayfur, Gıyasettin. **Reklamcılık**, Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul, 2010.

Tek, Nergis ve Fatma Tektüfekçi, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, 2007.

Tek, Ömer Baybars ve Engin Özgül. **Modern Pazarlama İlkeleri**, İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2005.

Thorn, William J. and Mary Pat Pfeil. **Newspaper Circulation: Marketing The News**, Logman Inc, 1987.

Thwaites, Desand Andrew Carruthers. **Practical Applications Of Sponsorship Theory: Empirical EvidenceFrom English Club Rugby**, Journal of Sport Management, Sayı: 12, 1998, pp. 203-224.

Tılıç, Doğan. **Utanıyorum Ama Gazeteciyim**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2009.

TMS, "TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar", TÜRMOB Yayınları, 2009.

TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu, 2010.

Tokaç, Ahmet. **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, Tunca Kitabevi, İstanbul, 2006.

Tokgöz, Oya. **Temel Gazetecilik**, İmge Kitabevi, Ankara: 1994.

Topuz, Hıfzı. **II. Mahmut'tan Holdinglere Türk Basın Tarihi**, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2003.

Toraman, Cüneyt. **Türk Hukukunda Radyo ve TV Yoluyla Kişilik Haklarının İhlali ve Korunması**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Turanlı, Rona. **Makroekonomik Analiz**, 3. Basım, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 2000.

Uluç, Güliz. **Küreselleşen Medya: İktidar ve Mücadele Alanı- Olanaklar-Sorunlar-Tartışmalar**, Anahtar Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 2003.

Ülgen, N. Engin. **Advertising Dictionary-Reklamcılık Sözlüğü (İngilizce-Türkçe)**, Nerpa Reklam Ajansı Yayınları, İstanbul, 1991.

Ünlü, İlhan. **Reklam Kampanyası Planlaması**, A.Ü. Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir, 1987.

Ünlüer, Ayhan O. **Ekranın Öte Yüzü: Radyo Televizyon Yayıncılığının Dünü, Bugünü ve Yarınlarına İlişkin Bir Perspektif**, Tablet Kitapevi, Konya, 2005.

Ünlüer, Aylan O. ve Mehmet Kesim, **Radyo ve Televizyon Yayıncılığı**, Editör: Nazmi Ulutak, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013.

Vasseur, Frederic. **Geleceğin Medyaları**, Çev: Galip Üstün, 1.Baskı, Cep Üniversitesi, İletişim Yayınları, Şefik Matbaası, İstanbul, Kasım 1993.

Vural, İlhami ve Mustafa Öz, **Bir Reklam Mecrası Olarak İnternet**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 23, 2007, ss. 221-240.

Yalkın, Y. Koç. **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2001.

Yazıcı, Vildan. **Reklamcılık**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2004.

Yengin, Hülya. **Ekranın Büyüsü**, Der Yayınları:129, İstanbul, 1994.

Yılancı, Münevver, Birol Yıldız, Murat Kiracı. **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2012.

Yıldız, Sevil. **Medya ve Hukuk**, Nobel Yayıncılık, İstanbul, 2. Basım, 2011.

Yüksel, Erkan ve Halil İ. Gürcan, **Habercinin El Rehberi, Soru ve Örneklerle Haber Toplama ve Yazma Kural ve Teknikleri**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001.

Dergiler

Akdoğan, Nalan. UMS 12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ankara, Ocak 2006, ss. 2-18.

Avşar, Zakir. "Medyada Yoğunlaşma ve Şeffaflaşma", Ankara Üniversitesi, **İletişim Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2004, ss. 87-112.

Banar, Seçil. "Türkiye'de Haber Verme İşlevinin Kişilik Hakları ve Etik Yaklaşımla Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 15, Ağustos 2006, ss.125-138.

Baykal, C. Murat. "Tüketici ve Rekabetin Korunması Bakımından Gazete Promosyonları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:2, 1996, ss. 168-202.

Bulunmaz, Barış. "Basın İşletmelerinin Finansal Yapısı ve 2001 Krizi Öncesi ve Sonrası Reklam Gelirlerinin Analizi", **İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi**, Sayı:86, 2010, ss. 49-67.

Büyükbaykal, Ceyda Ilgaz. "Globalleşen Dünyada Televizyon Endüstrisi ve Tüketicileri", **Akademi İletişim 3 Aylık İletişim Haber Yorum Dergisi**, Sayı:4, 2006, ss. 25-38.

Çakır, Hamza. "Geleneksel Gazetecilik Karşısında İnternet Gazeteciliği", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 22, 2007, ss. 123-149.

Çakır, Vesile. Yeni İletişim Teknolojilerinin Reklam Üzerine Etkileri, **Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi**, 2004, ss. 168-181.

Erkan, Mehmet. "Yeni Bir Finansman Aracı: Barter", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:221, 2000, s. 86-103.

Ilgaz, Ceyda. "Küresel Medya Yapılarının Yoğunlaşması", **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 32, Sayı:1, 2008, ss. 39-50.

Karlı, İhsan. "Medya İşletmelerinin Finansmanı ve Finansman Yönetimi", **Marmara Üniversitesi İletişim Dergisi**, Sayı: 16, 2010, ss. 33-44.

Kuyucu, Mihalis. "Türkiye'de Radyo Yayıncılığı: Ulusal Ölçekte Yayın Yapan Özel Radyo Kanallarının Yapıları Üzerine Bir Araştırma", **Yeditepe Üniversitesi, Global Media Journal Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, 2013, ss. 135-155.

Özgen, Murat. "İnternet ve Türkiye'de İnternet Gazeteciliği", **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**, Sayı: 10, 2000, ss. 57-64.

Temiztürk, Hakan. "Batılı Ülkelerde Radyo Televizyon Yayınlarının Denetimi ve Denetleyici Kurullar", **İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Hakemli Dergisi**, Sayı: 16, 2003, İstanbul, ss. 263-280.

Tezcan, Keramettin. "Sponsorluk Harcamalarının Önemi ve Vergisel Boyutu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 78, 2006, ss. 78-116.

Tezler

Canyurt, Sadık. **Radyo ve Televizyon Üst Kurumu, Kamu-Medya Hizmeti Karşılaştırması: BBC&TRT Karşılaştırması**, Uzmanlık Tezi, Ankara, Ekim 2011.

Doğan, Binali. **Türkiye Basın Sektörünün Yapısal Değişkenleri Üzerine Bir Araştırma**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doçentlik Tezi, İstanbul, 2001, s. 21.

Erkebay, Nurdoğan. **Televizyon Yayın Teknolojisindeki Gelişmeler ve Türkiye**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1988.

Kadıoğlu, Zeynep **Kaban. Küresel Medya Sermayesinin Hareketliliği ve Türk Medyasına Etkileri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2001.

Özdurdu, Rahime. **Medyada Sahiplik ve Yoğunlaşma, Oluşturduğu Sorunlar ve Şeffaflığın Sağlanması**, RTÜK Uzmanlık Tezi, Ankara, Ekim 2011.

Sözeri, Ceren. **Türkiye'de Medya Sektöründe Uluslararası Şirket Birleşmeleri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Üstek, Melike. **Türk Basını ile İngiliz Basınının Tekelleşme ve Sahiplik Kavramları Altında İncelenmesi ve Karşılaştırılması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

İnternet Kaynakları

Anadolu Ajansı, https://www.aa.com.tr/tr/kurumsal/61996--tarihce (15.04.2013).

Hürriyet, 2012 Yılı Faaliyet Raporu, http://imagehk.hurriyet.com.tr/UserFiles/file/Kurumsal_faaliyet/H%C3%BCrriyetGazete2012Y%C4%B1ll%C4%B1kFaaliyetRaporu.pdf, (20.08.2013).

HÜRRİYETSARIİLAN, "Seri İlan Ücretleri" http://www.hurriyetsariilan.com/seri-ilan-ucreti.html, (10.09.2013).

İSMMMO, Basın Bülteni, "1 Milyar TL'lik Dizi Ekonomisi", http://archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2008/bulten/04102008_DiziEkonomisi.pdf (22.08.2013).

KGK, Kobi-TFRS, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBI_TFRS.pdf (08.09.2013).

Kaya, A. Raşit. Türkiye'de 1980 Sonrası Medyanın Gelişimi ve İdeoloji Gereksinimi, http://www.dorduncukuvvetmedya.com/arsiv/akaya.htm (14.05.2013).

NİC,AlanAdıÜcretleri,https://www.nic.tr/index.php?USRACTN=PRICELST&PHPSESSID=13792846335475818612573 2 (22.08.2013).

Özdiker, Cengiz. "Türkiye'de Medyanı Düzenlenmesi ve Denetlenmesi BakımındanGelişmeler",http://www.medyakronik.net/akademi/makaleler/makaleler36.htm (14.04.2013).

PAZARVATAN, http://pazarvatan.gazetevatan.com/haberdetay.asp?hkat=1&hid=20749, (10.09.2013).

PwC Küresel Eğlence ve Medyaya Bakış 2012-2016 Raporu, http://www.pwc.com.tr/tr/press-releases/assets/eglence-medya-1.pdf (24.07.2013).

Sönmez, Mustafa. Küresel Krizde Medya ve Yeniden Filler Savaşı, http://www.sendika.org/2009/02/kuresel-krizde-medya-ve-yeniden-filler-savasi-mustafa-sonmez/ (27.04.2013).

SPK, Finansal Tablo Dipnot ve Formatları Hakkında Duyuru, http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=925&fn=925.pdf (14.08.2013).

The Columbia Electronic Encyclopedia, http://www.infoplease.com/ce6/ent/A0860301.HTML (20.06.2013).

TRT, http://www.trt.net.tr/Kurumsal/Tarihce.aspx (12.04.2013).

YAYSAT, Yayın Dağıtımın Tarihçesi, http://www.yaysat.com.tr/kurumsal/tarihce.html, (01.09.2013).

WIKIPEDIA, http://tr.wikipedia.org/wiki/Gaziantep_Olay_Fm_Radyo, (21 Mayıs 2013).

Kanun ve Yönetmelikler

Karasal Ortamda Yayanda Olan Radyo ve Televizyon Kuruluşlarından Alınacak Televizyon Kanal ve Radyo Frekans Yıllık Kullanım Ücretlerine İlişkin Yönetmelik, 29.04.2011 Tarih ve 27919 Sayılı Resmi Gazete.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28562 Sayılı Resmi Gazete.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı – Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi, 21 Temmuz 2013 Tarih ve 28714 Sayılı Resmi Gazete.

Medya Hizmet Sağlayıcı Kuruluşlarının Elde Ettiği Ticari İletişim Gelirlerinin Denetimi ve Bu Gelirler Üzerinden Alınacak Üst Kurul Paylarının Beyan ve Ödenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26.08.2011Tarihi ve 28037 Sayılı Resmi Gazete.

Radyo ve Televizyonlar Yayınları için Telif Hakkı Ödeme Esasları Genel Tebliğ, 27.01.1988 Tarih ve 23243Sayılı Resmi Gazete.

Telekomünikasyon Kurumu Tarafından Erişim Sağlayıcılara ve Yer Sağlayıcılara Faaliyet Belgesi Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 24 Kasım 2007 Tarih ve 26680 Sayılı Resmi Gazete.

2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı, 23 Ocak 2013 Tarih ve 28537 Sayılı Resmi Gazete.

2014/5973 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar, 14.03.2014 Tarih ve 28941 Sayılı Resmi Gazete.

130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20.04.1976 Tarih ve 15565 Sayılı Resmi Gazete

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete.

217 Sıra No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 27.12.1998 Tarih ve 23566 Sayılı Resmi Gazete.

283 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 19.01.2000 Tarih ve 23938 Sayılı Resmi Gazete.

421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 14.12.2012 Tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete.

2954 Sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu, 14 Kasım 1983 Tarih ve 18221 Sayılı Resmi Gazete.

5651 Sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun, 23 Mayıs 2007 Tarih ve 26530 Sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

6112 Sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun, 03 Mart 2011 Tarih ve 27863 Sayılı Resmi Gazete.

6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30 Haziran 2012 Tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete.

6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 11.04.2013 Tarih ve 28615 Sayılı Resmi Gazete.

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete.

Standartlar

TFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, 31 Mart 2006 Tarih ve 26125 Sayılı Resmi Gazete.

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, 31 Mart 2006 Tarih ve 26125 Sayılı Resmi Gazete.

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, 16 Mart 1983 Tarih ve 26110 Sayılı Resmi Gazete.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, 28 Ekim2010 Tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, 16 Ocak 2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 2 Stoklar Standardı, 15 Ocak 2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, 18 Ocak 2005 Tarih ve 25704 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı, 20 Ekim 2005 Tarih ve 25972 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, 28 Mart 2006 Tarih ve 26122 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 31 Aralık 2015 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı, 24 Şubat 2006 Tarih ve 26090 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 18 Hâsılat Standardı, 9 Aralık2005 Tarih ve 26018 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, 30 Mart 2006 Tarih ve 26124 Sayılı Resmi Gazete Sayısı.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, 1 Kasım 2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, 31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, 9 Kasım 2005 Tarih ve 25988 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı, 31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı, 28 Ekim 2011 Tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar Standardı, 28 Ekim 2011 Tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete Tarihi.

TMS 32 Finansal Araçlar Sunum Standardı, 28 Ekim 2006 Tarih ve 26330 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı, 28 Mart 2006 Tarih ve 26122 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, 18 Mart 2006 Tarih ve 26112 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, 15 Şubat 2006 Tarih ve 26081 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, 17 Mart 2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı, 3 Kasım 2011 Tarih ve 26335 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, 17 Mart 2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete.