KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TELEKOMÜNİKASYON ŞİRKETLERİNDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Oğuz Yusuf ATASEL

MAYIS – 2015

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TELEKOMÜNİKASYON ŞİRKETLERİNDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Oğuz Yusuf ATASEL

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Bilal GEREKAN

MAYIS – 2015

TRABZON

ONAY

Oğuz Yusuf ATASEL tarafından hazırlanan *Telekomünikasyon Şirketlerinde Özellikli Muhasebe İşlemlerinin TMS/TFRS Kapsamında İncelenmesi* adlı bu çalışma *01.06.2015* tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oybirliği/oyçokluğu* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *İşletme Anabilim* dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Fikret ÇANKAYA (Başkan)

Doç. Dr. Bilal GEREKAN (Danışman)

Yrd. Doç. Dr. Davut AYGÜN

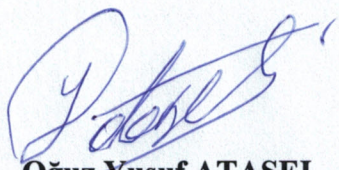
Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. .06.2015

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin, etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarını uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim.



Oğuz Yusuf ATASEL

01.06.2015

ÖNSÖZ

Günümüz bilgi toplumunda gittikçe önemi artan konulardan biri şirketlerin mali durumunu paydaşlarına tam ve doğru bir şekilde nasıl açıklaması gerektiğidir. Şirketlerin yayınlamış olduğu finansal durum tablosu, gelir tablosu gibi mali tabloların kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerini taşıması gerekir. Mali tabloların kurumsal yönetim ilkelerine uygun olmasının yanında esas itibariyle bu tabloların hazırlanmasında yararlanılan muhasebe kayıtlarının işin özüne uygun ve doğru olması gerekir.

Bu çalışmada telekomünikasyon şirketlerine ilişkin özellikli bazı konuları TMS ve TFRS esasları kapsamında örnek uygulamalar eşliğinde ele alınmıştır. Ayrıca muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmesi bakımından bazı işlemlerle ilgili hesap planı tanımlaması yapılmıştır.

Öncelikle bu tezin hazırlanmasında değerli vaktini ayıran ve bilgi, tecrübesiyle çalışmaya değer katan danışman hocam Sayın Doç. Dr. Bilal GEREKAN'a; yüksek lisans eğitimim boyunca derslerinde bana değer katan hocalarıma teşekkürlerimi sunarım. Son olarak tezin hazırlama sürecinde her zaman yanımda olan, sabır, hoşgörü ve yardımlarını hiç esirgemeyen eşim ve tüm aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Trabzon, Mayıs 2015 Oğuz Yusuf ATASEL

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ ..... **IV**
İÇİNDEKİLER ..... **V**
ÖZET VE ANAHTAR SÖZCÜKLER ..... **IX**
ABSTRACT and KEYWORDS ..... **X**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **XI**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **XIII**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **XIV**

GİRİŞ **1-2**

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TELEKOMÜNİKASYON FAALİYETLERİ **3-25**

1.1. Telekomünikasyon Faaliyetlerinin Tanımı ve Açıklaması 3

1.2. Telekomünikasyon Sektörünün Tarihsel Gelişimi 4

1.2.1. Dünyada Telekomünikasyon Sektörü 4

1.2.2. Türkiye'de Telekomünikasyon Sektörü 5

1.3. Telekomünikasyon Sektöründeki Önemli Kuruluşlar 8

1.3.1. Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) – *Uluslararası* 8

1.3.2. Federal İletişim Komisyonu (FCC)–*ABD* 9

1.3.3. Telekomünikasyon Genel Müdürlüğü (OFCOM)–*İngiltere* 10

1.3.4. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) – *Türkiye* 10

1.4. Telekomünikasyon Sektöründeki Hizmetler ve Türk Telekomünikasyon Sektörünün Yapısı 10

1.4.1. Sabit Telefon Hizmetleri 12

1.4.2. İnternet ve Genişbant Hizmeti 13

1.4.3. Mobil Hizmet 15
1.4.4. Alt Yapı Hizmetleri 18
1.4.5. Kablolu Yayın Hizmeti 20
1.4.6. Uydu Haberleşme Hizmetleri 21
1.4.7. Uydu Platform Hizmetleri 23
1.4.8. GMPCS Mobil Telefon Hizmeti 23
1.4.9. Rehberlik Hizmeti 24
1.4.10. Ortak Kullanımlı Telsiz Hizmetleri (OKTH) 25

İKİNCİ BÖLÜM

2. TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜNÜN VERGİSEL BOYUTU ve MALİ TABLO KALEMLERİ 26-49

2.1. Genel Açıklama 26
2.2. Telekomünikasyon Sektörünün Vergisel Boyutu 26
2.2.1. İşletmeciler Tarafından Katlanılan Mali Yükümlülükler 27
2.2.1.1. Kurum Masraflarına Katkı Payı ve İdari Ücret 27
2.2.1.2. Kullanım Hakkı Ücreti 28
2.2.1.3. Evrensel Hizmet 29
2.2.1.4. Hazine Payı 32
2.2.1.5. Haberleşme Vergisi 32
2.2.1.6. Kurumlar Vergisi 32
2.2.2. Abonelere Yansıtılan Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler 34
2.2.2.1. Özel İletişim Vergisi 34
2.2.2.2. Katma Değer Vergisi 35
2.2.2.3. Sabit Ücret 36

2.2.2.4. Telsiz Kullanım Ücreti……36

2.2.2.5. Telsiz Ruhsatname Ücreti……36

2.2.2.6. Özel Tüketim Vergisi 37

2.3. Telekomünikasyon Şirketlerinde Kullanılan Mali TabloKalemleri 40

2.3.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)..... 40

2.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu) 47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TELEKOMÜNİKASYON ŞİRKETLERİNDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA İNCELENMESİ.....50-86

3.1. Genel Açıklama 50

3.2. Telekomünikasyon Şirketlerine Özgü Hasılat İşlemleri ve Örnek Uygulamalar 50

3.2.1. Telekomünikasyon Şirketlerinde Hasılat İşlemleri..... 51

3.2.1.1. Ekipmanlar, Aktivasyon ve Bağlantı Ücretleri……52

3.2.1.2. Garantiler……..54

3.2.1.3. Müşteri Sadakat Programı (Hediye Puanlar)……56

3.2.1.4. Ön Ödemeli (Kontörlü) Mobil Telefon Gelirleri……..58

3.2.1.5. Distribütör ve Bayi Aracılığıyla Cihaz Satışı……...61

3.3. Telekomünikasyon Şirketlerine Özgü Maddi Duran Varlık İşlemleri ve Örnek Uygulamalar..... 64

3.3.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Maliyetlerin Aktifleştirilmesi 67

3.3.2. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Muhasebe İşlemleri 69

3.4. Telekomünikasyon Şirketlerine Özgü Maddi Olmayan Duran Varlık İşlemleri ve Örnek Uygulamalar..... 75

3.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkla İlgili Maliyetlerin Aktifleştirilmesi..... 78

3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Muhasebe İşlemleri..... 81

SONUÇ VE ÖNERİLER 87

YARARLANILAN KAYNAKLAR 89

ÖZGEÇMİŞ 102

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, telekomünikasyon sektöründeki şirketlerine ilişkin özellikli bazı konuların Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde ele alınarak, örnek uygulamalarla birlikte yapılması gereken muhasebe kayıtları hakkında öneriler sunmaktır.

Bu amaca yönelik, yapılan çalışmada telekomünikasyon kavramı üzerinde durulmuş, telekomünikasyon sektörünün dünyada ve Türkiye'deki tarihsel gelişimi, bu sektördeki hizmetler ve Türkiye'deki ilgili sektörün yapısı hakkında bilgilere yer verilmiştir. Dünyadaki öncü telekomünikasyon kuruluşlarına da yer verilen çalışmada esas olarak telekomünikasyon şirketleri için hesap planı tanımlamasında bulunulmuş ve bu doğrultuda sektör açısından özellik arz eden hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlık konuları örnek uygulamalar eşliğinde TMS ve TFRS uygulamaları kapsamında ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: Telekomünikasyon Sektörü, Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar.

ABSTRACT

The aim of this study is to provide some suggestions about necessary with sample application by taking specific accounting transactions related to companies in the telecommunications sector in accordance within the framework of Turkey Accounting and Financial Reporting Standards.

For this purpose, the study has focused on telecommunications notion, also including information about historical development of telecommunications sector in the world and Turkey, services in telecommunications sector and the structure of the telecommunications sector in Turkey. In this study the World's leading telecommunications institutions examined and substantially defined chart of accounting for telecommunications companies and in this respect telecommunications companies of specific accounting transactions is revenue, property, plant and equipment, intangible assets by taking accompanied by samples within the scope of TMS and TFRS.

Keywords: Telecommunications Sector, Revenue, Property, Plant and Equipment, Intangible Assets.

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Türk Telekom ve Mobil İşletmecilerinin Yıllık Net Satış Gelirleri	8
2	Hizmet Türlerine Göre Yetkilendirme Sayıları	11
3	Türkiye'deki İnternet Abone Sayıları	15
4	Birinci, İkinci ve Üçüncü Nesil Teknolojilerin Karşılaştırması	16
5	Yıllar İtibariyle Mobil Hizmetlerden Elde Edilen Gelirler	17
6	Altyapı İşletmecilerinin Pazar Payları	19
7	Uydu Platform Hizmeti Gelirleri	23
8	GMPCS Hizmetlerine ilişkin Abone Sayısı ve Gelir	24
9	Ortak Kullanımlı Telsiz Hizmetleri	25
10	Telekomünikasyon Sektöründeki Mali Yükümlülükler (Mobil Hizmet, Sabit Hizmet, İnternet Hizmeti ve Diğer Elektronik Hizmetler)	38
11	Türkiye'de Haberleşme Hizmeti İçin Yapılan Harcamalar	39
12	Hediye Puanların TFRS Yorum 13'den Önce ve Sonrasındaki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması	56
13	Türk Telekom AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü	66
14	Turkcell AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü	67
15	Türk Telekom AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü	78

16 Turkcell AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü..... 78

17 Türk Telekom AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Abone Edinim Maliyetleriyle İlgili Bölüm 81

18 Turkcell AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Abone Edinim Maliyetleriyle İlgili Bölüm 81

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Türk Telekom A.Ş.'nin Şirket Yapısı	6

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

ADSL : Asymmetric Digital Subscriber Line – Asimetrik Sayısal Abone Hattı

AMPS : Advanced Mobile Phone System – Gelişmiş Mobil Telefon Sistemi

ATM : Asynchronous Transfer Mode – Eşzamanlı İletim Modu

AYKOME : Altyapı Koordinasyon Merkezi

BIST : Borsa İstanbul

BPL : Broadband Over Power Lines – Enerji Hatları Üzerinden Genişbantlı Haberleşme

BTK : Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu

DSLAM : Digital Subscriber Line Access Multiplexer – Sayısal Abone Hattı Erişim Çoklayıcısı

DSL : Digital Subscriber Line – Sayısal Abone Hattı

EDGE : Enhance Data Rate for GSM – GSM Evrimi İçin Geliştirilmiş Veri Hızı

FASB : Financial Accounting Standards Board - Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FCC : Federal Communication Commission – Federal İletişim Komisyonu

F/R : Frame Relay – Çerçeve Anahtarlama (Röle)

GMPCS : Global Mobile Personal Communications By Satellite – Uydu Üzerinden Küresel Mobil Kişisel Haberleşme Sistemleri

GPRS : General Package Radio Service - Genel Paket Radyo (Sinyali) Servisi

GPS : Global Positioning System – Küresel Konum Belirleme Sistemi, Küresel Konumlama Sistemi

GSM : Global System For Mobile Communications - Küresel Mobil Haberleşme Sistemi

GSMA : GSM Association – GSM Birliği

HSCSD : High Speed Circuit Switched Data - Yüksek Hızlı Devre Anahtarlamalı Veri

IMEI : International Mobil Equipment Identity - Uluslararası Mobil Cihaz Kimlik Numarası

IMT-2000 : International Mobile Telecommunication 2000 - Uluslararası Mobil Telekomünikasyon 2000

INTELSAT : International İnternational Satellite Satellite Organization – Uluslararası Uydu Örgütü

IP : Internet Protocol – İnternet Protokolü

IPTV : Internet Protocol Television – İnternet Protokolü Televizyon

ISDN BA/PA : Integrated Services Digital Network Basic Access / Primary Access – Bütünleştirilmiş Sayısal Ağ Hizmetleri Temel Erişim / Birincil Erişim

ITU : International Telecommunications Union - Uluslararası Telekomünikasyon Birliği

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KPMG : Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

LAN : Local Area Network - Yerel Alan Ağı

Md. : Madde

MEB : Milli Eğitim Bakanlığı

NMT : Nordic Mobile Telefone - Araç Telefonu Sistemi

NYSE : Newyork Stock Exchange - New York Menkul Kıymetler Borsası

OFCOM : The Office of Telecommunications – Telekomünikasyon Genel Müdürlüğü

OKTH : Ortak Kullanımlı Telsiz Hizmeti

ÖİV : Özel İletişim Vergisi

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK : Özel Tüketim Vergisi Kanunu

PTT : Posta, Telgraf ve Telefon

RTÜK : Radyo ve Televizyon Üst Kurulu

SIM : Subscriber Identity Module – Abone Kimlik Modülü

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TDK : Türk Dil Kurumu

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TV : Televizyon

UMTS : Universal Mobile Telecommunications System – Evrensel Mobil Telekomünikasyon Sistemi

WAN : Wide Area Network – Geniş Alan Ağı

Wi-Fi : Wireless Fidelity – Telsiz Sadakat (Kablosuz İnternet Alanı)

XDSL : X-Type Digital Subscriber Line – Sayısal Abone Hattı Türevleri, X-Tipi Sayısal Abone Hattı

GİRİŞ

Telekomünikasyon sektörü dünyada en hızlı gelişen önemli sektörlerden biridir. Günümüz bilgi toplumunda telekomünikasyon sektörü insanların temel ihtiyaçlarından olan iletişime, haberleşmeye veya istenen anda bilgiye ulaşılabilmeye olanak sağlamaktadır. 1980'li yıllara kadar dünyada telekomünikasyon faaliyetleri devletlerin tekelinde yürütülmüş olsa da küreselleşen dünyada devlet tekelinden çıkarak çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından yürütülmeye başlanmıştır.

Türkiye'de telekomünikasyon altyapısını kurma, işletme ve iletişimle ilgili gerekli olan koşulları hazırlama yetkisi önceleri devlet tekelinde olarak Türk Telekom A.Ş.'ye verilmiş iken daha sonra ilgili mevzuatta değişiklik yapılarak 14 Kasım 2005 tarihinde Türk Telekom A.Ş.'nin devlet tekelinden çıkarılmasıyla özelleştirilmiştir. Türkiye'de telekomünikasyon alanında faaliyet gösteren dört ana kuruluş vardır ki bunlar; Türk Telekom A.Ş., Avea, Turkcell ve Vodafone'dur. Avea, Türk Telekom A.Ş. bünyesinde olup Turkcell ve Vodafone gibi mobil telefon hizmeti sunarken, Türk Telekom A.Ş. ise sabit telefon hizmeti sunmaktadır.

Telekomünikasyon sektöründe literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde daha çok; maliyetleme ve maliyete dayalı fiyatlandırma, vergi, insan kaynağı sağlama politikası ve denetim alanında yapılmış çalışmalara rastlanmaktadır. Bununla beraber, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama esaslarının telekomünikasyon alanındaki uygulamaları üzerinde yapılacak çalışmalara ihtiyaç olduğu saptanmıştır.

Bu doğrultuda hazırlanan çalışmanın amacı, telekomünikasyon sektöründe özellikli sayılan hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlık konuları TMS ve TFRS kapsamında ele alınarak örnek uygulamalarla muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği hususunda öneriler sunmaktır.

Bu amaca yönelik olarak hazırlanan çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; telekomünikasyon kavramı, dünyada ve Türkiye'de telekomünikasyon

sektörünün tarihsel gelişimi, telekomünikasyon sektöründeki önemli kuruluşlar, telekomünikasyon sektöründeki hizmetler ve Türk telekomünikasyon sektörünün yapısı gibi konulara yer verilmiştir.

İkinci bölümde; Türk telekomünikasyon sektörünün vergisel boyutuna değinilmiş daha sonra Türkiye telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Turkcell ve Türk Telekom'un yıllık faaliyet raporları esas alınarak finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosundaki bazı kalemler ilişkin TMS ve TFRS ile uyumlu bir hesap planı tanımlanmıştır.

Üçüncü bölümde ise ikinci bölümde verilen hesap planı doğrultusunda telekomünikasyon sektöründeki özellikli muhasebe işlemleri örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Özellikli muhasebe işlemleri kapsamında; TMS/TFRS uygulamaları ile uyumlu olarak telekomünikasyon şirketlerinde hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlık konularına yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında ise konuyla ilgili genel bir değerlendirme yapılarak bazı öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TELEKOMÜNİKASYON FAALİYETLERİ

1.1. Telekomünikasyon Faaliyetlerinin Tanımı ve Açıklaması

Küreselleşen dünyada en büyük değişim iletişim alanında yaşanmaktadır. Teknoloji alanındaki gelişmeler doğrudan iletişim alanını etkilemekte ve toplumda varlığını hissettirmektedir. Artık sadece kişiler arası ilişkiler değil ülkeler arası ilişkilerin de giderek gelişmesiyle, kürselleşmenin hız kazandığı dünyada iletişim daha da büyük önem kazanmaktadır. En önemli iletişim araçları arasında telefon (cep telefonları ve sabit telefonlar), internet, televizyon ve radyo yer almaktadır. Bu araçlardan cep telefonu, internet gibi bazıları giderek artan kullanıcı sayısı ile haberleşmedeki yerini en üst sıraya taşımaktadır (Yurtsever, 2010: 13).

Haberleşmeye günün her saatinde ve her zaman ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyacı karşılayabilmek için telekomünikasyon şirketleri birçok hizmeti hayata geçirmektedir. Bu hizmetleri açıklamadan önce telekomünikasyon kavramı hakkında bilgi verilmesi yerinde olacaktır.

İlk kez 1904 yılında yayınlanan "Traite´ pratiquedete´le´communication electrique (te´le´graphie–te´le´phonie)" adlı eserde Edouard Estaunie tarafından kullanılan telekomünikasyon kavramı eski Yunanca da "uzak" anlamına gelen "tele" ile İngilizce de iletişim anlamına gelen "communication" sözcüğünün birleşmesi ile elde edilmiştir (Huurdeman, 2003: 3).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde telekomünikasyon kavramı; "haber, yazı, resim, sembol veya her çeşit bilginin tel, radyo, optik vb. elektromanyetik sistemlerle iletilmesi, bunların yayımı veya alınması, uz iletişim" şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu t.y., http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=telekom%C3%BCnikasyon). Türkçeye de Fransızca "télécommunication" sözcüğünün okunuş şekli ile geçmiştir (Yeşil, 2007: 4).

Türkçede "telekomünikasyon" kelimesinin kullanımı yaygın olmakla birlikte bu kelime yerine "elektronik haberleşme" ifadesi de kullanılmaktadır. Ayrıca telekomünikasyon sektörünü düzenlemek amacıyla yürürlüğe konan 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ile 406 sayılı Posta, Telgraf ve Telefon Kanununda "telekomünikasyon" ifadesi yerine "elektronik haberleşme" kavramı tercih edilmiş ve yabancı kökenli bu ifadenin tam olarak Türkçeleştirilmesi amaçlanmıştır (Altınsoy, 2010: 4). İlgili kanunlarda elektronik haberleşme; "elektriksel işaretlere dönüştürülebilen her türlü işaret, sembol, ses, görüntü ve verinin kablo, telsiz, optik, elektrik, manyetik, elektromanyetik, elektrokimyasal, elektromekanik ve diğer iletim sistemleri vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınması" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak, haberleşme sürecinin iletişim sağlama esasına dayandığı, ancak sağlanan bu iletişimin telekomünikasyon olarak ifade edilebilmesi için de elektrik ve elektronik işlemler kapsamında olması gerektiği söylenebilir.

1.2. Telekomünikasyon Sektörünün Tarihsel Gelişimi

1.2.1. Dünyada Telekomünikasyon Sektörü

19. yüzyılda Semafor adı verilen ve kendine özgü bir alfabesi bulunan bir sistem geliştirilmiş ve bu sistemin özelliği tepeler üzerine birbirlerini gören kuleler koyularak işaretler yöntemiyle haberleşmenin çok uzaklara yayılmasını sağlamaktır. Elektriğin yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmasıyla birlikte 1837 yılında elektrikli telgraf icat edilmiştir. Telgraf iletişiminde kullanılan Mors Alfabesi 1843 yılında Amerikalı bir ressam olan Samuel Morse tarafından geliştirilmiş ve günümüzde hala geçerliliğini korumaktadır. Günümüz telekomünikasyon teknolojisinin temelini oluşturan telefon 1876 yılında Bell tarafından icat edilmiş ve bu doğrultuda 1880'li yıllarda telefon santralleri kurulmuştur. Telefon ilk başta ABD olmak üzere Avrupa'da yaygın olarak kullanılmıştır. İletişim teknolojisi, 1920'li yıllarda kıtalararası iletişim de radyolar ve denizaltı kabloların kurulmasıyla tüm dünyada yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (İleri, 2009: 42).

İlerleyen yıllarda iletişim araçlarından biri olan televizyonun ilk yayını 1927 yılında ABD'de (Washington'dan New York'a) yapılmıştır ve düzenli yayınlara ise İngiltere'de 1936, ABD'de 1939 yılında başlanmıştır (Milli Eğitim Bakanlığı [MEB], 2008: 28).

Telekomünikasyon sektöründe, 1900'lü yılların sonlarına doğru mobil telefonların kullanımına olanak sağlayan mobil iletişim sistemleri kurulmuştur. Mobil iletişim hizmetleri teknik olarak 1946 yılında başlamışsa da bu hizmetlerin toplum tarafından

kullanımı 1995 yılında olmuştur. Günümüzde GSM (Global System for Mobile Communications – Mobil İletişim için Küresel Sistem) teknolojileri sayesinde mobil iletişim sağlanmaktadır. İlk ticari GSM şebekesi 1 Haziran 1991'de Finlandiya'da kurulmuş ve hizmete açılmıştır (Böbrek, 2011: 7-8). En önemli mobil iletişim aracı zamanla cep telefonu olmuştur ve cep telefonunun kullanımı birçok iletişim kolaylığını beraberinde getirerek ve günlük yaşamı önemli ölçüde etkilemiştir (Aydoğdu-Karaaslan ve Budak, 2012: 4549).

Dünya çapında yaygın olan ve sürekli büyüyen bir iletişim ağı olan internet, 1980'li yıllarda kişisel bilgisayarların üretilmesiyle de internet kullanıcı sayısını arttırmıştır. 1990'lı yıllarda telekom sektöründe mobil teknolojiler ağırlıklı olarak kullanılmaya başlanmış ve bilgi toplumuna yönelik girişimler 2000'li yıllarda yoğunlaşmasıyla genişbant teknolojileri önem kazanmıştır (Tezgiden, 2008: 15-16).

Tüm dünyada son yirmi yıllık süreçte telekomünikasyon pazarında önemli bir reform dönemi yaşanmıştır. Bu reform sürecinin, aynı dönemde dünya ticaretinin gelişmesi, rekabetin artması ve serbestleşme ile doğrudan ilişkilisi vardır. Genellikle devlet tekelinde olan telekomünikasyon şirketlerinin özelleştirilmesi ve serbestleşme yolu ile sektörün rekabete açılması da bu dönemde olmuştur (Kuş, 2011: 44).

Dünyada telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren öncü şirketler ülkeleriyle birlikte aşağıda verilmiştir.

- Deutsche Telecom, Almanya.
- AT&T ve Verizon, ABD.
- TDC (Tele Danmark) Mobile, Danimarka.
- Orange, Fransa.
- Vodafone, İngiltere.
- Telecom Italia Mobile (TIM), İtalya.

1.2.2. Türkiye'de Telekomünikasyon Sektörü

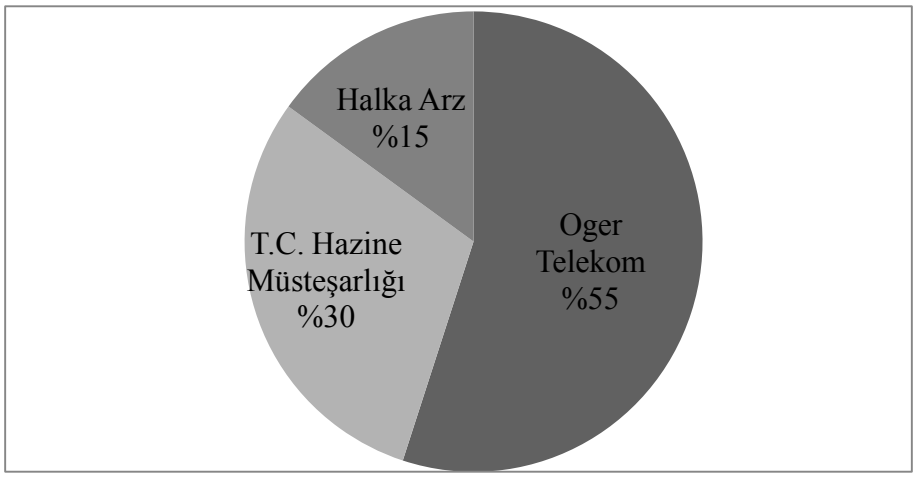
Türk telekomünikasyon sektörünün tarihsel gelişimi ile ilgili olarak literatürde iki ana süreç vardır. Bu sürecin ilki Posta, Telgraf ve Telefon Genel Müdürlüğü, ikinci kısmı ise Türk Telekom Anonim Şirketi dönemidir (Eke, 2010: 87). Anlaşılacağı üzere telekomünikasyon sektörünün Türkiye'de gelişimine kamu sektörü öncülük etmiştir.

Telekomünikasyon sektörü ile ilgili ilk olarak 1924 yılında çıkarılan 406 sayılı kanunla Posta,Telgraf ve Telefon (PTT) Genel Müdürlüğü faaliyete başlamıştır. Adı geçen kanunla tekel olarak telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren PTT 1 Temmuz 1994 yılına kadar telekomünikasyon hizmeti vermeye devam etmiştir. 1 Temmuz 1994 tarihinde 4000 sayılı kanunla telekomünikasyon hizmetleri Posta ve Telgraftan ayrılarak Türk Telekomünikasyon A.Ş. kurulmuştur (Akça, 2007: 2).

Yirmi yıl önce telekomünikasyon şirketleri devlet tekelinde olan kuruluşlar iken, günümüzde bu şirketler geleneksel sabit telefon hizmeti veren şirketler olmaktan çıkıp mobil telefonu, internet, kablolu TV gibi birçok katma değerli hizmetleri geliştirmişlerdir. Bu süreçte birçok ülke hem sektörü hem de telekomünikasyon şirketlerini yeniden yapılandırmış ve böylece sektörün tekelci yapısı yerini; özelleştirme ve serbestleşme hareketlerine bırakmıştır (Dayıoğlu, 2012: 54). Bu doğrultuda Türk Telekom A.Ş. 14 Kasım 2005 tarihi itibariyle devlet tekelinden çıkmış ve özelleştirilmiştir. Bu tarihte Türk Telekom'un %55 oranındaki hissesi blok olarak 6 milyar 550 milyon dolara Oger Telekom'a devredilmiştir (Akça, 2007: 3).

Mevcut durumda ise Türk Telekom hisselerinin % 55'i Oger Telekomünikasyon AŞ'ye, % 30'u Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'na aittir. Kalan % 15'lik hissesi ise halka arz edilmiştir. Türk Telekom'a ait hisseler, Mayıs 2008'den beri Borsa İstanbul'da (BİST) işlem görmektedir.

Şekil 1: Türk Telekom A.Ş.'nin Şirket Yapısı



Kaynak:http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/TTHakkinda/KurumsalTanitim/OrtaklikYapisi/ (19.11.2014).

BİST'te işlem gören Türk Telekom A.Ş. şirket grubunda; AVEA, TTNET, Innova, Argela, Sebit, AssisTT, ALBtelecom ve Türk Telekom International gibi şirketler yer almaktadır.

Faaliyetlerine doğrudan özel sektörde başlayan ve Türk telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren öncü şirketlerden diğerleri ise Turkcell ve Vodafone'dur.

Türkiye'de GSM temelli mobil iletişim, Şubat 1994'te Turkcell'in hizmete girmesiyle başlamıştır. Turkcell 27 Nisan 1998'de T.C. Ulaştırma Bakanlığı ile 25 yıllık GSM lisans anlaşması imzalamıştır. Turkcell faaliyette bulunduğu dokuz ülkenin beşinde pazar lideridir. Hisseleri 11 Temmuz 2000'de Borsa İstanbul'da (BIST) ve New York Stock Exchange'de (NYSE) eşzamanlı olarak işlem görmeye başlamıştır (Bir Dünya Şirketi (t.y.), http://www.turkcell.com.tr/tr/hakkimizda/genel-bakis).

GSM yani mobil iletişim sektöründe hizmet sunmak amacıyla 1994 yılında faaliyete geçen Telsim, 24 Mayıs 2006 tarihinde Vodafone Telekomünikasyon A.Ş. ticari unvanıyla Vodafone Grubu bünyesine dahil olmuştur (Meral, 2013: 126). Gelirler bakımından dünyanın en büyük uluslararası mobil iletişim şirketlerinden biri olan Vodafone Grubu'nun bünyesinde yer alan Vodafone Türkiye yani Vodafone Telekomünikasyon A.Ş, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun abone tanımına göre, 30 Eylül 2014 itibariyle hizmet sunduğu 20,6 milyon abonesiyle Türkiye'nin ikinci büyük mobil iletişim şirketidir (Vodafone Turkiye Hakkında (t.y.a), http://www.vodafone.com.tr/VodafoneHakkinda/tarihce_home.php?&icmp=mdd_tarihce1) .

Telekom sektörü Türkiye'de gelişme potansiyeli yüksek olan sektörlerdendir ki Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu verilerine göre sektörde yer alan dört büyük şirketin yıllık net satış gelirleri son beş yılda, yıllar itibariyle azalmadan artış göstermiştir. 2014 yılının toplam net satış gelirleri bir önceki yıla göre %8,6 artışla 28 milyar TL'ye ulaşmıştır.

Pazarda Türk Telekom ve mobil şebeke işletmecileri haricindeki işletmecilerin net satış gelirleri toplamı 7,37 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. 2014 yılında toplam gelirlerin yani 35,50 milyar TL'nin yaklaşık %26,4'ünü Turkcell, %21,69'unu Türk Telekom, %19,01'ini Vodafone, %12,15'ini Avea ve %20,76'sını diğer işletmeciler elde etmiştir (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu [BTK], 2015: 2-3).

Tablo 1'de Türk Telekom, Avea, Vodafone ve Turkcell'in 2010 – 2014 yılları arasındaki net satışlarına yer verilmiştir.

Tablo 1: Türk Telekom ve Mobil İşletmecilerinin Yıllık Net Satış Gelirleri

Net Satış (TL)	2010	2011	2012	2013	2014
T.Telekom	7.340.362.030	7.374.599.666	7.253.226.575	7.237.240.887	7.698.705.632
Turkcell	7.991.150.227	8.332.040.983	8.828.290.710	9.123.141.855	9.371.204.954
Vodafone	3.349.822.000	3.741.607.933	4.380.371.258	5.734.390.000	6.747.411.285
Avea	2.497.421.759	2.906.743.653	3.354.467.547	3.808.180.931	4.312.489.175
Toplam	**21.178.756.016**	**22.354.992.235**	**23.816.356.090**	**25.902.953.673**	**28.129.811.044**

Kaynak: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK), 2015: 2.

1.3. Telekomünikasyon Sektöründeki Önemli Kuruluşlar

Telekomünikasyon sektöründeki düzenleyici kuruluşların başında Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) gelmektedir. Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) merkezi İsviçre-Cenevre'de bulunan ve telekomünikasyon sektöründe birçok standardı belirleyen kurumdur. Ülkeler bazında ise telekomünikasyon sektörünü düzenleyen çeşitli kuruluşlar vardır ki bunlar ülkeden ülkeye değişmektedir. Türkiye'de Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Amerika Birleşik Devletleri'nde Federal İletişim Komisyonu (Federal Communications Commission), İngiltere'de Telekomünikasyon Genel Müdürlüğü (The Office of Telecommunications), Avustralya'da Avustralya İletişim ve Medya Kurumu (Australian Communicationand Media Authority) ve Kanada'da Kanada Radyo-televizyon ve Telekomünikasyon Komisyonu (Canadian Radio-televisionand Telecommunications Commission) bu görevi yerine getirmektedir (Ekergil, 2005: 22):

Bu kuruluşlardan; Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU), Federal İletişim Komisyonu (Federal Communications Commission), Telekomünikasyon Genel Müdürlüğü (The Office of Telecommunications) ve Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (Information and Commucations Technologies Authority) ile ilgili aşağıda kısaca bilgi verilmiştir.

1.3.1. Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) – *Uluslararası*

Merkezi Cenevre'de bulunan ve telekomünikasyon alanında birçok standardı belirleyen Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (International Telecommunications Union – ITU) 17 Mayıs 1865 tarihinde kurulmuştur. İlk 20 kurucusu arasında Osmanlı

Devleti'nin de bulunduğu Uluslararası Telekomünikasyon Birliği, bugün Birleşmiş Milletlere (BM) bağlı uzman bir kuruluş olup 191 devlet – 700 sektör üyesiyle dev bir organizasyona sahiptir. Türkiye, Birliğin gerek konsey gerekse büro, genel kurul ve konferanslarında etkin bir şekilde yer almaktadır. (Ağaç, 2012: 84-85). Uluslararası Telekomünikasyon Birliğinin (ITU) belirlediği bazı çalışma alanları vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ekergil, 2005: 25-26):

- *Radyokomünikasyon Sektörü (ITU-R)*: Radyo – frekans dalgasının, bütün radyokomünikasyon servisleri (sabit uydu yörüngesi kullanımı dâhil) tarafından mantıklı, eşit, verimli ve ekonomik kullanımını sağlamaktadır.
- *Telekomünikasyon Standardizasyon Sektörü (ITU-T)*: Telekomünikasyon hizmetlerinde kullanılan donanımların teknik, işletme ve tarife esaslarında standardizasyonunu sağlamaktadır.
- *Telekomünikasyon Geliştirme Sektörü (ITU-G)*: Sektörde az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde telekomünikasyon hizmetlerinin geliştirilmesi amacıyla her türlü teknik yardım ve işbirliği sağlamaktadır.

ITU, karasal, deniz ve uzay ortamlarını kullanan, telli ve telsiz her türlü haberleşme, yayıncılık, internet, genişbant ve yeni nesil teknolojilerde standart ile kalkınma stratejileri geliştirmenin yanı sıra bilgi toplumuna dönüşüm; siber güvenlik gibi önemli konularda idari ve teknik içerikli çalışmalar yaparak tüm dünyada farkındalık sağlama, bilgilendirme ve bilinçlendirmeye doğrudan ve dolaylı katkılar vermektedir (Ağaç, 2012: 84-85).

1.3.2. Federal İletişim Komisyonu (FCC) – *ABD*

Federal İletişim Komisyonu, Amerika Birleşik Devletlerinde elli eyalette hem eyaletler arası hem de uluslararası alandaki radyo, televizyon, telgraf ve kablolu iletişimi düzenleyen bağımsız bir federal kuruluştur (What We Do (t.y.), http://www.fcc.gov/what-we-do). Komisyonun beş üyesi bulunmakta ve bu beş üye senato onayının ardından devlet başkanı tarafından atanmaktadır. Komisyonun görevi, Amerikan vatandaşlarının mevcut durumdaki iletişim hizmetlerinden uygun maliyetle hızlı bir şekilde yararlanmasını sağlamaktır (Figliola, 2011: 15).

1.3.3. Telekomünikasyon Genel Müdürlüğü (OFCOM) – *İngiltere*

İngiltere telekomünikasyon sektörünün düzenleyici kurumu Telekomünikasyon Genel Müdürlüğü'dür (The Office of Telecommunications – OFCOM). OFCOM İngiltere'de yayın ve telekomünikasyon sektörünü düzenleyen devlet onaylı resmi kurumdur. OFCOM öncelikle 2002 yılında çıkan Haberleşme Kanunu ile kurulmuş ve 2003 yılında çıkan haberleşme kanunu ile tüm yetkilerini almıştır. OFCOM'un esas görevleri; İngiltere'de yeterli derecede elektronik iletişim hizmetlerinin bulunmasını sağlamak (yüksek hız hizmetleri, geniş bant gibi) ve yayın, haberleşme ve telekomünikasyon hizmetlerini düzenlemektir (Kuş, 2011: 67).

1.3.4. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) – *Türkiye*

Türkiye'de telekomünikasyon sektörünün düzenleyici kurumu Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'dur. Eski adı Telekomünikasyon Kurumu olan organizasyon 2000 yılında kurulmuş ve Türkiye'nin ilk sektörel düzenleyici kurum rolünü üstlenmiştir. 10.11.2008 tarihli 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanununda Telekomünikasyon Kurumu'nun adı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) olarak değiştirilmiştir. Kurumun ilişkili olduğu bakanlık; Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'dır (Sayıştay Başkanlığı, 2013a: 1).

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, başkan ve ikinci başkan dâhil olmak üzere toplam yedi üyeden oluşmaktadır. Kurumun hizmet birimleri; hukuk müşavirliği, daire başkanlıkları ve müdürlükler şeklinde sıralanabilir. Ayrıca kurumun ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimleriyle bölge müdürlükleri de vardır (Kuruluş, (t.y.a), http://www.tk.gov.tr/kurum_hakkinda/kurulus/index.php).

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu; elektronik haberleşme sektöründe düzenleme ve denetleme yoluyla etkin bir şekilde rekabetin sağlanmasını, ülke genelinde faaliyet alanıyla ilgili hizmetin yaygınlaşmasını, tüketici haklarının korunmasını, alanıyla ilgili teknolojik gelişimin ve yeni yatırımların sağlanmasını, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını amaçlamaktadır (Gürkan, 2013: 337).

1.4. Telekomünikasyon Sektöründeki Hizmetler ve Türk Telekomünikasyon Sektörünün Yapısı

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) kamuoyu bilgilendirme amacı doğrultusunda yayımladığı üçer aylık raporlarında; telekomünikasyon sektörünü *"Türkiye*

Elektronik Haberleşme Sektörü" adıyla tanımlamakta ve sektörün bileşenlerini dört ana başlıkta toplamaktadır. Buna göre sektör; *"sabit telekomünikasyon hizmetleri", "internet ve genişbant hizmetleri", "mobil telekomünikasyon hizmetleri"* ve *"diğer hizmetlerden"* (alt yapı hizmetleri, kablolu yayın, uydu haberleşme, uydu platform, rehberlik, GMPCS – uydu üzeri mobil haberleşme hizmeti- ve OKTH –ortak kullanımlı telsiz hizmeti-) oluşmaktadır (Yıldız, 2014: 312).

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü 2014 Yılı 4. Çeyrek Üç Aylık Pazar Verileri Raporuna göre yetkilendirme ve hizmet türlerine ilişkin 11 Şubat 2015 itibariyle elektronik haberleşme sektöründe faaliyet gösteren işletmeci sayısı 672 olup bu işletmecilere verilen yetkilendirme sayısı 1.127'dir (BTK, 2015: 1).

Tablo 2: Hizmet Türlerine Göre Yetkilendirme Sayıları

Yetkilendirme Türü	Hizmetler	Yetkilendirme Sayısı
Görev Sözleşmesi	Uydu ve Kablo TV Hizmetleri	1
İmtiyaz Sözleşmesi	GSM Hizmeti	3
	IMT-2000/UMTS Hizmeti*	3
	Çeşitli Telekomünikasyon Hizmetleri	1
Bildirim Kapsamında Hizmet Veren İşletmeciler	Uydu Haberleşme Hizmeti	38
	Uydu Platform Hizmeti	18
	Altyapı İşletmeciliği Hizmeti	148
	İnternet Servis Sağlayıcılığı Hizmeti	349
	Sabit Telefon Hizmeti	46
	Kablolu Yayın Hizmeti	25
	GMPCS Mobil Telefon Hizmeti	10
	Hava Taşıtlarında GSM 1800 Mobil Telefon Hizmeti **	4
	Sanal Mobil Şebeke Hizmeti	57
Kullanım Hakkı Kapsamında Hizmet Veren İşletmeciler	GMPCS Mobil Telefon Hizmeti ***	3
	Ortak Kullanımlı Telsiz Hizmeti	82
	Altyapı İşletmeciliği Hizmeti	9
	Sabit Telefon Hizmeti	290
	Rehberlik Hizmeti	10
	Sanal Mobil Şebeke Hizmeti	30
TOPLAM		**1.127**
***IMT - International Mobile Telecommunications-2000 (Uluslararası Mobil Telekomünikasyon-2000) UMTS - Universal Mobile TelecommunicationsSystem (Evrensel Mobil İletişim Sistemi).		
** GSM - Global Systemfor Mobile Communications **(**Mobil İletişim Sistemi).		
***GMPCS - Global Mobile Personel Communications bySatellite(Uydu Üzeri Mobil Haberleşme Hizmeti).		

Kaynak: BTK, 2015: 1.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun yayınlamış olduğu üçer aylık raporlar doğrultusunda Türkiye'de sunulan telekomünikasyon hizmetleriyle ilgili ayrıntılı bilgi aşağıda ele alınmıştır.

1.4.1. Sabit Telefon Hizmetleri

Sabit Telefon Hizmeti; "teknoloji sınırlaması olmaksızın sabit karasal telefon şebekesi üzerinden kullanıcılara temel ve katma değerli telefon hizmetlerinin sunulmasını kapsar" (BTK, t.y.b: 6).

Temel hizmetler, bir iletim hattı üzerinden sadece taşıma kapasitesi sağlayan hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamıyla temel hizmetlerin sunulduğu şebekeler, telekomünikasyon sistemlerinin kendisidir. Telekomünikasyon sektörü açısından şebeke; bir veya daha fazla nokta arasında iletişim sağlamak amacıyla bu noktalar arası bağlantıları oluşturan her türlü iletim ağını ifade etmektedir. Telefon, telgraf gibi hizmetler bu kapsamdadır (İçöz, 2003: 20-21).

Katma değerli hizmetlerin çeşitliliği çok fazladır. Bu tür hizmetler, mobil hizmetler kapsamına girmektedir. Ancak yukarıdaki sabit telefon hizmeti tanımından da anlaşılacağı üzere BTK sabit telefon hizmeti veren şirketlere katma değerli telefon hizmeti sunma hakkı vermiştir. Katma değerli telefon hizmetleri mobil hizmet başlığı altında açıklanmıştır. Aşağıda BTK'nın yayınlamış olduğu Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü 2014 Yılı 4. Çeyrek Üç Aylık Pazar Verileri Raporuna göre sabit telefon hizmeti veren şirketler hakkında bilgiler verilmiştir.

2008 yılında 17,49 milyon sabit telefon abonesi bulunan Türkiye'de penatrasyon (yaygınlık) oranı %24,50'dir. 2014 yılında 12.528.865 sabit telefon abonesi bulunan Türkiye'de penetrasyon (yaygınlık) oranı ise %16,13 seviyesine düşmüştür. (BTK, 2015: 11). Sabit telefon abone sayısı yıllar itibariyle git gide azalmaktadır. Bunun en büyük etkeni mobil iletişimin günümüz şartlarında daha kullanışlı olmasıdır.

Türkiye'de sabit telefon hizmetleri sunan işletmeler TTNet (Türk Telekom AŞ bünyesindedir), Superonline, Turknet, İş Net, Milenicom, Vodafone Net, TTM Telekom, NetGSM olarak sıralanır. Türk Telekom AŞ, 2014 yılında sabit telefon gelirleri yaklaşık 3,44 milyar TL'dir. Aynı yıl diğer sabit telefon hizmetleri işletmelerinin toplam gelirleri yaklaşık 1,14 milyar TL olmuştur (BTK, 2015: 12-15).

1.4.2. İnternet ve Genişbant Hizmeti

İnternet genişbant hizmetleri aracılığıyla sunulmaktadır. Yani internetin sunulma şekilleri genişbant hizmetleri kapsamına girmektedir. Genişbant hizmetleri açıklanmadan önce genişbant hakkında bilgi vermemiz yerinde olacaktır.

Genişbant kavramı ile ilgili birçok tanım yapılmasına rağmen uluslararası düzeyde kabul edilmiş bir genişbant tanımı henüz mevcut değildir. Genişbant, genellikle elektronik ortamda ses, görüntü ve veriyi hızlı bir şekilde iletme kapasitesini ifade eder. Başka bir ifadeyle genişbant, iki yönlü kapasite (hem indirme hem de gönderme), sürekli bağlantı ve yüksek hız özelliklerine sahip erişimdir (Telekomünikasyon Kurumu [TK], 2008: 1).

Türkiye'de genişbant internet abone sayısı 2008 yılında 6 milyon olurken yaklaşık yedi yıllık bir sürede altı katından fazla artışla 2014 yılında yaklaşık 41,23 milyon abone sayısına ulaşmıştır (BTK, 2015: 25).

Türkiye'de kullanılan bazı genişbant erişim hizmetleri; Bakır Ağ Üzerinden Sunulan Hizmetler, Kablo, Fiber Optik, Elektrik Hatları Üzerinden Erişim, Sabit Telsiz Erişim, Wi-Fi (Wireless-Fidelity), Uydu, Eşzamanlı İletim Modu (ATM), Çerçeve Röle (FrameRelay) ve Metro Ethernet'dir. Bu hizmetler kısaca aşağıda açıklanmıştır.

- **Bakır Ağ Üzerinden Sunulan Hizmetler:** Bu hizmet şeklinde sayısal abone hattı (DSL) teknolojileri bakır kablo ağına dayalı olarak çalışmakta ve hattın her iki ucuna yerleştirilen modemler kullanılarak bakır çifti sayısal hatta çevrilmektedir. Telekomünikasyon işletmecisinin santralindeki DSLAM (Sayısal Abone Hattı Erişim Çoklayıcısı) ekipmanları üzerinden yüksek hızdaki DSL veri trafiği genellikle ATM ya da IP (İnternet Protokolü) taşıma şebekeleri kullanılarak internete taşınmaktadır (BTK, 2010: 7).
- **Kablo:** Kablo hizmeti daha çok kablolu TV şeklinde ortaya çıkan bir hizmet türüdür (Güngör ve Tözer, 2008: 120).
- **Fiber Optik:** Fiber optik teknolojisi daha çok internet talebinin çok yüksek olduğu iş piyasalarında kullanılmaktadır. Bant genişliği/maliyeti oranı dikkate alınırsa Fiber Optik, kablodan binlerce kat daha ucuz teknolojidir (Telekomünikasyon Kurumu, 2008:4). Ancak ilk baştaki fiber optik kablonun ve ek maliyetlerle ilgili kurulum giderlerin yüksek olmasından dolayı fiber optiğin, bakır ağ üzerinden sunulan hizmetler gibi geniş bir alt yapısı yoktur.

- **Sabit Telsiz Erişim:** Sabit telsiz erişim hizmetleri; kullanıcılar ile anahtarlama ekipmanları arasındaki erişim şebekesinde bakır veya fiber optik kablo yerine telsiz teknolojilerin kullanılmasını temel almaktadır (Güngör ve Tözer, 2008: 120). Sabit telsiz erişimi ile coğrafi koşulların geleneksel telefon şebekesinin ulaşamadığı yerlere oldukça sınırlı da olsa telefon hizmeti götürülmektedir. Ancak ülkemizde hâlihazırda sabit telsiz erişim hizmetlerinin yetkilendirilmesi yapılmamıştır (BTK, 2013a: 21).
- **Wi-Fi (Wireless-Fidelity):** "Wireless-Fidelity" kelimesinin anlamı kablosuz bağlılık veya kablosuz bağlantıdır (Telekomünikasyon Kurumu, 2008: 9). Wireless-Fidelity teknolojisi iki yönlü genişbant veri iletimi sağlamakta, iletim ortamı olarak ise telsiz frekansı veya kızılötesi ışınları kullanmaktadır. Wireless-Fidelity teknolojisi genellikle internet kafeler, tren istasyonları, oteller, havaalanları ve konferans merkezleri gibi kapalı alanlar ile cadde, sokak gibi açık alanlarda kullanılmaktadır (Güngör ve Tözer, 2008: 120).
- **Uydu:** Uydu altyapısı genellikle karasal altyapıların bulunmadığı veya ekonomik açıdan uygulanabilir olmadığı bölgelerde kullanılmaktadır (BTK, 2010: 9).
- **Eşzamanlı İletim Modu (ATM):** Veri, metin ses, video ve multi medya sinyallerinin ağ erişim noktaları arasında 155 Mbps ye varan hızlarda eşzamanlı olarak iletişmesine olanak sağlayan yüksek hızlı dijital iletişim çoklama ve yönlendirme teknolojisidir (TT Bilgi Bankası (t.y.), http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/MusteriHizmetleri/TT-Bilgi-Bankasi/).
- **Çerçeve Röle (FrameRelay):** Çerçeve Röle (F/R), yerel alan ağları (LAN) arasında ve geniş alan ağlarının (WAN) uç noktaları arasında sürekli olmayan veri akışını gerçekleştirmek üzere kullanılan düşük maliyetli bir telekomünikasyon teknolojisidir (Telekomünikasyon Kurumu, 2008: 57).
- **Metro Ethernet:** Metro Ethernet hizmetleri özellikle internet servis sağlayıcıları tarafından kullanılan bir teknolojidir. Bu teknoloji; kullanım kolaylığı, maliyet etkinliği ve esnek kullanım açısından tercih edilmektedir (Güngör ve Tözer, 2008: 121).

Yukarıda açıklanan genişbant internet hizmetlerine ilişkin 2014 yılında Türkiye'deki abone sayıları Tablo 3'te yer verilmiştir.

Tablo 3: Türkiye'deki İnternet Abone Sayıları

Genişbant - İnternet Hizmetleri	2014
xDSL	6.799.100
Mobil Bilgisayardan İnternet	1.354.746
Mobil Cepten İnternet	31.005.915
Kablo İnternet	558.456
Fiber	1.457.397
Çevirmeli Bağlantı (Dial Up)	45.918
Tümleşik Hizmet Sayısal Ağı (ISDN BA ve PA)	15.381
Uydu Haberleşme	10.870
Metro Ethernet	12.227
Elektrik Hatları Üze.Gen.Erişimi (PLC, BPL)	3.309
Çerçeve Röle (FrameRelay)	49
Eşzamanlı İletim Modu (ATM)	17
Diğer	9.555
TOPLAM	**41.272.940**

Kaynak: BTK, 2015: 27.

Türkiye'de internet servis sağlayıcılığı alanında 2014 yıl sonu itibarıyla 60-65 arası işletmeci aktif olarak hizmet vermektedir. İnternet servis sağlayıcılığı alanında pazar paylarını sırasıyla %76,51 ile TTNet, %14,94 ile Superonline, %4,48 ile Doğan TV Digital ve %4,07 ile diğer firmalar oluşturmaktadır. İnternet servis sağlayıcılığı yıllık hizmet gelirleri; 2012 yılında 4.301.963.631,- TL, 2013 yılında 4.186.874.148,- TL ve 2014 yılında 4.727.462.320,- TL'dir (BTK, 2015: 27-28).

1.4.3. Mobil Hizmet

Mobil hizmet katma değerli telekomünikasyon hizmeti kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre katma değerli telekomünikasyon hizmetleri, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun 1. Maddesinde açıklanmıştır. Bu kanundaki tanıma göre katma değerli telekomünikasyon hizmeti: "Aboneler arasında iletilen ses ve veri dâhil her türlü mesajın formu, muhtevası, kodu, protokolü veya benzer hususları üzerinde bilgisayar işlemleri ile veya başka surette işlem yapıp, aboneye veya kullanıcıya ilave, farklı veya yeniden yapılandırılmış bir mesaj ileten veya yüklenilmiş, kaydedilmiş mesaj ve veriler ile aboneler arası interaktiviteyi sağlayan telekomünikasyon hizmetlerini" kapsamaktadır.

Mobil telefon, elektronik posta ve veri iletimi, çağrı cihazı, video konferans, bankaların ATM hizmetleri, etkileşimli televizyon hizmetleri gibi bilgi yoğun hizmetler, katma değerli hizmetler olarak kabul edilmektedir (Kent, 2012: 178).

Mobil haberleşmelerindeki teknolojik değişiklikler genellikle nesil terimi ile tanımlanır (Şahinol, 2007: 6). Aşağıdaki tabloda mobil haberleşmedeki teknolojik

gelişmeler doğrultusunda ortaya çıkan birinci nesil, ikinci nesil ve üçüncü nesil sistemlerin özelliklerine yer verilmiştir.

Tablo 4: Birinci, İkinci ve Üçüncü Nesil Teknolojilerin Karşılaştırması

Teknoloji		Bandgenişliği (Kbit/s)	Özellikler
1. Nesil Mobil "1G"	**AMPS / NMT** Gelişmiş Mobil Telefon Sistemi (Advanced Mobile Phone System) / Nordic Mobil Telefon (Nordic Mobile Telephony)	**9.6**	• Analog ses hizmeti • Veri kapasitesi yok
2. / 2.5. Nesil Mobil "2G" + "2,5G"	**GSM** Küresel Mobil Haberleşme Sistemleri (Global System for Mobile Communication)	**9.6 →14.4**	• Sayısal ses hizmeti • Gelişmiş mesaj gönderme • Evrensel dolaşım • Devre bağlaşmalı veri
	HSCSD Yüksek Hızda Devre AnahtarlamalıVeri (High-Speed Circuit Switched Data)	**9.6 → 57.6**	• Gelişmiş GSM • Daha hızlı veri hızı
	GPRS Genel Paket Telsiz Hizmeti (General Packet Radio Service)	**9.6 →115**	• Gelişmiş GSM • Her zaman bağlantı imkânı • Paket bağlaşmalı veri
	EDGE GSM Evrimi için Geliştirilmiş Veri Hızı (Enhanced Data Rate for GSM Evolution)	**64 →384**	• Gelişmiş GSM • GPRS' den daha hızlı
3.Nesil Mobil "3G"	**IMT-2000 / UMTS** Uluslararası Mobil Haberleşme (International Mobile Communication)-2000 / Evrensel Mobil Telekomünikasyon Sistemi (Universal Mobile Telecommunications System)	**64 →2,048**	• Her zaman bağlantı imkânı • Küresel dolaşım • IP imkânı

Kaynak: Milli Eğitim Bakanlığı [MEB], 2007: 7 – 8.

Mobil hizmetlerde yukarda sayılan nesiller bakımından ikinci ve üçüncü nesil teknolojilerin hizmeti sunulmaktadır. İkinci nesil içinde yer alan GSM, mobil hizmette önemli yer teşkil etmektedir.

GSM Türkçede "mobil iletişim için küresel sistem" anlamında kullanılmaktadır (Meral, 2013: 122). Bu sistemin avantajları; kullanıcılara daha güvenli ve kaliteli bir iletişim hizmeti sunmakla birlikte uluslararası seyahat serbestliği ve mekân özgürlüğü sağlamaktır. GSM mobil telefon aboneleri; GSM kapsama alanı içinde bulundukları sürece, dünyanın herhangi bir yerinde bulunan mobil ya da sabit bir telefonu arayabilirler ve aynı şekilde dünyanın herhangi bir yerinden aranabilirler (Akdağlı ve diğerleri, 2008: 57).

Türkiye'de ilk GSM operatörlerinden olan Turkcell ve Telsim 1996 yılında hizmet vermeye başlamıştır. GSM pazarı çok hızlı bir büyüme göstererek 2000 yılında Aria ve Aycell'in faaliyete girmesi ile GSM operatörü sayısı dörde çıkmıştır. GSM sektöründe dört farklı operatör bulunurken, 2004 yılında Aria ve Aycell'in Avea adı altında birleşmesiyle sektörde Turkcell, Telsim ve Avea olmak üzere üç GSM operatörü faaliyetini sürdürmüştür. 2006 yılına gelindiğinde ise Telsim, dünya çapında faaliyet gösteren Vodafone tarafından satın alınmıştır. Telsim isminde değişikliğe giderek Vodafone ismini almıştır (Barutçu, 2007: 356-357).

Türkiye'de 2014 yılında yaklaşık %92,5 penetrasyon (yaygınlık) oranına karşılık gelen toplam 71.888.416 mobil abone bulunmaktadır. 3G hizmeti 2009 yılında hizmete sunulmuş ve 2014 yılında 58.329.492 aboneye ulaşmıştır. Mobil işletmecilerin abone sayılarına göre pazar payları 2014 yılında abone sayısına göre; Turkcell'in %48,18, Vodafone'un %29,11 ve Avea'nın ise %22,71'dur (BTK, 2015: 34, 40).

Tablo 1'de ki verilerden yararlanılarak mobil hizmeti veren işletmelerin yıllar itibariyle mobil hizmetlerden elde ettiği gelirler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Mobil Hizmetlerden Elde Edilen Gelirler

Net Satış (TL)	2010	2011	2012	2013	2014
Turkcell	7.991.150.227	8.332.040.983	8.828.290.710	9.123.141.855	9.371.204.954
Vodafone	3.349.822.000	3.741.607.933	4.380.371.258	5.734.390.000	6.747.411.285
Avea	2.497.421.759	2.906.743.653	3.354.467.547	3.808.180.931	4.312.489.175
TOPLAM	**13.838.393.986**	**14.980.392.569**	**16.563.129.515**	**18.665.712.786**	**20.431.105.414**

Kaynak: BTK, 2015: 2, 50.

Üç mobil işletmecinin 2008-2014 yılları arasındaki toplam yıllık yatırım bilgilerine bakıldığında 2009 yılı, 3G yetkilendirmelerinin de etkisiyle mobil yatırımlar bakımından yaklaşık 4,6 milyar TL ile en fazla yatırım yapılan yıl olurken 2014 yılında ise yaklaşık

3,08 milyar TL yatırım yapılmıştır. Mobil işletmeciler tarafından gerçekleştirilen yıllık yatırım değerlerine bakıldığında ise 2014 yılında Vodafone tarafından 943 milyon TL, Avea tarafından 782 milyon TL, Turkcell tarafından da 1.360 milyon TL yatırım yapılmıştır (BTK: 2015: 57).

1.4.4. Alt Yapı Hizmetleri

Telekom sektöründeki alt yapı hizmetlerinden telefon, kablolu televizyon bağlantı hatları gibi telekomünikasyon projelerini uygulamak için Büyük Şehir Belediyesi Fen İşleri Müdürlüklerine bağlı Alt Yapı Koordinasyon Merkezlerinden (AYKOME'den) izin ve ruhsat alınması zorunluluğu vardır. Türkiye'deki telekomünikasyon sektöründeki alt yapı hizmetleri ile bilgi vermeden önce AYKOME'yi açıklamak yerinde olacaktır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunun Alt yapı hizmetleri bölümünde "Büyükşehir içindeki alt yapı hizmetlerinin koordinasyon içinde yürütülmesi amacıyla büyükşehir belediye başkanı ya da görevlendirdiği kişinin başkanlığında, yönetmelikle belirlenecek kamu kurum ve kuruluşları ile özel kuruluşların temsilcilerinin katılacağı alt yapı koordinasyon merkezi kurulur" ifadeleri yer almaktadır (Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 2004: Md. 8).

Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Merkezleri Yönetmeliği'nde AYKOME'nin görev ve yetkileri 8. Maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır. Bunlar (Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Merkezleri Yönetmeliği, 2006: Md. 8):

- Yatırımcı kamu kurum ve kuruluşları ile özel kuruluşlar tarafından büyükşehir dâhilinde yapılacak alt yapı yatırımları için kalkınma plan ve yıllık programlara uygun olarak yapılacak taslak programları birleştirerek kesin program haline getirmek,
- Ortak programa alınan alt yapı hizmetlerinin amaca uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için "Alt Yapı Yatırım Hesabı" adı altında bir hesap oluşturmak,
- Ortak programa alınmayan yatırımların her Bakanlık ile ilgili Büyükşehir belediyeleri ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca kendi bütçelerinden yapacakları harcamalarla yerine getirilmesini sağlamak üzere bir program tespit etmek ve bu programın uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek,

- Kazı yapılacak tarihleri tespit etmek, kazı yapmanın yasak olduğu tarihlerde acil durumlar için büyükşehir belediye başkanına veya AYKOME birim yöneticisine yetki vermek,
- Alt yapı ile ilgili kazı yapacak gerçek ve tüzel kişilere izin ve kazı ruhsatı vermek ve buna ilişkin bedeli belirlemek,
- AYKOME'ye katılan tüm kuruluşların kent içinde kullanacakları malzemelerle ilgili standartları belirlemektir.

Türkiye'de Şubat 2015 tarihi itibarıyla bildirim kapsamında 148 ve kullanım hakkı kapsamında 9 adet altyapı işletmecisi bulunmaktadır. 2014 yıl sonu itibarıyla, alternatif işletmecilerin toplam fiber uzunluğu 52.176 km'dir. Türk Telekom'un ise 192.671 km fiber altyapısı bulunmaktadır. Bunun yaklaşık 123.858 km'si omurga, geri kalan kısmı erişim amaçlı kullanılmaktadır (BTK, 2015: 59).

Tablo 6'da 2014 yılı sonu itibarıyla altyapı işletmecilerinin altyapı hizmetinden elde ettikleri net satış gelirlerine göre pazar paylarına yer verilmektedir. Bu verilere göre ilk beş işletmecinin pazar payının %85'i geçtiği göze çarpmaktadır.

Tablo 6: Altyapı İşletmecilerinin Pazar Payları

İşletmeciler Altyapı Net Satışlarına Göre Pazar Payları (%)	İşletmeciler Altyapı Net Satışlarına Göre Pazar Payları (%)
Superonline	32,65
Kule Hizmetleri	23,62
Vodafone Net	16,78
MtctrMemorex	7,42
İş Net	5,09
T-Systems	4,17
Turknet	1,81
BT Bilişim	1,66
Mednautilus	1,57
AT&A Global	1,96
Equant İstanbul	1,26
BT Telekom	1,48
Diğer	0,53
TOPLAM	**100,00**

Kaynak: BTK, 2015: 59.

Altyapı işletmeci grubuna ilişkin gelir bilgileri sırasıyla, 2013 yılı için yaklaşık 515 milyon TL ve 2014 yılı için ise yaklaşık 676 milyon TL olarak gerçekleşmiştir (BTK, 2015: 60).

1.4.5. Kablolu Yayın Hizmeti

Kablolu yayın hizmetleri çeşitli hizmetlerden oluşmaktadır ve günümüzde piyasası giderek gelişmektedir. Kablolu yayın hizmetleri; kablo televizyon, kablo internet, kablo telefon ve IPTV (İnternet Protokolü TV) hizmetlerinden oluşmaktadır. Bu hizmetlerden bazıları genişbant internet hizmetleri başlığı altında açıklanmıştır.

Türkiye'de kablolu televizyon altyapısı PTT tarafından 1991 yılında kurulmuş ve kırk analog kanal kapasitesi ile dokuz ilde hizmet vermeye başlamıştır. Kablolu TV altyapısı 1996'dan sonra yirmi bir ilin dokuzunda altmış kanal, on iki ilde ise doksan beş kanal analog yayın kapasitesine ulaşmıştır (Özdemir, 2008: 3).

Türkiye'de Türksat'ın 2014 yılı sonu itibarıyla toplam kablo TV abone sayısı 1.176.126 olup Teledünya markasıyla sunulan sayısal kablo TV abone sayısı 692.896'dır (BTK, 2015: 60). Türksat toplam yirmi iki ilde kablo TV hizmeti sunmaktadır. Bu illerden bazıları; Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Erzurum, İstanbul, İzmir, Zonguldak illeridir (Hizmet Verilen İller (t.y.), http://www.turksatkablo.com.tr/Hizmet-Verilen-iller).

IPTV, sayısal televizyon hizmetlerini üzerindeki abonelere internet protokolü (IP) ile geniş bantlı bağlantı üzerinden ileten yeni nesil bir sistemdir (Çinar ve diğerleri, 2014). IPTV, ses, veri ve görüntü hizmetlerinin bir arada sunulmasını ifade eder (Acar, 2011: 2). 2014 yılı sonu itibarıyla bu alanda yetkilendirilmiş işletmecilerden TTNet 289.496, Superonline ise 60.065 aboneye sadece IPTV hizmeti sunmaktadır (BTK, 2015: 60).

Elektronik haberleşme hizmetlerini sunmak üzere BTK tarafından yetkilendirilen işletmeciler; sunacakları elektronik haberleşme hizmetlerine ilişkin BTK düzenlemelerine tabidirler. Ancak, bu işletmecilerden yayın hizmetlerinin iletimi için faaliyette bulunmak isteyenler ayrıca 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun'u gereğince RTÜK'ten gerekli yayın iletim yetkisini almak ve RTÜK düzenlemelerine uymak suretiyle faaliyette bulunabilirler. Dolayısıyla, IPTV alanındaki işletmeciler "yayıncılık" bakımından Radyo ve Televizyon Üst Kurulu'nun (RTÜK) ve

"telekomünikasyon" alanına girmesinden dolayı da Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun (BTK) düzenlemelerine tabidir (BTK, 2013b: 34).

Ayrıca Radyo Ve Televizyonların Kuruluş Ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanunun 27. Maddesinde;

"Medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar, kablo, uydu, karasal ve benzeri ortamlardan yayın yapabilmeleri için her bir yayın tekniği ve ortamına ilişkin Radyo ve Televizyon Üst Kurulundan ayrı ayrı lisans almak zorundadır. Lisansın hangi yayın tekniği ve ortamına ilişkin verildiği lisans belgesinde açıkça belirtilmelidir. Farklı yayın teknikleri ve ortamlarından aynı anda yayın yapmak isteyen kuruluşlar, her yayın tekniği ve ortamı için ayrı lisans almak ve eş zamanlı yayın yapmak zorundadır."

ifadeleri yer almaktadır.

2014 yılında BTK'dan kablolu yayın hizmeti işletmeciliği lisansı alan 25 işletmeci bulunmakla birlikte sadece Türksat aktif olarak faaliyet göstermektedir (BTK, 2015: 60).

1.4.6. Uydu Haberleşme Hizmetleri

Uydu Haberleşme Hizmeti, uydular ve uydu yer istasyonları ve/veya uydu terminalleri aracılığı ile tek veya çift yönlü olarak, elektromanyetik dalgalar aracılığıyla coğrafi olarak birbirinden uzak noktalar arasında telefon hizmeti hariç olmak üzere abonelere veya kullanıcılara ses, veri, görüntü iletişimi hizmetinin sunulması ve ilgili altyapının kurulup işletilmesini kapsar (BTK, t.y.b: 4).

Uyduları kullanarak haberleşme fikri ilk olarak ünlü İngiliz bilim adamı ve bilim kurgu yazarı Arthur C. Clarke tarafından 1945'te ortaya atılmıştır (MEB, 2013: 3). Arthur C. Clarke'ın bu konudaki en somut önerisi "Wireless World" adlı dergide yayımlanan "Extraterrestrial Relays" adlı makalesinde yer almıştır. Bu yöndeki ilk girişim ise Sovyetler Birliği tarafından başlatılmıştır. Üzerinde iki radyo vericisi bulunan Sputnik-1 uydusu 04.10.1957 tarihinde uzaya gönderilmiştir. Daha sonra ABD tarafından 01.02.1958 tarihinde Explorer-1 uydusu uzaya gönderilmiştir. İzleyen yıllarda yapılan çeşitli denemelerle bu teknolojinin araştırma ve stratejik amaçların yanında ticari haberleşme için kullanılabileceği kanıtlanmış ve ülkelerarası işbirliğiyle uygulamaya konulan INTELSAT (Uluslararası Haberleşme Uyduları Organizasyonu) ve INTERSPUTNIK projeleri küresel telekomünikasyon şebekesinin geliştirilmesine katkı sağlayan ilk uydu haberleşme projeleri olmuştur. (Sayıştay Başkanlığı, 2013b: I).

1980-1990'lı yıllarda yaşanan rekabet ve gelişen teknolojik şartlar ile doğru orantılı olarak uydu teknolojisinde de büyük mesafeler kat edilmiştir. Bunların içinde meteoroloji uyduları, uzay istasyonları, pasif ve aktif telekomünikasyon uyduları, GPS sisteminin kullanılması, uzay mekikleri, uzay teleskopları, bilimsel uydular, veri değerlendirme uyduları belli başlı olanlarıdır (MEB, 2013: 5).

Türkiye INTELSAT organizasyonuna 1968 yılında dâhil olmuştur.Bu kapsamda 18.06.1968 tarih ve 6/10174 sayılı Kararname ile de uydu haberleşme organizasyonuna iştirak etme, yer istasyonu kurma ve işletme görevleri PTT İşletme Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. İlk aşamada komşu ülkelerde kurulan istasyonlardan faydalanılmasına karşılık, ABD'nin COMSAT şirketi ile 17.10.1974 tarihinde imzalanan sözleşme gereğince uydu yer istasyonunun kurulacağı Ankara-Gölbaşı'ndaki arazinin seçimi yapılmış ve Atlas Okyanusu üzerindeki INTELSATIVA uydusu ile çalışmak üzere kurulan AKA-1 istasyonu 23.04.1979 tarihinde hizmet vermeye başlamıştır. (Sayıştay Başkanlığı, 2013b: III).

Uydu haberleşme hizmetleri 1968-1995 yılları arasında PTT İşletme Genel Müdürlüğü, daha sonra da 1995 den 2004 yıllına kadar Türk Telekom bünyesinde yürütülmüştür. 2004 yılında 5189 sayılı yasa ile kurulan TürksatA.Ş.'ye uydu haberleşme hizmeti devredilmesi öngörülmüştür. Türksat A.Ş.'nin ticaret siciline tescili 19.07.2004 tarihinde gerçekleşmiş ve 22.07.2004 tarihi itibariyle faaliyete geçmiştir. İki kuruluş arasındaki devir işlemi (Türk Telekom AŞ ile Tüksat AŞ arasında) ise 22.09.2004 tarihinde imzalanan protokole göre gerçekleştirilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2013b: V).

Türkiye'nin uydu denemeleri 1994 yılında Türksat 1A ile başlamıştır. Fakat uyduyu taşıyan rokette meydana gelen arıza nedeniyle bu deneme başarısız olmuştur. Daha sonraki yıllarda fırlatılan Türksat 1B (1994) ve Türksat 1C (1996) uyduları az kullanılmış ve ömrünü tamamlamıştır. Ayrıca Türkiye'nin Türksat 2A (2001) ve Türksat 3A (2008) uyduları mevcuttur (MEB, 2013: 6). Türkiye'de son olarak 14 Şubat 2014 tarihinde Baykonur Uzay Üssü'nden fırlatılan Turksat 4A uydusu kullanılmaktadır.

Türkiye'de uydu haberleşme hizmetleri konusunda yetkilendirilmiş işletmeciler 2014 yılında 10.870 aboneye; uydu yer istasyonları üzerinden uluslararası internet bağlantıları, video konferans, noktadan noktaya uluslararası uydu data devreleri gibi hizmetler sunmuştur. Uydu haberleşme hizmeti sunan işletmecilerin toplam gelirleri 2014 yılında yaklaşık 292 milyon TL seviyesinde gerçekleşmiştir. Bu alanda hizmet sunan işletmecilerin abone sayısına göre pazar payları incelendiğinde Eser Telekom'un payının

%38,74 oranında olduğu ve onu sırasıyla İş Net, Superonline ve Türksat izlemektedir (BTK, 2015: 61-62).

1.4.7. Uydu Platform Hizmetleri

Uydu Platform Hizmeti, değişik iletim ortamlarından alınan telefon hizmeti hariç olmak üzere ses, veri ve görüntü işaretlerinin sayısal uydu platformunda kodlayıcı ve çoklayıcı gruplar yardımıyla sayısal ortama çevrilerek, uydu yer istasyonları aracılığıyla sayısal paketler halinde uyduya gönderilmesi ve uydudan alınan sayısal işaretlerin uygun terminal cihazları aracılığıyla abonelere iletilmesi hizmetini kapsar. (BTK, t.y.b: 4).

Türkiye'de uydu platform hizmetleri kapsamında aktif olarak faaliyet gösteren işletmeciler Digitürk ve D-Smart örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca 2014 yılında bu işletmecilere Filbox adında yeni işletmeci daha eklenmiştir. İmzalanan abonelik sözleşmesi ile hizmet alan kullanıcı sayısı bakımından 2014 yılında Digitürk'ün yurtiçi abone sayısı 3.032.761 ve yurtdışı abone sayısı 294.309 toplam 3.327.070 abonesi vardır. D-Smart'ın yurt içi abone sayısı 1.730.236 ve yurtdışı abone sayısı 35.544 toplam 1.765.780 abonesi vardır. Filbox'ın ise sadece yurt içi hizmet vermektedir ve toplam 3.125 abonesi vardır (BTK, 2015: 62-63).

Tablo 7: Uydu Platform Hizmeti Gelirleri

Gelir (TL)	2013	2014
Yurtiçi Toplam Gelir	1.524.410.228	1.422.117.949
Yurtdışı Toplam Gelir	2.148.781	2.700.841
TOPLAM	**1.526.559.009**	**1.424.818.790**

Kaynak: BTK, 2014: 62; BTK, 2015: 64.

1.4.8. GMPCS Mobil Telefon Hizmeti

Global Mobile Personal Communications by Satellite (Uydu Üzerinden Küresel Mobil Kişisel Haberleşme Sistemleri) Mobil Telefon Hizmeti, pozisyonu ve çalışma frekansları ITU tarafından belirlenmiş ve tahsis edilmiş bulunan, sabit veya mobil, geniş band veya dar band, küresel veya küresel olmayan, yere göre durağan olan veya olmayan, mevcut veya plânlanan bir uydu kümesi üzerinden kullanıcılara veya abonelere verilen doğrudan ses, veri, faks ve benzeri hizmetleri kapsar (BTK, t.y.b: 7).

Türkiye'de 2014 yılı sonu itibarıyla yetkilendirilmiş yedi işletmeciden üç tanesi aktif olarak GMPCS Mobil Telefon hizmeti sunmaktadır. Söz konusu hizmete ilişkin üç

aylık gelir ve abone bilgilerine Tablo 8'de yer verilmiştir. Bu hizmet grubunda toplam abone sayısı 2014 yılı sonu itibariyle 6.230'dur. GMPCS hizmetlerine ilişkin gelir 2014 yılı son çeyreğinde yaklaşık 5 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu alanda faaliyet gösteren işletmecilerin abone sayısına göre pazar paylarına bakıldığında, Teknomobil'in %66,39, Globalstar'ın %32,18 ve Mobilkom'un %1,43 olarak gerçekleşmiştir (BTK, 2015: 64).

Tablo 8: GMPCS Hizmetlerine ilişkin Abone Sayısı ve Gelir

Dönem	Abone Sayısı	Gelir (TL)
2013-1	6.490	3.261.483
2013-2	6.338	1.657.564
2013-3	6.041	3.882.222
2013-4	6.085	3.508.254
2014-1	6. 082	2.143.905
2014-2	6. 087	3.755.230
2014-3	6.164	2.227.269
2014-4	6.230	5.002.309

Kaynak: BTK, 2014: 62; BTK, 2015: 64.

1.4.9. Rehberlik Hizmeti

Rehberlik Hizmeti, telefon işletmecilerinin numara veritabanlarına erişerek elde edilen bilgilerin işlenerek kullanıcılara ulaştırılmasıdır. Hizmet kapsamında, rehber veritabanlarından elde edilen bilgiler ile eklenmesi mümkün olan elektronik posta, faks gibi diğer bilgiler, bu hizmete yönelik tahsis edilen kısa numaralardan telefonla sorgulama yolu zorunlu olmak üzere; elektronik, kısa mesaj, internet, basım veya diğer mümkün sorgulama yollarından bir veya birkaçı ile kullanıcılara ulaştırılır ve kullanıcıyı bilgilendirmeye dayalı katma değerli elektronik haberleşme hizmetleri de hizmet kapsamında kullanıcılara sunulmaktır (BTK, t.y.b: 13).

Türkiye'de rehberlik hizmeti lisansı almış sekiz adet şirket aktif olarak faaliyet göstermektedir. Bunlar; BN Telekom, AssisTT, Plus Telekom, Jan İletişim, Infoline, Mega, Rehberlik Hizmetleri Servisi ve Callturk şirketleridir. Rehberlik hizmet gelirleri 2013 yılında yaklaşık 80 milyon TL, 2014 yılının da ise yaklaşık 74 milyon TL olarak gerçekleşmiştir (BTK, 2014: 63; BTK: 2015: 65).

1.4.10. Ortak Kullanımlı Telsiz Hizmetleri (OKTH)

Ortak Kullanımlı Telsiz Hizmeti, analog ve sayısal teknolojiler kullanılarak aynı sistem içerisinde bir veya birden fazla kapalı kullanıcı grubunu barındıran, en az bir merkez telsiz veya aktarıcı (role) ve yeteri kadar abone telsiz cihazından oluşan, tek ve/veya çift yönlü olarak ses, veri ve optimize paket mesaj, veri, görüntü, çağrı vb. hizmetlerin abonelere sunulmasını içeren, hücresel veya hücresel olmayan, yerel ve bölgesel bazda sunulabilen elektronik haberleşme hizmetini ve ilgili altyapının kurulup işletilmesini kapsar (BTK, t.y.b: 9).

Kullanım hakkı kapsamında ortak kullanım hizmeti sunmak üzere yetkilendirilmiş işletmeci sayısı 82'dir. Bu alanda faaliyet gösteren işletmecilerin abone sayısı, kullanıcı sayısı ve gelir bilgilerine Tablo 9'da yer verilmiştir.

Tablo 9: Ortak Kullanımlı Telsiz Hizmetleri

Dönem	Abone Sayısı	Kullanıcı Sayısı	Gelir (TL)
2013	2.346	67.145	12.334.586
2014	2.555	76.955	17.682.020

Kaynak: BTK, 2015: 66.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜNDENÜN VERGİSEL BOYUTU ve MALİ TABLO KALEMLERİ

2.1. Genel Açıklama

Telekomünikasyon sektöründe vergi yükünün ağır olduğu bilinen bir gerçektir. Gerek hizmet türlerinin fazla olması gerekse toplumun büyük bir bölümünü kapsaması nedeniyle vergi politikaları açısından sektör önemli bir hale gelmiştir (Yıldız, 2014: 319). Sektörle ilgili vergi mevzuatının ele alındığı bu bölümün ilk kısmında uygulanan mali yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Bunun dışında verilen hizmet çeşitliliğinin sektöre özgü muhasebe işlemlerini etkilediği bilinmektedir. Yapılan muhasebe işlemlerinin anlaşılırlığını artırabilmek amacıyla da bölümün ikinci kısmında sektörde kullanılan hesaplarla ilgili açıklama yapılmıştır.

2.2. Telekomünikasyon Sektörünün Vergisel Boyutu

Türkiye'de telekomünikasyon sektörü ile ilgili vergi düzenlemeleri, telekomünikasyon şirketlerinin sundukları mobil, sabit, internet ve diğer elektronik haberleşme hizmetleri açısından farklılık gösterir.

Türkiye'de genel olarak telekomünikasyon hizmetleri üzerindeki vergi yükünün ağır olduğu gerek ilgili kamu otoritesi gerekse sektördeki şirket yöneticileri tarafından kabul edilmektedir. Vergi yükü bir ülkede bir yıl içersinde toplanan kamu gelirlerinin o ülke milli gelirine olan oranını gösterir (Bağdadioğlu ve Çetinkaya, 2008: 1; Turgut, 2003: 11).

Telekomünikasyon sektöründe vergi yükünün ağır olduğu bilinen bir gerçektir. Gerek hizmet türlerinin fazla olması gerekse toplumun büyük bir bölümünü kapsaması nedeniyle vergi politikaları açısından sektör önemli bir hale gelmiştir. Sektördeki vergisel ve mali düzenlemelere bakıldığında; dolaylı vergi yükleri ve faaliyet

gösteren şirketlerin gelirleri üzerindeki kamu paylarındaki yükseklik göze çarpmaktadır (Yıldız, 2014: 319).

Vergiler dolaylı ve dolaysız vergi şeklinde ikiliye ayrılmaktadır. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergi kapsamında yer alırken; katma değer vergisi (KDV) ve özel iletişim vergisi (ÖİV) gibi vergi türleri ise dolaylı vergiler arasında sayılmaktadır. Vergi yükünü etkileyen en önemli faktörlerden biri ise vergi oranıdır (Işık ve Kılınç, 2009: 148-150).

Telekomünikasyon sektöründe aşağıda açıklandığı gibi birçok vergi vardır. Bu vergiler abonelere yansıtılan ve işletmelerin ödemekle yükümlü oldukları vergiler şeklinde ayırabilir. Sektördeki mali yükümlülükler ikiye ayrılır; birincisi işletmecilerce katlanılan vergi ve benzeri mali yükümlülükler, ikincisi ise abonelerin faturalarına yansıtılan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdir. Bu mali yükümlülükler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Türkiye Büyük Millet Meclisi[TBMM], 2012: 167-168);

- **İşletmeciler Tarafından Katlanılan Mali Yükümlülükler;**
    - Kurum Masraflarına Katkı Payı veya İdari Ücret, Kullanım Hakkı Ücreti, Evrensel Hizmet Katkı Payı, Hazine Payı, Haberleşme Vergisi, Kurumlar Vergisi.
- **Abonelere Yansıtılan Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler;**
    - Özel İletişim Vergisi, Katma Değer Vergisi, Sabit Ücret, Telsiz Kullanım Ücreti, Telsiz Ruhsatname Ücreti ve Özel Tüketim Vergisi.

Yukarıda sayılan mali yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde bölümlendirilerek aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.2.1. İşletmeciler Tarafından Katlanılan Mali Yükümlülükler

2.2.1.1. Kurum Masraflarına Katkı Payı veya İdari Ücret

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun kuruluşuyla birlikte, hem mali özerkliğinin korunması hem de kurumun idari giderlerinin karşılanması için işletmecilerin gelirlerinin bir kısmını düzenleyici kuruma ödemeleri öngörülmüştür (TBMM, 2012: 168-169). Kurum Masraflarına Katkı Payı veya İdari Ücret BTK'nın gelirleri arasında yer almaktadır.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Gelirlerinin Tarh, Tebligat, Tahakkuk, Tahsilât Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin geçici 2. Maddesinde Kurum Masraflarına Katkı Payı şu şekilde açıklanmıştır; "Görev veya imtiyaz sözleşmesi yoluyla yetkilendirilen işletmecilerin her yıl, sözleşmelerinde belirtilen ilgili matrah üzerinden, sözleşmelerinde belirtilen ilgili oranda (%0,035) ve tarihte ödemekle yükümlü oldukları ücreti, ifade etmektedir".

İlgili matrah, telekomünikasyon şirketlerinden mobil elektronik haberleşme hizmeti sunanlar için brüt satışlarına, diğerlerinin ise net satışlarına karşılık gelmektedir ve bu matrahlar üzerinden %0,035 oranındaki Kurum Masraflarına Katkı Payını Nisan ayının son iş gününe kadar ödemekle yükümlüdürler (TBMM, 2012: 172).

5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunun "Yetkilendirme Ücreti" başlığının 11. Maddesinde de, "Kurum (BTK); pazar analizi, düzenlemelerin hazırlanması ve uygulanması, işletmecilerin denetlenmesi, teknik izleme ve denetleme hizmetleri, piyasanın kontrolü, uluslararası işbirliği, uyumlaştırma ve standardizasyon çalışmaları ve diğer faaliyetleri ile her türlü idarî giderlerinden kaynaklanan masraflara katkı amacıyla işletmecinin bir önceki yıl net satışlarının binde beşini geçmemek üzere, uluslararası yükümlülükler de dikkate alınarak işletmecilerden idarî ücret alır. Buna ilişkin usul ve esaslar Kurum tarafından belirlenir" ifadeleri yer almaktadır.

BTK ile görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalayarak Kurum Masraflarına Katkı Payı ödeme yükümlüsü olan işletmeci ayrıca İdari Ücret ödemez. İdari ücret, aksi BTK tarafından belirlenmedikçe, yetkilendirmenin yapıldığı yılı takip eden her yılın Haziran ayının son gününe kadar Kurumun banka hesabına veya veznesine yatırılır (Elektronik Haberleşme Sektörüne İlişkin Yetkilendirme Yönetmeliği, 2009: Md. 16).

2.2.1.2. Kullanım Hakkı Ücreti

Kullanım hakkı ücreti ile ilgili düzenlemeler 27241 sayılı 28 Mayıs 2009 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan Elektronik Haberleşme Sektörüne İlişkin Yetkilendirme Yönetmeliğinde yer almaktadır. İlgili yönetmeliğin 17. Maddesinde kullanım hakkı ücreti ile ilgili olarak;

"Kullanım hakkı verilmesine ve sözkonusu kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasının teminine yönelik olarak kullanım hakkı ücreti alınır. Sayısı sınırlandırılmamış kullanım hakkı ücretleri, asgari değerlerden az olmamak kaydıyla Kurul

tarafından belirlenen ücretlerdir. Sayısı sınırlandırılmış kullanım hakkı ücretleri ise yapılacak ihale sonucunda oluşan ve Kurul tarafından onaylanan ücretlerdir. Kullanım hakkı ücretleri, 16/6/2005 tarihli ve 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla Hazineye gelir kaydedilmek üzere ilgili muhasebe birimine yatırılır"

ifadeleri yer almaktadır. Buradaki kurul ifadesinden BTK kastedilmiştir.

2.2.1.3. Evrensel Hizmet

Evrensel hizmet kavramı, Avrupa Birliği Komisyonunun 1987 yılında çıkarmış olduğu telekomünikasyon altyapısına ilişkin "Yeşil Kitap" ile Avrupa Birliği hukuki düzenlemelerine girmiştir. Evrensel hizmet kavramının hukukumuzda yer alması ise, 5369 sayılı "Evrensel Hizmetin Sağlanması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile olmuştur (Solak: 2012: 179).

Evrensel hizmetler; temel hak ve hürriyetlerin korunması, bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, toplumun belirli kesimlerinde sosyal dışlanmanın önlenmesi, bireylerin yaşam kalitelerinin ve refah düzeylerinin yükseltilmesi amacıyla, tüm bireylerin düzenli ve sürekli olarak erişiminin sağlanması gereken, toplum için vazgeçilemez hizmetlerdir (Irmak, 2008: 6).

Telekomünikasyon sektörünün özelleştirilmesi devletin bu alandaki sorumluluğunu ortadan kaldırmamıştır. Kamu hizmetleri bakımından devlet işletmecilikten çekilerek etkin bir denetçi ve düzenleyici rolü üstlenmeye başlamıştır (Kent, 2012: 178). Evrensel hizmet kavramı, telekomünikasyon sektörünün özelleştirilmesinden sonra daha çok kullanılmaya başlanmıştır.

4502 sayılı Kanunla, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun 1. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre; Türk Telekom, görev sözleşmesinde belirlenen asgari hizmetleri sağlamakla yükümlü tutulmuştur. Asgari hizmetler; ankesörlü veya kontörlü telefon hizmetlerini, acil yardım çağrılarını ve rehberlik hizmetlerdir. Ancak 14 Kasım 2005 tarihinde Türk Telekom'un özelleştirilmesi ile birlikte, Türk Telekom'un bu görevleri ortadan kalkmıştır ve Türk Telekom ile aynı türden hizmetleri sunmak üzere başka işletmeciler de yetkilendirilmiştir. Bundan dolayı evrensel hizmet konusu hakkında yeni düzenlemeler yapmasını zorunlu kılmış, bu bağlamda da 5369 sayılı "Evrensel Hizmetin Sağlanması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 25.06.2005

tarihinde 25856 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Kent, 2012: 182).

Telekomünikasyon hizmetleri tıpkı sağlık ve eğitim hizmetleri gibi hayati bir nitelik taşımaktadır. Telekomünikasyon hizmetlerinin taşıdığı bu denli önemli nitelik, sözkonusu hizmetleri herkese eşit bir biçimde sunmayı gerekli kılmaktadır. Piyasanın düşük ödeme gücüne sahip olanları dışlayacağı gerçeği, bu hizmetlerin sunumunun tek başına piyasaya bırakılmaması, bunun yerine desteklenmiş fiyatlarla veya bedelsiz sunulması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Bu yüzden pek çok ülke, özellikle de az gelişmiş bölgelerde düşük gelir grubunda yer alanların telekomünikasyon hizmetlerinden faydalanabilmeleri için çeşitli şekillerde evrensel hizmet politikası üretmişlerdir (Eşki-Uğuz, 2010: 62).

Kısacası evrensel hizmet yükümlülüğü; işletmecinin fiyatları aşırı yükseltmesi durumunda toplumun hizmete olan talebinin azalmasını engellemek ve toplumdaki tüm bireylere telekomünikasyon hizmetinin sunulmasını sağlamaktır. Evrensel hizmet yükümlülüğünün özünde, belirli nitelikteki hizmetlerin sunulmasına yönelik işletmeciye yüklenen fiyat sınırlamaları yer almaktadır (Karakurt, 2005: 6).

5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanununda (Bu Kanunun adı "Evrensel Hizmetin Sağlanması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" iken, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Kanunun 67. maddesiyle Evrensel Hizmet Kanunu şekilde değiştirilmiştir) evrensel hizmet şu şekilde tanımlanmıştır:

Evrensel hizmet: Coğrafi konumlarından bağımsız olarak Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde herkes tarafından erişilebilir, önceden belirlenmiş kalitede ve herkesin karşılayabileceği makul bir bedel karşılığında asgari standartlarda sunulacak olan, temel internet erişimi de dahil elektronik haberleşme hizmetlerini kapsar.

Evrensel hizmet gelirlerinin tahsili ile ilgili düzenlemeler ise 26213 sayılı 26 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan Evrensel Hizmet Gelirlerinin Tahsili Ve Giderlerin Yapılmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte yer almaktadır. İlgili yönetmeliğin 5. Maddesinde;

"Evrensel hizmet gelirleri, 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun Ek 19. maddesi gereğince Hazine Müsteşarlığı hesaplarına yatırılan görev ve imtiyaz sözleşmeleri ile telekomünikasyon ruhsatı ve genel izin bedelinin % 2'sini Hazine

Müsteşarlığı yetkilendirme tarihini takip eden ayın sonuna kadar Bakanlık Merkez Muhasebe Birimi hesabına aktarır. GSM İşletmecileri dışındaki işletmeciler ve Türk Telekom, yıllık net satış hasılatının % 1'ni izleyen yılın Nisan ayı sonuna kadar, GSM İşletmecileri, Hazineye ödeyecekleri payın % 10'luk kısmını ödendiği ay içerisinde, BTK, 5/4/1983 tarihli ve 2813 sayılı Telsiz Kanunu ile 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca verdiği idari para cezalarının % 20'sini tahsil edildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar, BTK, mali yıl sonunda her türlü giderlerinin karşılanmasından sonra kalan miktarın % 20'sini her yılın Ocak ayı sonuna kadar Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına bildirir. Bildirilen bu meblağlar aynı süreler içerisinde Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Merkez Muhasebe Birimi hesabına aktarılır ve bütçeye "Evrensel Hizmet Gelirleri" adı altında gelir kaydedilir" ifadeleri yer almaktadır.

Ayrıca aynı yönetmeliğin 8. Maddesinde de "Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı evrensel hizmet yükümlüsünü belirlemekle yetkilidir. Bakanlık belirlenen işletmeciye 'Evrensel Hizmet Yükümlülük Belgesi' verir" ifadesi yer almaktadır.

Telekomünikasyon sektöründeki işletmecilerin mali yükümlükleri arasında olan evrensel hizmet gelirleri, sunulan telekomünikasyon hizmetlerine göre farklılık göstermektedir. Öte yandan, evrensel hizmet gelirlerini oluşturan paylar bakıldığında görüleceği üzere, hazine payı ödemekle yükümlü işletmeciler dışındaki işletmeler ile Türk Telekom yıllık net satış tutarlarının % 1'ini evrensel hizmet gelirleri olarak Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı'na aktarmakla gerçek anlamda yükümlü olmaktadırlar. Diğer işletmeler evrensel hizmet gelirlerini ödediği yetkilendirme ücretinden ayrılan paylar ve hazine payı içerisinden aktardığı için gerçek anlamda yükümlü olmamaktadır (TBMM, 2012: 193).

Türkiye'de evrensel hizmetin sağlanması ve yürütülmesini düzenleyen Evrensel Hizmet Kanunu'nun 25 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmesinden bu yana Evrensel Hizmet Fonu'nun oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapılmaktadır. Bundan dolayı henüz oluşturulmuş bir "Evrensel Hizmet Fonu" bulunmamaktadır. Ancak uygulamada, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Bütçesinde yer alan "evrensel hizmet gelirleri" kalemi, fon gibi işlev görmektedir (Kent: 2012: 197).

2.2.1.4. Hazine Payı

Hazine payı sadece GSM mobil elektronik haberleşme hizmeti veren işletmeler tarafından kar veya zarar etseler dahi brüt satışları üzerinden ödenen bir mali yükümlülüktür.

Hazine payı yükümlülüğü GSM imtiyaz sözleşmelerinde ilk yer aldığında "Hazineye ödenecek pay" başlığı altında düzenlenmiştir ve işletmelerin, elde ettikleri brüt gelirlerinin %15'ini her ay hazineye ödemeleri, bu ödemelerin, en geç brüt gelirlerin faturalandığı ayı izleyen ayın son gününe kadar gerçekleştirilmesi gerektiği öngörülmüştür (TBMM, 2012: 173).

2.2.1.5. Haberleşme Vergisi

Haberleşme Vergisi belediyelerin vergi gelirleri içerisinde yer almaktadır. İlgili vergisi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun Çeşitli Vergiler başlığı altında 29'uncu ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Haberleşme vergisiyle ilgili aynı kanunun 29, 32 ve 33'üncü maddelerinde; "Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon işletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) Haberleşme Vergisine tabidir. Haberleşme vergisinin nispeti %1'dir. Bir ay içinde tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerine isabet eden Haberleşme Vergisi, ilgili belediyeye tahsilatı takip eden ayın sonuna kadar bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde tediye edilir" ifadeleri yer almaktadır.

Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğüne yapılan atıflar, hizmet alanlarına göre Türk Telekom'a yapılmış sayılmaktadır. Buna göre, belediye sınırları ve mücavir alan sınırları içerisinde Türk Telekom tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) haberleşme vergisine tabi olup, bu verginin mükellefi sadece Türk Telekom'dur. Türk Telekom dışında aynı ve benzer hizmetleri sunmak üzere yetkilendirilen diğer işletmecilerin haberleşme vergisi mükellefiyeti sözkonusu değildir (TBMM, 2012: 202-203).

2.2.1.6. Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi ise telekomünikasyon hizmeti veren şirketlerin kurum kazançlarından alınan vergidir. Kurumlar vergisi oranı %20'dir. Kurumlar Vergisine tabi şirketler 5520 sayılı 21/06/2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunun 1. Maddesinde

açıklanmıştır buna göre; "…… Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadî kamu kuruluşları, Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, İş ortaklıkları".

Telekomünikasyon hizmeti veren şirketler genellikle sermaye şirketi olarak kurulmaktadır. Sermaye şirketlerinin türleri ise Kurumlar Vergisi Kanunun 2. Maddesinde:

"Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir" şeklinde açıklanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2013 Vergilendirme Dönemi Kurumlar Vergisi Türkiye Geneli İlk 100 sıralaması verilerine göre Turkcell ve Türk Telekom en çok Kurumlar Vergisi ödeyen ilk yüz şirket arasında yer almaktadır. Kamu ve özel sektördeki şirketlerinde yer aldığı listede Turkcell 2013 yılında ödemiş olduğu 590.922.342,- TL kurumlar vergisi ile 2013 Vergilendirme Dönemi Kurumlar Vergisi Türkiye Geneli İlk 100 sıralamasında 4. sırada yer almıştır. Sadece özel sektör olarak düşünüldüğünde ise Turkcell özel sektördeki kurumlar vergisi ödeyen şirketler arasında 1. sırada yer almaktadır. Aynı listede Türk Telekom ise ödemiş olduğu 242.369.825,- TL kurumlar vergisi ile 12. sırada yer almıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2014b).

Abonelere yansıtılan vergi ve mali yükümlülükler açıklamadan önce Türkiye'de mobil hizmetleri ile ilgili yapılan çalışmalara ve Türkiye'deki mobil hizmetlerdeki vergi yükünün ne kadar olduğunu açıklanmak yerinde olacaktır.

GSM hizmetlerinde işletmeciler ve abonelerin ödemek zorunda olduğu değişik adlar altında yedi çeşit vergi vardır. Bunların en başında gelenler; %25 Özel İletişim Vergisi, %18 KDV ve %15 Hazine Payıdır. Oranlar toplandığında toplam %58 ulaşmaktadır (Kızılot, 2009). Bu bağlamda GSMA (GSM Association [Mobil İletişim Sistemi Birliği]) ve Deloitte'in beraber yürüttükleri araştırmada, 2011 yılı için Türkiye'de mobil hizmetleri veren şirketlere ilişkin vergi ve düzenleyici ücretlerin yurtiçi şirket gelirlerinin %53'üne tekabül etiğini tespit etmiştir. Vergi gelirinin en büyük bölümü, 2011 yılında ödenen verginin %41'ine denk gelen lisans ve diğer düzenleyici ücretlerden elde edildiğini belirlemiştir. Özel İletişim Vergileri ve diğer mobile özgü vergiler, toplamın %36'sına tekabül etmiştir (GSM Association [GSMA] ve Deloitte, 2012: 20).

GSMA ve Deloitte'in yapmış olduğu başka bir çalışmada da, 2012 yılındaki çeşitli ülkelerdeki mobil hizmetlerdeki vergi yükü oranları tespit edilmiş ve ilk sırada yaklaşık

%59 oranında vergi yüküyle Türkiye'nin yer aldığı ardından ise Bangladeş ve Ürdün'ün bulunduğu belirlenmiştir. Çalışma kapsamındaki diğer ülkeler ise; Tunus, Gabon, Kamerun, Mısır, Macaristan, Tayland, Kenya, Gana, Çad, Hırvatistan, Nijerya, Güney Afrika, Sri Lanka ve Meksika. Sayılan bu on yedi ülkenin yaklaşık ortalama vergi yüklerinin ise %30 olduğu tespit edilmiştir (GSM Association [GSMA] ve Deloitte, 2014: 11). Bu da göstermektedir ki Türkiye'de mobil hizmete ilişkin vergi yükü diğer on yedi ülkenin ortalama vergi yükünün çok üstündedir.

2.2.2. Abonelere Yansıtılan Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler

Türkiye'de telekomünikasyon hizmetleri kapsamında abonelere yansıtılan vergi ve mali yükümlülüklerden en önemlileri Özel İletişim Vergisi (ÖİV) ve Katma Değer Vergisidir (KDV). Bunlarla ilgili ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

2.2.2.1. Özel İletişim Vergisi

Özel İletişim Vergisi (ÖİV) 1999 yılında Marmara depreminin yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek amacıyla 2002 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere "geçici olarak" yürürlüğe girmişti ancak iki kez uzatıldıktan sonra, kalıcı hale getirilmiştir (Kızılot, 2007). Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu yıllar itibariyle bütçe gelirleri içinde gelir kalemlerinden olan Özel İletişim Vergisinden (ÖİV) bütçeye 1999 yılından 2014 yılına kadar toplam yaklaşık 47 milyar TL gelir sağlanmıştır.

Özel İletişim Vergisi 6082 sayılı Gider Vergileri Kanununun ikinci kısmının üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Aynı kanunun 39. Maddesinde;

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin;

- Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri % 25,
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri % 15,
- Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti % 5,

- Diğer elektronik haberleşme hizmetleri %15,

oranında özel iletişim vergisine tâbidir.

ifadeleri yer almaktadır.

Özel İletişim Vergisinin mükellefi, telekomünikasyon hizmetlerini sunan işletmelerdir. Bu verginin matrahı, Katma Değer Vergisinin matrahını oluşturan unsurlardır (Pehlivan, 2012: 364). Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez (Gider Vergileri Kanunu, 1956: Md. 39).

Mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde maktu (mükellefler arasında ayrım yapmaksızın, herkesten eşit olarak alınan vergidir) olarak Özel İletişim Vergisi alınması hükme bağlanmıştır. Bu vergi tutarı 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren 44,00 TL olarak uygulanmaktır (Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği, 2014: Seri No 11).

2.2.2.2. Katma Değer Vergisi

Türkiye'de 1960 yılından beri üzerinde konuşulan, tartışılan, kanun tasarıları hazırlanan Katma Değer Vergisi Kanunu 1 Ocak 1985 tarihinde Türk Vergi Sistemine fiilen girmiştir. Katma Değer Vergisi, kapsamı oldukça geniş, genel bir harcama ya da satış vergisidir. Kapsamının genişliği dolayısıyla herkesi ya da her kesimi çok yakından ilgilendiren bu vergi, ilk üretim safhasından itibaren tüketiciye intikal ettiği son safhaya kadar her safhada mal ve hizmetleri vergilendirme esasına dayanmaktadır (Sürmen, 2013: 162).

Verginin konusu verginin üzerinden alındığı şeydir (Sürmen, 2013: 163). Buna göre Katma Değer Vergisinin konusunun içinde posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri de yer almaktadır. Ancak bu işlemin Katma Değer Vergisine tabi olması için işlemin Türkiye'de yapılmış olması ve Katma Değer Vergisi konusunun içindeki teslim ve hizmete ilişkin olması gerekir (Katma Değer Vergisi Kanunu [KDVK], 1984: Md. 1, Md. 2 ve Md. 6).

Telekomünikasyon hizmetlerinin abonelere sunumunda hem katma değer vergisinin kanuni mükellefi, hem de telekomünikasyon hizmetlerini ifa eden ve sermaye şirketi olmaları nedeniyle kurumlar vergisinin de mükellefi olan işletmelerdir. Ancak bu vergi kanuni mükellefler tarafından abonelere yansıtılmakta ve vergi yükü aboneler üzerinde

kalmaktadır. İstisnasız olarak telekomünikasyon hizmetleri ve elektronik haberleşme cihazları %18 oranında Katma Değer Vergisine tabidir (TBMM, 2012: 204).

2.2.2.3. Sabit Ücret

Sabit telefon hizmeti veren işletmeler sundukları sabit telefon hizmetlerinden sabit ücret almaktadır. Bunun temel dayanağı 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'dur ki bu kanunun, 29 ve 30. Maddelerinde yer alan hükümler ile telekomünikasyon hizmeti sunan işletmelere sabit ücret uygulama serbestliği getirilmiştir. Türk Telekom tarafından verilen sabit telefon hizmetlerinde tüketicilere bütçelerine ve kullanım miktarlarına göre çeşitli tarifeler sunulmaktadır. Bu tarifelere göre, uygulanmakta olan sabit ücretler de farklılık göstermektedir (Telgraf ve Telefon Kanunu, 1924: Md. 29, Md. 30; Yurtsever, 2010: 72-73).

2.2.2.4. Telsiz Kullanım Ücreti

Telsiz Kullanım Ücreti ise, "Telekomünikasyon Hizmeti" için devlete ödenmesi gereken bir tutardır. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yayınlanan 2015 Yılı Telekomünikasyon Hizmetleri Ücret Tarifesi uyarınca; 2014 yılında 16,30 TL olarak uygulanan Telsiz Kullanım Ücreti, 2015 yılı için 17,95 TL (Aylık 1,50 TL) olarak uygulanmaktadır.

Telsiz Kullanım Ücreti 2813 sayılı Telsiz Kanun'un 27. Maddesine göre tahsil edilir ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunun 46. maddesi ve ekli ücret tarifesi gereğince sistemde yer alan her abonenin devlete ödemekle yükümlü olduğu bir ücrettir. Bununla birlikte Telsiz Kullanım Ücreti, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun gelirleri arasında yer almaktadır (Dayıoğlu, 2012: 88; TMBB, 2012: 194).

2.2.2.5. Telsiz Ruhsatname Ücreti

Telsiz Ruhsatname Ücreti de mobil hizmetini ilk defa kullanacak olan abonelerden 2813 sayılı Telsiz Kanun'un 27. Maddesine göre tahsil edilir. Telsiz ruhsatname ücretleri, 5809 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesinde düzenlenmiş ve anılan Kanun ekli ücret tarifesinde gösterilmiştir. Sözkonusu ücretler Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'nun gelirleri arasında yer almaktadır (TBMM, 2012: 196; Yıldız, 2014: 320). Telsiz Ruhsatname Ücreti 2015 yılı için 17,95 TL olarak belirlenmiştir.

2.2.2.6. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi, belirli mal ve ürün üzerinden maktu (sabit bir tutar) veya oransal (matrah üzerinden belli bir oranda vergi hesaplama) olarak alınan bir harcama vergisidir (Çankaya ve Dinç, 2013: 261).

Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ile ilgili yasal düzenlemeler 1980'lerde başlamıştır. 1985 yılında Katma Değer Vergisine geçilmiş ve tek tek uygulanmakta olan Özel Tüketim Vergisi yürürlükten kaldırılarak tümü Katma Değer Vergisi Kanunun içinde "ek vergi" adıyla düzenlenmiştir. Daha sonra Özel Tüketim Vergisi 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) olarak kabul edilerek 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Kukuş, 2010: 40).

Özel Tüketim Vergisi; akaryakıt, otomobil, parfüm, içki ve sigara gibi ürünlerin üretildiğinde veya ithal edildiğinde alınan bir vergi türdür. Bu verginin hangi mallardan alınacağına ilişkin dört liste vardır. I sayılı listede benzin, II sayılı listede otomobiller, III sayılı listede içki ve sigaralar, IV sayılı listede de güzellik malzemeleri, kürkler, cep telefonu, klima, çamaşır makinesi, televizyon, elektrik süpürgesi, kıymetli taşlar gibi çeşitli ürünler yer almaktadır (Karanfil, 2014; Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2014a).

Özel Tüketim Vergisine ilişkin IV sayılı listenin telefonlarla ilgili kısmında Özel Tüketim Vergisi oranlarının telefonların kullanış özelliklerine göre değiştiği görülmektedir. Bu oranların azami sınırı olan %25 ÖTV cep telefonları için kullanılan en yaygın orandır. Diğer özellikli telefon cihazları için ise %20 ÖTV oranı kullanılmaktadır. Özel Tüketim vergisi abonelere yansıtılan bir vergidir.

Tablo 10'da yukarıda açıkladığımız telekomünikasyon sektöründeki hizmetlerden mobil hizmetler, sabit telefon hizmetleri, internet hizmetleri ve diğer elektronik hizmetlerdeki mali yükümlülüklerin neler olduğu ve hangi oranlarda vergilerin olduğu yer almaktadır.

Tablo 10: Telekomünikasyon Sektöründeki Mali Yükümlülükler (Mobil Hizmet, Sabit Hizmet, İnternet Hizmeti ve Diğer Elektronik Hizmetler)

Mali Yükümlülükler	Mobil Hizmetler	Sabit Hizmetler	İnternet Hizmetleri	Diğer Elektronik Hizmetler
Özel İletişim Vergisi (Aboneliğin İlk Tesisinde)*	44,- TL	-	-	-
Özel İletişim Vergisi (Hizmet Bedeli)	%25	%15	%5	%15
Katma Değer Vergisi (Hizmet Bedeli)	%18	%18	%18	%18
Telsiz Ruhsatname Ücreti (İlk Abonelikte) *	17,95 TL	-	-	Sunulan hizmetin türüne göre değişir.
Telsiz Kullanım Ücreti (Aylık) *	1,50 TL	-	-	
Hazine Payı (Şirketin Aylık Brüt Gelirinin)	%15	-	-	-
BTK Kurum Masraflarına Katkı Payı (Yıllık net satış hasılatının)	-	%0,35	%0,35	%0,35
BTK Kurum Masraflarına Katkı Payı (Yıllık brüt satış hasılatının)	%0,35			
Evrensel Hizmet Geliri (Yıllık net satış hasılatının)	-	%1	%1	%1
Evrensel Hizmet Geliri (Hazine Payının- Aylık -)	%10	-	-	-
Haberleşme Vergisi	-	%1	-	-
Telekomünikasyon yeni cihaz satışından alınan vergiler --Katma Değer Vergisi --Özel Tüketim Vergisi	%18(KDV) %20(ÖTV)**			
Yeni Cihazlarda Bandrol Ücreti (Ürün bedeli üzerinden)***	%6	-	-	Sunulan hizmetin türüne göre değişir.
Telekomünikasyon Kurumlarının Kârları Üzerinden Alınan Vergiler (Kurumlar Vergisi)	%20			

**2015 yılındaki geçerli olan maktu tutarlardır.*
*** Yeni cep telefonları alımları için %25 ÖTV uygulanır.*
**** İthal edilen cep telefonlarından %6 bandrol ücreti alınır.*

Kaynak: Yıldız, 2014: 319; Uluslararası Yatırımcılar Derneği [YASED], 2012: 34; Köprü; 2014: 56-57; Kızılot, 2014; İlgili yasal düzenlemeler.

Diğer elektronik hizmetler içerisinde kablolu yayın, uydu platform ve IPTV gibi hizmetler yer almaktadır.

Yukarıdaki mali yükümlülükler doğrultusunda Türkiye'deki telekomünikasyon sektöründeki dört büyük şirket (Türk Telekom, Avea, Turkcell ve Vodafone) aracılığıyla yararlanılan haberleşme hizmetleri için 2013 ve 2012 yılında yapılan harcamalar Tablo 11'de yer almaktadır.

Tablo 11: Türkiye'de Haberleşme Hizmeti İçin Yapılan Harcamalar

(TL)	2013	2012
Toplam Harcama	36.689.222.376,-	33.928.005.186,-
KDV	4.677.919.159,-	4.286.944.096,-
ÖİV	4.545.452.000,-	4.472.917.000,-
Hazine Payı	2.450.996.000,-	2.252.148.000,-
Evrensel Hizmet Gelirleri	713.212.000,-	677.002.000,-
Telsiz Ruhsat Ücreti	210.719.000,-	198.602.000,-
Telsiz Kullanım Ücreti	1.332.548.000,-	1.153.186.000,-
BTK Payı	90.765.095,-	83.357.246,-
Haberleşme Vergisi	45.000.000,-	44.345.000,-
Devlete Aktarılan	14.056.311.254,-	13.168.501.343,-
Şirkete Kalan	22.632.911.122,-	20.759.503.844,-
Devletin Payı	**%38**	**%39**
Şirketin Payı	**%62**	**%61**

Kaynak: Taş ve Karyağdı, 2014: 68

Tablo 11' e bakıldığında haberleşme hizmeti için her 1 TL'nin 0,38 kuruşu devletin payını oluşturmakta, 0,62 kuruşu şirkete kalmaktadır. Yani fiyatı 0,62 kuruş olan bir hizmet için 0,38 kuruş vergi ödenmektedir. Bu da hizmet bedeli üzerinden %61 oranında vergiye karşılık gelmektedir. Bu oran göstermektedir ki telekomünikasyon sektöründeki mali yükümlülükler ve vergiler diğer ülkelere nazaran Türkiye'de oldukça yüksektir. Bu vergi yükünün yüksek çıkmasında sadece özel iletişim vergisinin payı değil aynı zamanda hazine payı, telsiz kullanım ücreti, evrensel hizmet gelirleri gibi mali yükümlülüklerin de olması önemli bir nedendir (Taş ve Karyağdı, 2014: 68).

2.3. Telekomünikasyon Şirketlerinde Kullanılan Mali Tablo Kalemleri

Bu kısımda telekomünikasyon şirketlerinin finansal durum (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosundaki (gelir tablosundaki) özellikli kalemler esas alınarak ayrıntılı bir hesap planı oluşturulmuştur. Hesaplarla ilgili muhasebe uygulamalarına ise üçüncü bölümde yer verilmiştir.

2.3.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Finansal durum tablosu (bilanço), bir şirketin belirli bir (andaki) sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların hangi kaynaklardan sağlandığını gösteren tablodur (Çankaya ve Dinç, 2013: 102). İşletmenin varlık ve kaynak durumunu gösteren bu tablo aktif (dönen varlıklar – duran varlıklar) ve pasif (kısa vadeli yabancı kaynaklar – uzun vadeli yabancı kaynaklar –özkaynaklar) şeklinde ifade edilen iki kısımdan oluşur (Sürmen, 2015: 34).

Dönen varlıklar bilanço tarihi itibariyle bir yıl içerisinde, duran varlıklar ise bir yıldan uzun bir sürede nakde dönüşebileceği düşünülen varlıklardır (Çankaya ve Dinç, 2013: 94).

Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar açısından telekomünikasyon sektörünün diğer sektörlerden farkı stoklar hesap grubunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu kısımda telekomünikasyon şirketlerinin dönen varlıkları içinde yer alan özellikli hesap kalemi olarak stoklar grubu ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Stoklar, işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan; satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde / hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklindeki varlıklardır (TMS 2, Md. 6). Bu bakış açısıyla; satılmak için elde tutulan mallar 'Ticari Mallar Hesabı'nda, satılmak için üretilmekte olan mallar 'Mamuller Hesabı' ile 'Yarı Mamuller-Üretim Hesabı'nda, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler ise 'İlk Madde ve Malzemeler Hesabı'nda izlenmektedir (Gökgöz, 2012: 244). Bu hesapların dışında TMS/TFRS'ye göre Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı ve Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı da yer almaktadır.

Telekomünikasyon şirketlerinin sim kart, kazı konuş kart ve cep telefonu gibi çok çeşitli ticari mal yelpazesine sahip olduğu bunun dışında ise müşterilerine farklı şekillerde hizmet sunduğu bilinmektedir. Dolayısıyla verilen çeşitli düzeylerdeki hizmetlerle beraber

bu şirketlerde ticari malların da önemi oldukça büyüktür. Bir telekomünikasyon şirketinin Ticari Mallar Hesabı içerdiği unsurlar bakımından yardımcı hesap düzeyinde aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir.

15 STOKLAR

153 TİCARİ MALLAR HESABI[1]

153.01 Sim Kart

153.02 Kazı Konuş Kart

153.03 Cep Telefonu

153.04 Modem

153.05 Bilgisayar

153.06 Tablet

153.07 Telsiz Telefon

153.08 Kablo Kutusu

153.09 Bağlama Bloğu

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ HESABI

155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ HESABI

Ticari Mallar Hesabı'nı oluşturan kalemler aşağıda açıklamıştır.

SIM kart, GSM hizmeti veren şirketler abonelerin bu alandaki hizmetlerden yaralanmasını sağlayabilmesi için verildiği içerisinde abone kimlik bilgileri ve kendilerine ait telefon rehberi oluşturmasını sağlayan bir karttır. SIM sözcüğünün anlamı ise İngilizce Subscriber Identity Module kelimelerine karşılık gelmekte olup Türkçe'de Abone Kimlik Modülü şeklinde kullanılmaktadır.

Kazı konuş kart, ön ödemeli telefon abonelerinin kullandıkları TL kartlarıdır (eski adıyla kontör kartlarıdır).

Cep telefonu, kolayca taşınabilen, geniş kapsama alanlı, kablosuz telefon sistemini kullanan bir iletişim ve multimedya aygıtıdır (Türkçe Bilgi, 2010: http://www.turkcebilgi.com/cep-telefonu-nedir).

[1]Hesabın oluşturulmasında Türk Telekom ve Turkcell'in 31 Aralık 2014 tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu'ndan yararlanılmıştır.

Modem, bir bilgisayarı bir başka yerlerdeki bilgisayar veya bilgisayarlara genel ağ bağlantısıyla bağlayan aygıttır.

Kablo kutusu, elektrik akımı iletiminde kullanılan ve yalıtkan bir madde ile sarılı bulunan metal teldir.

Bağlama bloğu; telekomünikasyon santral binasında, şebeke ile santral arasında bulunan repartitör çatılarına kolaylıkla monte edilip sökülebilen, plastik malzemeden imal edilen bir reglet (reglet, abone hatlarının üzerlerine girildiği, duvara monte edilen bir kutu) tipidir. DATA sonlandırması, DSL ve benzeri hatların irtibatlaşmasını sağlar (DTM Telekom, t.y.,http://www.dtmtelekom.com/dsl_baglama_blogu.asp).

Duran Varlıklar

Duran varlık, şirket amaçlarına uygun olarak şirket faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini kullanma ömrü bir dönemden fazla olan varlıklar ile bunlarla ilgili birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığından oluşan hesap sınıfıdır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 124). Duran varlıklar maddi ve maddi olmayan olarak iki şekilde sınıflandırılırlar.

Bir varlığın maddi duran varlıklar sınıfında yer alabilmesi için bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Bu özellikler (Sevilengül, 2007: 440);

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait olması,
- Şirketin tedariki işlerinde ya da mal ve hizmet üretimi veya idari amaçlarla sürekli kullanılmak üzere edinilmiş olması,
- Şirket normal faaliyetini sürdürdüğü sürece satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durum dışında, bir yıldan fazla kullanılabilir olmasıdır.

Telekom şirketlerinde hesap organizasyonu açısından en fazla dikkat edilmesi gereken maddi duran varlık hesabı "Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı"dır. Bu durum sektörün yoğun bir altyapı gerektirmesinden kaynaklanır. Bu bakış açısıyla bir telekomünikasyon şirketinin maddi duran varlıklarını oluşturan hesapların içerdiği unsurlar yardımcı hesap düzeyinde aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

25. MADDİ DURAN VARLIKLAR[2]

252 BİNALAR HESABI

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI

253.01 GSM Hizmet Malzemeleri

253.02 Sabit Hat Altyapı Yatırımları

253.03 Çağrı Merkezleri Malzemeleri

253.04 Şans Oyunları Terminalleri

253.05 Terketme Maliyetleri

253.06 Harici Tesisler

253.07 İletim Cihazları

253.08 Santral Ekipmanları

253.09 Data Ağları

253.10 Tesis ve Cihazlar

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

255.01 Döşeme

255.02 Demirbaşlar

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HESABI (-)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI

259 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)

*Binalar Hesabı'*nda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak elde tutulan binalar ve arsalar yer almamakta olup bunlar yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmektedir.

Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı ile ilgili olarak; *GSM hizmet malzemeleri* başlığında müşterilere sunulan GSM hizmetinde kullanılan her türlü malzemeler yer almaktadır. *Sabit hat altyapı yatırımlarında* şebeke erişimi, lokal kullanım, yerel ve uluslararası uzun mesafe erişimlerin sağlanmasında kullanılan altyapılarla ilgili yapılan yatırımlar izlenmektedir.

Telekomünikasyon şirketleri abonelerine sundukları çağrı merkezi hizmetleri ile onların gereksinimlerini en iyi, en doğru ve en hızlı şekilde karşılamayı amaçlamaktadır.

[2]Hesap grubunun oluşturulmasında Türk Telekom ve Turkcell'in 31 Aralık 2014 tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu'ndan yararlanılmıştır.

Çağrı merkezleri hizmetinde kullanılan malzemeler *çağrı merkezleri malzemeleri* başlığı altında izlenmektedir.

Terketme maliyetleri başlığında ise maddi duran varlık kaleminin sökülmesi, taşınması ve çevrenin restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler yer almaktadır.

Şirket faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü ofis, döşeme, masa, koltuk, dolap gibi varlıklar Demirbaşlar Hesabı'ndaki *demirbaşlar ve döşeme* başlıkları altında izlenmektedir (Sürmen, 2015: 186).

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ise şirkette, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, bununla ilgili harcamaların izlendiği hesaptır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 341).

Duran varlıkların ikinci kısmı ve belki de telekomünikasyon şirketleri açısından önem arz eden kısmı maddi olmayan duran varlıklardır. Maddi olmayan duran varlık, fiziksel özelliği bulunmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. İşletmeler yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulaması, teknik bilgi, fikri mülkiyet hakları, lisans, markalar ve piyasa bilgisi gibi maddi olmayan duran varlıkları elde etme, geliştirme veya iyileştirmek amacıyla çeşitli harcamalarda bulunur (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 349). Bu harcamalar karşısında elde edilen ve kullanım süresi bir hesap döneminin üzerinde olan bu varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak nitelenirler.

Telekomünikasyon şirketlerinde maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan özellikli hesap kalemleri bakımından burada; Haklar Hesabı, Şerefiye Hesabı (TMS'ye göre Şerefiye Hesabı maddi olmayan duran varlıklar içerisinde izlenmemektedir) ve Geliştirme Giderleri Hesabı dikkate alınmıştır. Bu bakış açısıyla bir telekomünikasyon şirketinin maddi olmayan duran varlıklarını oluşturan hesapların içerdiği unsurlar yardımcı hesap düzeyinde aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

26. ŞEREFİYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR[3]

260 HAKLAR HESABI

260.01 GSM Lisansları

260.02 Diğer Telekomünikasyon Lisansları

260.03 Bilgisayar Yazılımları

[3]Hesap grubunun oluşturulmasında Türk Telekom ve Turkcell'in 31 Aralık 2014 tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu'ndan yararlanılmıştır.

260.04 Vergi Muafiyet Hakları

260.05 Transmisyon Hatları

260.06 Merkezi Şans Oyunları Sistemi İşletme Hakkı

260.07 Müşteri Listeleri

260.08 Feshedilemeyen Haklar

260.09 İmtiyaz Hakkı

261 ŞEREFİYE HESABI

261.01 Marka Değeri

263 GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan lisans ve yeni müşterileri elde etmek için katlanılan maliyetler telekomünikasyon sektöründe önemli bir yere sahiptir (Klynveld Peat Marwick Goerdeler [KPMG], 2010: 6). Zira bir şirketin telekomünikasyon alanında faaliyet gösterebilmesi için bir takım lisans ve yetkilendirme belgelerine sahip olması gerekir.

Telekomünikasyon alanındaki lisans ve markalar gibi maddi olmayan duran varlıklarla ilgili işlemler TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'na göre muhasebeleştirilir.

GSM lisansları BTK tarafından açılan ihaleler aracılığıyla, telekomünikasyon sektöründe GSM alanında hizmet sunacak olan şirketler tarafından edinilmekte ve *GSM Lisansları* başlığı altında izlenmektedir. GSM alanına girmeyen diğer telekomünikasyon faaliyetleri için gerekli olan lisanslar edinildiğinde ise *diğer telekomünikasyon lisansları* başlığında izlenmektedir. Örneğin 3G lisansı alacak olan bir GSM şirketi A, B, C ve D olmak üzere dört tip 3G lisansından birisinin ihalesine girerek satın alabilir. Bu lisanslar arasında sadece bant genişliği farkı bulunmaktadır. A tipi 40 MHz, B tipi 35 MHz, C tipi 30 MHz, D tipi ise 25 MHz frekansına sahiptir (Vodafone – 3G A ve B tipi lisans kapsamları nelerdir? (t.y.b), https://yardim.vodafone.com.tr/system/selfservice.controller?). Türkiye'de yapılan ihalede Turkcell A tipi lisansını, Vodafone B tipi lisansını, Avea ise C tipi lisansını almıştır (İlk Teknoloji, t.y.).

Bilgisayar yazılımları, bilgisayarlar arası veya bilgisayarın kendi içerisindeki parçalar (donanım) arasındaki iletişimi sağlamaktadır (Sumer ve Eker, 2010: 26). *Bilgisayar yazılımları* başlığında şirket bünyesinde edilen veya dışarıdan alımla elde edilen satışı yapılmayacak yazılımlar izlenmektedir.

Transmisyon hatları iletim hatları şeklinde ifade edilmektedir. Daha çok radyo vericisinde, alıcısında, kablolu TV yayınlarının dağıtımında ve bilgisayar ağlarında kullanılmaktadır.

Müşteri listeleri, müşteriler hakkındaki isim ve iletişim bilgilerinden oluşan bir veri bankasıdır (Financial Accounting Standards Board [FASB]-EITF 02-17, Md. A18). TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre telekomünikasyon şirketi dışarıdan elde ettiği müşteri listelerini bu başlık altında izlenmektedir.

Feshedilemeyen haklar başlığında bir varlığın belirli bir süre boyunca kapasitesinin bir kısmının kullanımına ilişkin edinilmiş olan haklar yer almaktadır (Turkcell, 2014: 25). *İmtiyaz hakkı* başlığında ise ilgili devlet kurumlarından alınan şirkete ayrıcalık tanıyan sözleşmeler izlenmektedir.

Borçlar

Pasif hesaplar Kısa Vadeli Yabancı Kaynak, Uzun Vadeli Yabancı Kaynak ve Özkaynak olmak üzere üç ana sınıftan oluşmaktadır (Sürmen, 2015: 216). Kısa vadeli yabancı kaynaklar, bilanço tarihi itibariyle bir yıl içerisinde ödenmesi beklenen borçları veya yükümlülükleri nitelerken uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bilanço tarihi itibariyle bir yıldan uzun sürede ödenmesi beklenen borç veya yükümlülükleri ifade eder. Özkaynak da işletme sahiplerinin işletme varlıkları üzerindeki haklarını gösterir (Çankaya ve Dinç, 2013: 94-105). Telekomünikasyon şirketleri açısından finansal durum tablosunun borçlar kısmında yer alan 379 / 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı farklılık arz edebileceği yönüyle burada ele alınmıştır.

379 / 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HESABI[4]

379 / 479.01 Davalar

379 / 479.02 Müşteri İade Karşılıkları

379 / 479.03 BTK Cezaları

379 / 479.04 Personel Performans Primi Karşılıkları

379 / 479.05 Terketme Maliyetleri Karşılığı

379 / 479.06 Garanti Kapsamındaki Karşılıklar

[4]Hesabın oluşturulmasında Türk Telekom ve Turkcell'in 31 Aralık 2014 tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu'ndan yararlanılmıştır.

Davalar başlığında şirketin herhangi bir sebeple dava aşamasına gelmiş yükümlülükleri yerine getirme ihtimali olduğunda ayırdığı karşılıklar izlenmektedir (Özkan ve Kocamış, 2011: 198).

Müşteri iade karşılıkları başlığında güvenilir bir tahminle hesaplanan müşteri iadeleri karşılık tutarı izlenmektedir. BTK ile yapılan anlaşmalar neticesinde anlaşma koşullarına uyulmadığında ödenecek cezalar için önceden güvenilir bir tahminle belirlenebilen tutarlar için ayrılacak karşılıklar *BTK cezaları* başlığı altında izlenmektedir.

Personel prim karşılıkları başlığında güvenilir bir tahminle hesaplanan personel ile ilgili prim karşılıkları izlenmektedir. *Terketme maliyetleri karşılıkları* başlığında ise maddi duran varlıkların sökülmesi, taşınması ve çevrenin restorasyonuna ilişkin tahmini yükümlülükler izlenmektedir (Turkcell, 2014: 33).

2.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu)

Kapsamlı Gelir Tablosu, şirketin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm giderleri ve bunların sonucunda şirketin net kâr veya zararını gösteren bir tablodur (Çankaya ve Dinç, 2013: 106). Kapsamlı Gelir Tablosu içerisinde telekomünikasyon sektöründe faaliyette bulunan şirketler için özellik arz eden durum elde edilen hasılatın yardımcı hesaplar düzeyinde nasıl izlenmesi gerektiğidir. Çeşitli hizmet alanlarına sahip olan bu şirketlerde hasılatın hangi faaliyetlerden elde edildiğinin yardımcı hesaplar düzeyinde belirlenmesi yapılacak değerlendirmelerin doğruluğu bakımından gereklidir. Bu nedenle burada gelir tablosuyla ilgili sadece "Esas Faaliyetlerden Gelirler", "Satışların Maliyeti" ve "Faaliyet Giderleri" gibi başlıklar üzerinde durularak açıklama yapılmıştır.

60 ESAS FAALİYETLERDEN GELİRLER
- 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI[5]
  - 600.01 Yurtiçi Faturalı Hatların GSM Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirler (Konuşma ve Kısa Mesaj)
  - 600.02 Yurtiçi Ön Ödemeli GSM Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirler (Konuşma ve Kısa Mesaj)
  - 600.03 Yurtiçi Sabit Telefon Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirler

[5]Hesabın oluşturulmasında Türk Telekom ve Turkcell'in 31 Aralık 2014 tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu'ndan yararlanılmıştır.

600.04 Yurtiçi ADSL Gelirleri
600.05 Ara Bağlantı Gelirleri
600.06 Cihaz Gelirleri (Şirket ana yüklenici ise)
600.07 SIM Kart Satışları
600.08 Tesis ve Sabit Ücret Gelirleri
600.09 Çağrı Merkezi Gelirleri
600.10 Kiralık Devre ve Data Hizmetleri Gelirleri
600.11 GSM Operatörlerinden Elde Edilen Kira Gelirleri
600.12 İçerik Gelirleri
600.13 Müşteri Listesi Gelirleri

GSM hizmetlerinden elde etilen hasılat ya faturalı hatlardan yada ön ödemeli hatlardan elde edilebilir. Bu bakımdan faturalı hatlardan elde edilen hasılat *yurtiçi faturalı hatların GSM hizmetlerinden elde edilen gelirler (konuşma ve kısa mesaj)* başlığında, ön ödemeli hatlardan elde edilen hasılat ise *yurtiçi ön ödemeli GSM hizmetlerinden elde edilen gelirler (konuşma ve mesaj)* başlığında izlenmektedir.

Ayrıca sabit telefon hizmetlerden elde edilen hasılat ise *yurtiçi sabit telefon hizmetlerinden elde edilen gelirler* başlığında izlenmektedir.

ADSL gelirleri başlığında sabit hat operatörünün internetten elde ettiği hasılat yer almaktadır. *Cihaz gelirleri* başlığında ise cep telefonu, modem v.s. gibi cihazların satışından elde edilen hasılat yer almaktadır.

SIM kart satışları başlığında, iade ve indirimler düşüldükten sonra distribütörlere sunulduktan sonra elde edilen hasılat yer almaktadır. *Tesis ve sabit ücret gelirleri* başlığında faturalı hatlara her ay kullanım oranına bakılmaksızın sabit olarak fatura edilen hasılat tutarları izlenmektedir (Turkcell, 2014: 22).

Çağrı merkezi gelirleri başlığında ise sunulan çağrı merkezi hizmetlerinden elde edilen hasılat yer almaktadır.

Sabit hat operatörleri sahip olduğu altyapısının bir bölümünü başka bir operatöre belirli bir bedel karşılığında kiralayarak kullandırabilir. Bunlardan elde edilen hasılat da *kiralık devre ve data hizmetleri gelirleri* başlığında izlenmektedir. GSM operatörleri ise sahip olduğu şebeke ağını başka bir GSM operatörüne belirli bir bedel karşılığında

kiralayarak kullandırabilir. Buradan elde edilen hasılatı ise *GSM operatörlerinden elde edilen kira gelirleri* başlığında izlenmektedir.

Telekomünikasyon şirketi müşterilerine video kliplerin indirilmesi, yol tarifleri, restoran bulma gibi çeşitli mobil içerik hizmetleri sunabilir. Bu tür hizmetten elde edeceği hasılatı da *içerik gelirleri* başlığında izlemektedir.

Telekomünikasyon şirketi dışarıdan elde ettiği müşteri listelerinin satışında elde ettiği hasılatı *müşteri listesi gelirleri* başlığında izlemektedir.

601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI
601.01 Yurt Dışı Ticari Mal Satışı Gelirleri
601.02 Yurt Dışı Hizmet Gelirleri

Yurtdışında satılan mal veya hizmetlerin karşılığında elde edilen hasılat *Yurtdışı Satışlar Hesabı*'nda izlenmektedir.

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI

Daha öncede belirtildiği gibi telekomünikasyon şirketleri hem bir ticari şirket hem de hizmet şirketi özelliği taşımaktadır. O yüzden satışların maliyetiyle ilgili değerlendirme yapılırken 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı ayrı ayrı dikkate alınmalıdır.

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)
630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI

Telekomünikasyon şirketlerinde ortaya çıkan faaliyet giderleri; personel giderleri, yurtiçi bağlantı giderleri, tamir ve bakım giderleri, ilan ve reklam giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, müşterileri elde tutma, kazanım ve promosyon giderleri, müşavirlik giderleri ve yönetim giderleri şeklinde niteliklerine göre ifade edilebilmektedir.

ÜÇÜNÇÜ BÖLÜM

3. TELEKOMÜNİKASYON ŞİRKETLERİNDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA İNCELENMESİ

3.1. Genel Açıklama

Birbirinden farklı çeşitli hizmetlerin müşteriye sunulabildiği telekomünikasyon sektörü birçok açıdan diğer sektörlerden ayrılmaktadır. Özellikle hasılatın sadece sunulan hizmetlerden değil aynı zamanda telefon cihazı gibi satılan ürünlerden sağlandığı, yoğun duran varlık gerektiren ve yazılım gibi maddi olmayan duran varlıkların sıklıkla kullanıldığı göz önünde bulundurulursa telekom sektörünün birçok özellikli işlemi içerdiği anlaşılır.

Karmaşık olan bu özelliklerin anlaşılır kılınması amacıyla bu çalışmada sadece hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlık işlemlerine değinilmiştir. Dolayısıyla bu bölümde telekomünikasyon şirketlerine özgü hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemleri Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kapsamında ele alınmış ve çeşitli uygulamalarla açıklanmıştır.

3.2. Telekomünikasyon Şirketlerine Özgü Hasılat İşlemleri ve Örnek Uygulamalar

Dinamik ve sürekli değişimin yaşandığı bir sektör olan telekomünikasyon sektöründe şirketlerin sunduğu hizmet yelpazesi oldukça geniştir. İnternet hizmeti, sabit hat, mobil hizmetler ve televizyon hizmetleri bunlardan sadece birkaçıdır. Birden fazla unsurdan meydana gelen çeşitli hizmet ve mallar bir bütün olarak paket halinde müşteriye sunulabildiği gibi ayrı ayrı olarak da satılabilmektedir. Bu açıdan sözkonusu hizmetlerin paket halinde satışında her hizmet için hesaplanacak hasılatın tespiti özellikli bir konu haline gelmektedir. Özellikle müşterilere yapılan teşvikler, sunulan hizmetlerin karışıklığı ve çok çabuk değişmesi hasılatın da her hizmet için ayrı olarak tespit edilmesini zorlaştırmaktadır (KPMG, 2010: 9).

Telekomünikasyon şirketlerinde müşteriyle abonelik sözleşmeleri yapılmakta ve bu sözleşmenin içeriğine göre hasılat tanımlanmaktadır. Abonelik sözleşmesi, müşterinin belirli bir dönem boyunca alacağı hizmet veya malın içeriğini ve ödeyeceği fiyatın ne olacağını önceden belirleyen, taahhüt içeren veya içermeyen sözleşmelerdir. Abonelik sözleşmeleri aynı zamanda hizmet sözleşmesi özelliklerini de taşıyabilmektedir. Hizmet sözleşmesi ise hizmet üretimi yapan işletmelerin sundukları hizmetlere göre farklılık gösterebilen ve belirli bir standardı olmayan, sunulan hizmetlerin içeriğine göre değişen sözleşmelerdir (Ercan, 2014: 6).

Verilen hizmetler karşılığında elde edilen hasılat ise işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan, ortakların sermaye katkıları dışındaki özsermayedeki artışlar olarak tanımlanır (Yıkılmaz, 2014: 3). Hasılat kapsamındaki işlemler; mal satışları, hizmet sunumu ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden meydana gelmektedir (TMS 18, Md. 1).

3.2.1. Telekomünikasyon Şirketlerinde Hasılat İşlemleri

Telekomünikasyon şirketleri müşterileriyle hizmet (abonelik) sözleşmeleri imzalayarak, müşterilerine çeşitli şekillerde hizmet ve ekipman sağlamaktadır. Modem ve telefon cihazı gibi sattıkları ekipmanlar için belirlenen fiyatları sunulan hizmetin fiyatından ayrıştırmak yerine müşterilerine paket halinde ürünleri indirimli ya da normal fiyat uygulayarak sunmaktadırlar. Bu hizmet sunumu ve cihaz satışından sağlanacak hasılatın tespiti ve ayrıştırılması oldukça önemlidir. Dolayısıyla elde edilen hasılatın hizmet ve ekipman gibi sözleşme unsurları arasında doğru bir şekilde ayrıştırılması gerekmektedir. TMS 18'de sözleşmedeki unsurların nasıl ayrıştırılacağına dair detaylı bilgi yer almamakta ancak TFRS Yorum 18: Müşteriden Varlık Transferi yorumunda ise hasılatın ayrıştırılması hususuna ilişkin çeşitli kriterler bulunmaktadır. Buna göre sözleşmedeki unsurların ayrıştırılması için; unsurun müşteri için tek bir değerinin olması ve gerçeğe uygun değerinin tam olarak ölçülebilmesi gerekir (KPMG, 2010: 12).

Kısacası müşterilere birden çok mal veya hizmet sunulduğunda, müşterilerden alınacak bedel, göreceli makul değer baz alınarak mal ve hizmet unsurları arasında ayrıştırılır. Hasılatın kaydedilmesi için teslim edilen unsurların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi bu ayrıştırma için oldukça önemlidir (Vodafone, 2014: 104).

Yukarıdaki bilgiler ışığında telekomünikasyon şirketlerinde hasılat sağlayan işlemler diğer bir ifadeyle hasılat çeşitleri aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.2.1.1. Ekipmanlar, Aktivasyon ve Bağlantı Ücretleri

Müşterilerin bir şebekeyi kullanması sonucunda tahakkuk ettirilen aktivasyon ve bağlantı ücretleri gelişmiş birçok önemli mobil telefon piyasasında nadir olmasına rağmen bazı ülkelerde hala uygulanmaktadır (KPMG, 2010: 12). Örneğin; Türkiye'de yapılan TTNET abonelik sözleşmelerinde aktivasyon / bağlantı ücretinin yer aldığı ve bu sözleşme içinde "aktivasyon / bağlantı ücreti, aboneden kampanya vs. nedenlerle aksi belirtilmedikçe bir defaya mahsus ilk faturada alınır" şeklinde açıklamanın yapıldığı bilinmektedir (TTNET, t.y.).

Bunun dışında müşterilere sunulan telefon cihazı, modem ve diğer şebeke ekipmanları da telekomünikasyon şirketlerinde hasılatın önemli unsurlarındandır. Bu unsuların satışından elde edilen hasılat, ekipmanların müşterilere teslim edilmesi durumunda kayıtlara aktarılır. Telekomünikasyon hizmetleri ile telefon cihazları ve modemler beraber fiyatlandırılarak da satılabilir. Bu durumda müşteriye sunulan her unsurla ilgili gerçeğe uygun değerin bilinmesi gerekir. Dolayısıyla her bir unsur, gerçeğe uygun değerle tespit edilen bağımsız bir fiyat üzerinden kaydedilir. Elde edilen toplam bedel, sunulan unsurların gerçeğe uygun değerleri oranında ürün ve hizmetlere dağıtılır. Ürün ve hizmetlerin maliyeti, ilgili hasılat kaydedildiğinde gidere dönüştürülür (Türk Telekom, 2014: 27).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere bağımsız fiyatların tespit edilmesi telekomünikasyon şirketlerinin sundukları hizmet veya sattıkları ürünlerin hasılatını muhasebeleştirmek adına önemlidir. Bağımsız fiyat tespit edildikten sonra toplam elde edilen bedel, sunulan unsurların gerçeğe uygun değerleriyle orantılı olarak ürün ve hizmetlere dağıtılarak hasılat olarak kaydedilir.

TMS 18: Hasılat Standardının 13. maddesinde hasılatın unsurlar arasında paylaştırılmasıyla ilgili olarak "Bu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir" ifadesi yer almaktadır.

Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa temelli bir ölçümdür. Bununla birlikte bazı varlık ve borçlar için piyasa işlemleri veya bilgilerine ulaşmak mümkün iken bazıları için de mümkün olmayabilir. Ancak gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında,

piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır (TFRS 13, Md. 1).

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak bir sözleşmenin birden çok unsuru içeren bir hasılat işlemine ait olduğu anlaşılırsa, yapılacak ayrıştırmada muhasebedeki özün önceliği ilkesinden hareketle sözleşmenin şeklinden çok içeriği ve unsurların birbirleriyle olan ilişkileri dikkate alınmalıdır (Özkan, 2007a: 63). Bunun dışında hasılatın tespiti için alınan bedelin gerçeğe uygun değerinden satış iskontosu, miktar iskontosu ve vergi iadesi gibi işlemler çıkarılmalıdır.

Örnek 1[6]: Telekom A Şirketi yeni müşterilerine iki yıllık sözleşme imzalamaları halinde …… marka telefon cihazını ücretsiz olarak vermektedir. Sözleşmenin müşterilere getirdiği bazı yükümlüklerde vardır. Bu kapsamda; sözleşmenin iptali veya ödemenin yapılmaması durumunda müşteri, iptal bedeli olarak 300,- TL ödeyecektir. Sözleşme kapsamında hizmet bedeli olarak müşterilerden aylık 50,- TL alınmaktadır. Sözleşme imzalamayan müşterilerinden ise aylık olarak 40,-TL alınmaktadır. Telefon cihazının Telekom A'ya maliyeti 350,- TL olup bu cihaz piyasada ayrı olarak 400,- TL'ye satılmaktadır.

Teslim Edilebilir Hizmetler	**Sözleşme Kapsamındaki Fiyatın Belirlenmesi**	**Sözleşme Bedelinin Dağıtımı**			**Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**
		Bağımsız Satış Fiyatı	**Bağımsız Satış Fiyatı (%)**	**Hasılatın Ayrıştırılması**	
Telefon Cihazı	0,-	400,-TL	%29,41*	353,-TL**	*Sözleşmenin başlangıcında muhasebeleştirilir.*
Telefon Hizmeti	1.200,-TL (50,-TL×24ay)	960,-TL (40,-TL×24ay)	%70,59*	847,-TL**	*Hizmet sunuldukça hasılat olarak muhasebeleştirilir.*
Toplam	1.200,-TL	1.360,-TL	%100	1.200,-TL	
*400,- TL / 1360,- TL= %29,41 * 960,- TL / 1360 ,- TL= %70,59 ** %29,41 x 1.200,- TL = 353,- TL ** %70,59 x 1.200,- TL = 847,- TL					

Telefon cihazı ve telefon hizmeti sözleşme kapsamında paket ürün olarak satın alınmayıp ayrı ayrı satın alınmış olsaydı Telekom A toplam 1.360,-TL hasılat elde edecekti ancak sözleşme kapsamında toplam 1.200,-TL hasılat elde edecektir. Yukarıdaki hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere sözleşmeden yararlanan aboneler için 160,-TL'lik

[6] KPMG (2010: 14) ve Köse ve Şengül-Çelikay (2015: 19)'dan uyarlanmıştır.

bir indirim sözkonusudur. Sözleşme bedelinden elde edilen hasılat, telefon cihazı ve telefon hizmeti arasında ayrıştırıldığında sırasıyla ayrıştırılmış değerler 353,-TL ve 847,-TL olarak hesaplanmaktadır. Telefon cihazından elde edilen 353,- TL'lik hasılat ürün teslim edildiğinde gerçekleşmiş olacak ve teslim tarihinde muhasebeleştirilecektir. Telefon hizmetinden elde edilecek 847,-TL'lik hasılat ise hizmet sunumu gerçekleştikçe muhasebeleştirilecektir. Bu bilgilere göre, Telekom A şirketinin "telefon cihazının" satışından elde edeceği hasılatla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

	181 GELİR TAHAKKUKLARI H.	**353,**	**-**		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**353,**	**-**
	600.06 Cihaz Gelirleri				
	Telefon cihazından elde edilen hasılat kaydı.				

Telefon cihazından elde edilecek hasılat istenilebilir hale gelene kadar bir alacak hesabında değil de 181 Gelir Tahakkukları Hesabı'nda izlenir. Buradaki hasılat, her ay fatura tarihinde istenebilir hale geldiğinde ilgili alacak hesabına aktarılacaktır. Her ay aktarılacak tutar 353 ,- TL / 24 ay = 14,71 TL olacaktır.

Bununla beraber "telefon hizmetiyle" ilgili Telekom A Şirketi'nin kaydı her ay fatura tarihinde aşağıdaki gibi olur.

	120 ALICILAR H.	**35,**	**29**		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**35,**	**29**
	600.01 Yurtiçi Faturalı Hatların GSM Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirler				
	Telefon hizmeti satışından elde edilen hasılat kaydı.				

Yapılan kayıttan görüleceği üzere her ay Telekom A'nın sözleşme kapsamında "telefon hizmetinden" elde edeceği hasılat 847,- TL / 24 ay = 35,29 TL/ay olarak gerçekleşecektir.

3.2.1.2. Garantiler

Telekomünikasyon sektöründe bulunan şirketler sattıkları ürünle ilgili satışın gerçekleştiği anda garanti verebilmektedir. Sözleşme koşulları kapsamında satış tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde satılan ürünle ilgili üretim hataları, ürün tamiri veya

değişimi gibi konularda telekomünikasyon şirketleri taahhüt verebilmektedir (Akbulut, 2012: 892). Genellikle garanti süresi telefon cihazları ve diğer ekipmanlar için on iki ay olarak belirlenmektedir. Garantiler, TMS 18: Hasılat ve TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar Standardıyla uyumlu olarak muhasebeleştirilmelidir (KPMG, 2010: 13).

Garanti koşulları içeren sözleşmelerde ürünün teslim edilmesiyle birlikte hasılat muhasebeleştirilebilir. Ancak ileride şirketin verilen taahhütler doğrultusunda ne kadar bir maliyete katlanacağının tespit edilebilmesi gerekir (Özkan, 2007b, 69). Eğer şirket geçmiş deneyimleri ve teknik incelemelerden yola çıkarak ileride ortaya çıkacak maliyetleri güvenilir bir şekilde yaklaşık da olsa tespit edebiliyorsa bunun için karşılık ayırmalıdır (Örten ve diğerleri, 2012: 586).

Örnek 2[7]: Telekom A Şirketi 2013 yılında, maliyet bedeli 4.000,-TL olan 100 adet telefon cihazının her birini 5.000,- TL'ye peşin olarak satmış ve satılan telefon cihazı için bir yıl garanti vermiştir. Geçmiş deneyimlere göre satılan telefon cihazlarının %80'ine garanti kapsamında tamir yapılmadığı bilinmektedir. Yüzde 10'unun satış fiyatının yüzde 40'ına karşılık gelen küçük tamiratlar gerektirdiği ve diğer %10'unun ise satış fiyatının %60'ına karşılık gelen büyük tamirat ve cihaz değişimi gerektirdiği belirlenmiştir. Telekom A, dönem sonunda garantiler için karşılık ayırma kararı almıştır.

Garanti maliyetlerinin tahmini olarak hesaplanması aşağıdaki gibidir.

- 500.000,-TL × 0,80 × 0 = 0,- TL
- 500.000,-TL × 0,10 × 0,40 = 20.000,-TL
- 500.000,-TL × 0,10 × 0,60 = 30.000,-TL

Yapılan hesaplamalara göre toplam 50.000,-TL tutarında garanti için karşılık ayrılacağına karar verilmiştir. Telekom A'nın garanti karşılığıyla ilgili 2013 yılı sonunda yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

	100 KASA H.	**500.000,**	**-**		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**450.000,**	**-**
	600.06 Cihaz Gelirleri				
	379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.			**50.000,**	**-**
	379.06 Garanti Kapsamındaki Karşılıklar				
	Garantili telefon cihazı satış kaydı.				

[7] Akbulut (2012: 892)'dan uyarlanmıştır.

621 SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ H.	**400.000,**	**-**		
153 TİCARİ MALLAR H.			**400.000,**	**-**
Satılan telefon cihazının stoklardan çıkarılması kaydı.				

Vergi mevzuatına göre ayrılan karşılığın hasılattan düşülmeyeceği açıktır ki buna göre yapılması gereken kayıtta hasılatın 500.000,- TL olarak gösterilmesi gerekir. Bu açıdan vergi mevzuatı ve standartlara göre yapılacak kayıtlarda 50.000,- TL'lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Bununla ilgili vergi etkisi 50.000,- TL x %20 = 10.000,- TL olarak gerçekleşmektedir. Bu işlemle ilgili yapılması gereken vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi olur.

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	**10.000,**	**-**		
691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.			**10.000,**	**-**
Vergi etkisi kaydı				

Yukarıdaki kayıttan görüleceği üzere 10.000,- TL ilgili yılın vergi matrahına eklenerek vergi mevzuatına uyum sağlanmıştır.

3.2.1.3. Müşteri Sadakat Programı (Hediye Puanlar)

Birçok sektörde kullanılmakta olan müşteri sadakat programı, müşterileri elde etmek veya tutmak için kullanılan bir pazarlama stratejisidir (Vardar, 2013: 93). Müşteri sadakat programı, satışı özendirme faaliyeti kapsamında müşterilere hediye puan karşılığında ileriye yönelik bedelsiz veya indirimli mal ya da hizmet sunmayı ifade eder (Yarbaşı, 2011: 76). Hediye puanların muhasebeleştirilmesi TFRS Yorum 13: Müşteri Sadakat Programı Yorumu'na göre yapılmaktadır. İlgili yorumun öncesi ve sonrasındaki muhasebeleştirme uygulamaları aşağıda verilmiştir.

Tablo 12: Hediye Puanların TFRS Yorum 13'den Önce ve Sonrasındaki Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

	TFRS Yorum 13 Öncesi	TFRS Yorum 13 Sonrası
Gelir Tablosundaki Durumu	Satış bedelinden düşülür veya pazarlama giderine kaydedilir.	Satış bedelinden düşülür.
Bilançodaki Durumu	Karşılık ayrılarak tahakkuk ettirilir.	Ertelenmiş gelire kaydedilir.
Değerlemedeki Farklılıklar	Yükümlülüğün yerine getirilmesindeki ilgili maliyet değeri	Gerçeğe uygun değer
Kaydedilmesi Durumu	Yükümlülük yerine getirildiğinde	Yükümlülük yerine getirildiğinde

Kaynak: Yarbaşı, 2011: 79.

Daha önce de ifade edildiği gibi müşteri sadakat programı, müşterilerin mal ya da hizmetleri satın almalarını teşvik etmek amacıyla işletmeler tarafından kullanılır. Müşteri mal ve hizmet satın aldığı taktirde, işletme müşteriye bu alışverişten kaynaklanan hediye puan (daha sıklıkla kullanılan terim: puan) verir. Müşteri bu hediye puanları, bedelsiz veya iskontolu ürün/hizmet alımları şeklinde kullanabilir (TFRS Yorum 13, Md. 1).

Muhasebeleştirme açısından hasılatın bir kısmını oluşturan hediye puanların müşteri tarafından kullanılıncaya kadar ertelenmesi gerekir. Hasılatın hediye puanlara düşen ve ertelenen tutarı, müşteriler hediye puanlarını kullandıkları dönemde gelire dönüştürülerek muhasebeleştirilir (Vardar, 2013: 101).

Örnek 3[8]: Telekom A Şirketi'nin uyguladığı müşteri sadakat programına göre müşteri her 200,- TL harcamasına karşılık 20 hediye puan kazanmakta ve bu puanları sadece telefon cihazı alımında kullanabilmektedir.

Telekom A, 2013 yılı boyunca 2.000.000,- TL tutarında satış yapmış ve müşterilerine toplam 200.000 hediye puan vermiştir. Yönetim her hediye puanın gerçeğe uygun değerinin 0,80 TL olduğunu tahmin etmektedir. 2013 yılında 60.000 hediye puan telefon cihazı alımında kullanılmıştır. Yönetimin beklentisi, müşteriler tarafından toplam 160.000 hediye puanın kullanılacağı yönündedir.

Hediye puanlarla ilgili 2013 yılında yapılması muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

100 KASA H.	**2.000.000,**	**-**		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**1.840.000,**	**-**
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.			**160.000,**	**-**
Gelecek Aylara Ait Gelir = 200.000×0,80 = 160.000,-				
Sağlanan hizmetlerle ilgili hasılat kaydı.				

2013 yılında 60.000 hediye puanın kullanıldığı bilindiğine göre yıl sonunda hediye puanlarla ilgili hasılat 60.000,- TL (60.000/160.000×160.000,-TL) olarak bulunur. Bulunan bu tutar 2013 yılının hasılatı olarak 31.12.2013 tarihinde aşağıdaki gibi kaydedilir.

[8] KPMG (2010: 19)'den uyarlanmıştır.

31.12.2013					
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	**60.000,**	**-**			
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**60.000,**	**-**	
(160.000,- TL – 100.000,- TL)					
2013 yılında hediye puanlarının kullanımıyla ilgili hasılat kaydı.					

2014 yılında 70.000 hediye puanın müşteriler tarafından kullanıldığı ve yönetimin 2014 yılına ilişkin beklentisinin ilk tahminden 10.000 puan artış göstererek 170.000 puan olduğu varsayılırsa itfa oranı aşağıdaki gibi revize edilir.

Buna göre; öncelikle gelecek aylara ait gelirlerle ilgili olarak toplam (130.000/170.000) × 160.000,- TL = 122.353,- TL'nin gelire dönüştüğü tespit edilir. Ancak bu 122.353,-TL'nin 60.000,-TL'si 2013 yılında gerçekleştiği için kalan; 122.353,- TL – 60.000,- TL = 62.353,-TL 2014 yılında gerçekleşmiştir.

Telekom A'nın 2014 yılında yapması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	**62.353,**	**-**		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**62.353,**	**-**
2014 yılında amorti edilen hediye puanların kaydı.				

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus var ki; hediye puan karşılığında verilen telefonlar müşterilere teslim edildiğinde ilgili cihazların maliyet bedeli kadar 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı borçlandırılarak 153 Ticari Mallar Hesabı alacaklandırılır. Bunun dışında yukarıda verilen örnekte yer alan kalan hediye puanların kullanılmaması durumunda ise 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı içindeki tutar 649 Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar Hesabı'na aktarılır.

3.2.1.4. Ön Ödemeli (Kontörlü) Mobil Telefon Gelirleri

Ön ödemeli mobil hizmeti verilen pazarlarda, sözleşme tipi şeklinde hizmet verilen pazarlara göre tek düzelik daha fazladır. Bu durum daha çok gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. Ön ödemeli mobil hizmeti kullananların kişi başına ortalama getirileri faturalı hat kullananlarınkinden düşük olmasına karşın birçok telekomünikasyon şirketinin hedefinde ön ödemeli mobil hizmeti tercih eden müşteriler vardır. Bunun nedeni müşterilerin ön ödemeli mobil hizmetinden yararlanmak için ön ödemeyi peşin yapmasıdır.

Bu durumda da telekomünikasyon şirketleri kredi riskini düşürmektedir (KPMG, 2010: 22).

Ön ödemeli kartlar için ödenen peşin konuşma ücretleri nakit olarak tahsil edilmektedir. Sözkonusu nakit olarak tahsil edilen tutarlar, aboneler hizmeti kullanıncaya kadar hasılat olarak kaydedilmemekte ve finansal tablolara gelecek aylara ait gelirler veya ertelenmiş gelir olarak yansıtılmaktadır (Türk Telekom, 2014: 27).

Örnek 4[9]: Telekom A, 01.01.2015 tarihinde 100,- TL karşılığında ön ödemeli kart satması için bayi (satıcı) Z'ye kart satışı yapmıştır. Ön ödemeli kartın son kullanım tarihi aktivasyon tarihinden itibaren 2 aydır ve müşteriye 100 dakika konuşma süresi sağlamaktadır. Ancak müşterinin son kullanma tarihinden önce yükleme yapması durumunda bakiyenin son kullanma tarihi yükleme tarihinden itibaren 2 ay daha uzamaktadır[10].

Ocak ayında satıcı Z müşteri B'ye ön ödemeli kart satmıştır. Müşteri B'nin aldığı ön ödemeli kartla ilgili yapılan ilk dört aylık işlemlerin dökümü aşağıdaki gibidir;

- Müşteri B, kartını **iki ay** boyunca aktif olarak kullanmış,
- **İki ay sonunda** Telekom A, B'nin kartında 60 dakika kaldığını bir sistem kullanarak kendisine bildirmiş,
- Müşteri B **üçüncü ay** 80,- TL karşılığında Telekom A'dan ilave 80 dakika yükleme yapmıştır ve **üçüncü ayın sonunda** B'nin kartında 70 dakika kalmış,
- **Dördüncü ayın** sonunda B'nin kartında 20 dakika kalmıştır.

Telekom A'nın ilk aydan dördüncü aya kadar verilen işlemlerle ilgili yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

Birinci ayda yapılması gereken muhasebe kaydı;

	100 KASA H.		**100,**	**-**		
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.				**100,**	**-**
	Birinci ayda ön ödemeli kartın D bayisine satış kaydı.					

[9]KPMG (2010: 22)'den uyarlanmıştır.

[10]Satıcı Z'nin bu tür kart satışları sebebiyle aldığı komisyon bu örnekte göz ardı edilmiştir.

İkinci ayda kullanılan 40 dakikanın muhasebe kaydı;

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	**40,**	**-**		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**40,**	**-**
600.02 Yurtiçi Ön Ödemeli GSM Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirler				
(100,- TL – 60,-TL)				
İkinci ayda kullanılan kısmın kaydı.				

Üçüncü ayda dakika yüklemesinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

100 KASA H.	**80,**	**-**		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.			**80,**	**-**
Üçüncü ayda ekstra yüklemenin kaydı.				

Üçüncü ayda kullanılan 70 dakikanın muhasebe kaydı;

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	**70,**	**-**		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**70,**	**-**
600.02 Yurtiçi Ön Ödemeli GSM Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirler				
(60,- TL+80,- TL) – 70,- TL				
Üçüncü ayda kullanılan kısmın kaydı.				

Dördüncü ayda kullanılan 50 dakikanın muhasebe kaydı;

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H	**50,**	**-**		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**50,**	**-**
600.02 Yurtiçi Ön Ödemeli GSM Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirler				
(70,-TL – 20,-TL)				
Dördüncü ayda kullanılan kısmın kaydı.				

Ön ödemeli hatta dördüncü ay sonunda kalan 20 dakika iki ay içinde kullanılmadığı varsayılırsa Telekom A'nın altıncı ay sonunda yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

Altıncı ayda kullanılmayan 20 dakikanın muhasebe kaydı;

	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	**20,**	**-**			
	649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR H.			**20,**	**-**	
	Altıncı ayda kullanılmayan kısmın kaydı.					

Yukarıdaki kayıttan görüleceği üzere 2 ay içerisinde kullanılmayan 20 dakika bir gelir hesabı olan Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar Hesabı'na aktarılmıştır.

3.2.1.5. Distribütör ve Bayi Aracılığıyla Cihaz Satışı

Telekomünikasyon şirketi, distribütör ve bayiler, abonelere distribütör ve/veya bayinin cihaz satışını yaptığı ve şirketin haberleşme hizmeti sunduğu ortak kampanyalar düzenleyebilir. Bazı kampanyalarda, distribütör ve/veya bayiler abonelere cihaz taahhütnamesine istinaden taksitlerini telekomünikasyon şirketinin tahsil edeceği cihaz satışı yapar. Bu taahhütnameye istinaden bayi cihaz satışından kaynaklanan taksitli alacağını distribütöre, distribütör de telekomünikasyon şirketine temlik eder. Şirket abonelerden taksitler halinde tahsil edilecek tutarın işlem tarihindeki net bugünkü değerini peşin olarak öder ve finansal durum tablosunda temlik alacağı olarak kaydeder. Bu temlik alacağının henüz vadesi gelmemiş olan kısmı ticari alacaklar altında "vadesi gelmemiş temlik alacağı" olarak sınıflandırılır. Abonelere temlik alacağının aylık taksiti faturalandırıldığında ilgili kısım abonelerden alacaklar hesabın da sınıflandırılır. Şirket, distribütörden temlik alınan bedelleri aboneden taahhüt süresince tahsil eder ve cihaz satışında ana yüklenici olmadığı için cihaz ile ilgili olarak hasılat kaydetmez (Turkcell, 2014: 22).

Yukarıda sayılan hasılat sağlayan işlemlerden başka ayrıca telekomünikasyon şirketleri mobil içerik hizmetinden de hasılat sağlayabilmektedir.

Mobil içerik hizmetiyle telekomünikasyon şirketleri müşterilerine telefonla aramalar, mesaj kullanımı, video kliplerin indirilmesi, yol tarifeleri, restoran bulma gibi benzer içerikli mobil hizmetleri sunabilir. Telekomünikasyon şirketleri abonelerine wireless aracılığıyla çeşitli internet arama motorlarına bağlanmalarına imkan verir. Bu hizmetlerin data erişim ücretleri veya kullanım zamanı telekomünikasyon şirketleri tarafından belirlenerek hasılat olarak kayıt edebilir (KPMG, 2010: 28).

Telekomünikasyon şirketleri kendi bünyesinde oluşturmadığı dışarıdan elde ettiği müşteri listelerinin satışından da hasılat elde edebilir. Müşteri listeleriyle ilgili açıklamalar telekomünikasyon şirketlerine özgü maddi olmayan duran varlık işlemleri ve örnek uygulamalar başlığında açıklandığından aşağıda sadece müşteri listelerinin satışında yapılması gereken muhasebe kaydına örnek verilmiştir.

Örnek 5[11]: Telekom A dışarıdan elde ederek aktifleştirdiği müşteri listelerini 01.10.2015 tarihinde 110.000,-TL'ye H Şirketine beş ay vadeli olarak satmıştır. İlgili sektöre ilişkin borçlanma maliyeti (iskonto oranı) %5'tir.

Yukarıdaki verilen satış işlemiyle ilgili ilk olarak toplam satış tutarı içindeki hasılat ve vade farkı ayrıştırılmalıdır. Bu amaçla, beş ay sonra alınacak olan 110.000,- TL'nin bugünkü değeri hesaplanarak hasılat tutarı belirlenmelidir. İlgili tutar bugünkü değer formülü kullanılarak aşağıdaki gibi hesaplanarak kayıtlara aktarılmalıdır.

Bugünkü Değer = Gelecekteki Değer / $(1 + i)^{k/n}$

i: iskonto oranını

k: Vadeye kadar kalan süreyi

n: Vade için temel alınan değeri (genellikle günlük hesaplamalarda 365, aylık hesaplamalarda 12, yıllık hesaplamalarda 1 alınmaktadır) ifade etmektedir. Buna göre beş ay vadeli olarak yapılan 110.000,- TL'lik satışın bugünkü değeri: (110.000,- TL / $(1 + 0{,}05)^{5/12}$) 107.786,- TL'dir.

Satışı yapılan müşteri listeleri için beş ay sonra alınacak olan 110.000,- TL'nin bugünkü değerinin hesaplanması sonucunda; hasılat tutarının 107.786,- TL ve vade farkının ise (110.000,- TL – 107.786,- TL) 2.214,- TL olduğu belirlenmiştir. Bu durumda Telekom A'nın satış tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki gibi olur.

	01/10/2015				
	120 ALICILAR H.	**110.000,**	**-**		
	382 ERTELENMİŞ GELİRLER H.			**2.214,**	**-**
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.			**107.786,**	**-**
	600.12 Müşteri Listelerinin Satışından Elde Edilen Gelirler				
	Dışarıdan elde edilen müşteri listelerinin A Şirketine satış kaydı.				

[11] Pehlivan ve Gerekan (2013: 141)'dan uyarlanmıştır.

Yukarıdaki kayıttan görüleceği üzere; hasılat tutarı olarak 107.786,- TL Yurtiçi Satışlar Hesabı'nda vade farkıyla ilgili 2.214, TL ise gerçeklememiş bir gelir olarak geçici bir hesap olan Ertelenmiş Gelirler Hesabı'nda izlenmektedir. 2.214,- TL'lik vade farkı geliri dönemsel olarak Faiz Gelirleri Hesabı'na aktarılacaktır.

31.12.2015 tarihinde dönem sonu değerlemesinde döneme ait vade farkı gelirinin hesaplanmasında yine bugünkü değer formülü kullanılır. Buna göre,

Bugünkü Değer = 110.000,- TL / $(1 + 0{,}05)^{2/12}$ = 109.109,- TL

Bulunan değerden satış tarihinde hesaplanmış olan bugünkü değer düşülerek 2015 dönemine ait vade farkı geliri hesaplanır. 2015 dönemine ait vade farkı geliri (109.109,- TL – 107.786,- TL) 1.323,- TL olarak hesaplanır ve ilgili dönemin kapsamlı gelir tablosuna aktarılır. Buna göre 2015 yılına ait vade farkı gelirinin 31.12.2015 tarihindeki kaydı aşağıdaki gibi olur.

31/12/2015					
382 ERTELENMİŞ GELİRLER H.	**1.323,**	**-**			
642 FAİZ GELİRLERİ H.			**1.323,**	**-**	
2015 yılına ait vade farkı gelirinin kaydı.					

Yukarıdaki kayıtlardan görüleceği üzere 2015 dönemi kapsamlı gelir tablosunda satışla ilgili toplam gelir olarak 107.786,- TL gösterilmiş, 1.323,- TL'si ise faiz geliri olarak gösterilmiştir.

Vergi mevzuatı açısından, yukarıdaki hasılat kaydında da hasılatın 110.000,- TL olarak gösterilmesi gerekir. Bu açıdan vergi mevzuatı ve standartlara göre yapılacak kayıtlarda 891,- TL'lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Bununla ilgili vergi etkisi 891,- TL x %20 = 178,- TL olarak gerçekleşmektedir. Diğer bir ifadeyle 178,- TL ilgili yılın vergi matrahına eklenmelidir. Dolayısıyla bu işlemle ilgili yapılması gereken vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2015					
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	**178,**	**-**			
691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.			**178,**	**-**	
Vergi etkisi kaydı.					

Yapılan kayıttan görüleceği üzere 178,- TL ilgili döneme ait matraha eklenerek vergi mevzuatına uyum sağlanmıştır. Vade sonu olan 01.03.2016 tarihinde H Şirketi'nden olan alacağın tahsil ve kalan vade farkının (2.214,- TL – 1.323,-TL = 891,- TL) da dönem geliri olarak kaydedilmesi, ayrıca 2015 dönemi sonunda (31.12.2015) matraha ilave edilmesi nedeniyle vergi etkisi hesaplanan 891,- TL'nin bu dönemin matrahından indirilmesi ve vergi etkisinin düzeltilmesi gerekir. Bunlarla ilgili yapılması gereken kayıtlar aşağıda verilmiştir.

01.03.2016					
100 KASA H.	**110.000,**	**-**			
120 ALICILAR H.			**110.000,**	**-**	
H Şirketinin vade sonunda yaptığı ödemenin kaydı.					
01.03.2016					
382 ERTELENMİŞ GELİRLER H.	**891,**	**-**			
642 FAİZ GELİRLERİ H.			**891,**	**-**	
2016 yılına ait vade farkı gelirinin kaydı.					
01.03.2016					
691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.	**178,**	**-**			
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.			**178,**	**-**	
Vergi etkisinin kapatılması kaydı.					

TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre telekomünikasyon şirketi müşteri listelerini kendi bünyesinde oluşturmuşsa bu müşteri listelerini aktifleştiremez.

3.3. Telekomünikasyon Şirketlerine Özgü Maddi Duran Varlık İşlemleri ve Örnek Uygulamalar

Maddi duran varlıklar, şirket faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için zorunlu olan ve tahminen bir yıldan fazla kullanılmak üzere satın alınan fiziki varlıklardır (Çankaya ve Dinç, 2013: 358). Maddi duran varlıklar; satın alma, başka şirketlere sipariş verilerek inşa veya imal ettirme ve şirket bünyesinde inşa veya imal etme şeklinde edinilebilir (Sürmen, 2015: 174). Muhasebe ve finansal raporlama standartları açısından muhasebeleştirmede TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı esas alınır.

Telekomünikasyon şirketleri açısından maddi duran varlıklar, sunulan hizmetlerin düzenli ve kesintisiz olarak yerine getirilebilmesi için oldukça önemli ve ciddi yatırım harcaması gerektiren varlıklardır. Santral ekipmanları, harici tesisler, şebekeyle ilgili çeşitli

cihazlar, veri ağları, iletim cihazları gibi alt yapıya ilişkin varlıklar telekomünikasyon şirketlerinde önemli maddi duran varlık kalemlerini teşkil ederler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti iki şartın yerine getirilmesi halinde finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bunlardan ilki bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması, ikincisi ise ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir (TMS 16, Md. 7). Bu durumda herhangi bir maddi duran varlık kalemi için yapılacak harcamalar sadece genel olarak tanımlanan bu iki kriteri taşırsa aktifleştirilebilir. Diğer taraftan maddi duran varlıklarla ilgili günlük bakım ve onarım maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Zira TMS 16'da maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerinin aktifleştirilemeyeceği aksine bu maliyetlerin oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Md. 12).

Telekomünikasyon şirketleri açısından da önem taşıyan yedek malzeme ve destekleyici hizmet ekipmanları genellikle stoklar sınıfında yer verilmektedir (KPMG, 2010: 58). Ancak yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde sözkonusu kalemler stok olarak sınıflandırılır (TMS 16, Md. 8).

TMS 16 standardına göre, maddi duran varlıklar ilk edinimde maliyet bedelleriyle kayda alınır. Edinimden sonra düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanır. Bundan dolayı "maliyet" ve "yeniden değerleme" olmak üzere iki yöntem önerilmiş ve uygulayıcılar da bu iki yöntemden birini seçmek zorunda bırakılmıştır (Kaya ve Dinç, 2007: 346).

Maliyet yöntemine göre bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16, Md. 30).

Yeniden değerleme yönteminde ise maddi duran varlıklar finansal tablolarda yeniden değerlenmiş tutarları üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar; gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer kayıpları düşüldükten sonraki kalan değeri ifade eder (Örten ve diğerleri, 2012: 210).

Maddi duran varlıkların değerleme işleminden sonra amortisman ayırma yani maddi duran varlık kalemlerinin amorti edilmesi işlemi gelmektedir. Amortisman, maddi duran varlıkların kullanıldıkları süre içerisinde uğradıkları değer azalışlarının gider olarak yazılmasıdır. Bir maddi duran varlığın amortismana konu olabilmesi için bazı şartları taşıması gerekir ki bu şartlar; (1) işletmede bir dönemden fazla kullanılması, (2) aşınmaya, yıpranmaya ya da kıymetten düşmeye maruz kalması, (3) aktife girmiş olması ve (4) tamamlanmış ve kullanılmaya hazır olmasıdır (Sürmen, 2015: 189-191).

Bir varlığın amortismana tabi tutarının faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir. Çeşitli yöntemler ise doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemleri şeklinde ifade edilmektedir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde ise beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en iyi yansıtan yöntemi seçmelidir. Bununla beraber, gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen yöntem dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmalıdır (TMS 16, Md. 6 ve Md. 62).

Bu bilgiler ışığında, telekomünikasyon şirketlerinin TMS/TFRS kapsamında herhangi bir amortisman yöntemini kullanmak konusunda zorunlu tutulmadığı ve kendileri için en uygun olan amortisman yöntemini seçebilecekleri belirtilebilir. Bu kapsamda; Türk Telekom ve Turkcell'in 31 Aralık 2014 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili kısımlara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 13: Türk Telekom AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü

.....Maddi duran varlıklar, varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerine göre satın alma tarihi veya kurulma tarihleri esas alınarak eşit tutarlı, doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak tahmini artık değerleri düşüldükten sonra amortismana tabi tutulmakta ve kar veya zarara kaydedilmektedir. Arazi ve arsalar, amortismana tabi değildir.....

Kaynak: Türk Telekom, 2014: 19.

Tablo 14: Turkcell AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü

.....Maddi duran varlıklara ilişkin amortismanlar, varlıkların faydalı ömürlerine göre kullanıma hazır oldukları tarihleri esas alınarak doğrusal amortisman metodu kullanılarak ayrılır. Özel maliyetler doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ilgili kira süresince amortismana tabi tutulmaktadır. Bu şekilde hesaplanmış amortisman giderleri kar veya zarar tablosunda satışların maliyeti kalemi içerisinde gösterilmektedir. Arsa ve araziler, faydalı ömürlerinin sınırsız kabul edilmesinden dolayı amortismana tabi tutulmamaktadır.....

Kaynak: Turkcell, 2014: 24.

Tablo 13 ve 14'de görüleceği üzere iki şirket de maddi duran varlıkların amortismanı için doğrusal yöntemi kullanmaktadır.

3.3.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Maliyetlerin Aktifleştirilmesi

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti ancak; güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde ve ayrıca bu maddi duran varlıkla ilgili gelecekte ortaya çıkacak ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması durumunda aktifleştirilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 31).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetini oluşturan unsurlar TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardının 16. ve 17. Maddelerinde açıklanmıştır. Bunlar;

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyetler,
- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesi veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri;
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve mesleki ücretlerdir.

Bazı durumlarda telekomünikasyon şirketleri bir varlığı satın alma veya bir varlığa yatırım yapılıp yapılmaması hususunda bir karar almadan önce fizibilite çalışmasına harcama yapmaktadır. Bu tür yapılan harcamalar maddi duran varlığın belirgin bir unsuru ile ilgili olmadığı gerekçesinden hareketle gider olarak muhasebeleştirilebileceği gibi buna karşılık maddi duran varlığın maliyetine de eklenebilir. Örneğin varlığın tanımlanması ve satın alınmasıyla ilgili acente veya komisyoncuya ödenen ücretler gibi (KPMG, 2010: 59).

Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin 'tamir ve bakım'ı olarak tanımlanır (TMS 16, Md. 12). Bu tür harcamalar gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak bunun dışında yukarıda ifade edilen maddi duran varlığı oluşturan unsurlar arasında gösterilen, doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan işçilik maliyetleri (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında belirtildiği gibi) aktifleştirilir.

Örnek 6[12]: Telekom A çeşitli maliyetlere katlanarak yeni nesil 3G projesini hayata geçirmeye çalışmaktadır.

Telekom A bünyesinde tam zamanlı olarak kurulumu gerçekleştirmek için mühendisleri vardır. Yeni ağın kurulumu boyunca kurulum maliyetlerini içeren işçilerin faydalanacağı tüm mühendislik maliyetlerinin gerçekleşeceği beklenmektedir.

Bu kurulum için şirketin iki seçeneği vardır: ya kendi bünyesindeki mühendislerle çalışmayı yürütecektir ya da dışarıdan müteahhit (yüklenici) firma ile anlaşarak kurulumu yapacaktır. Kurulumda çalışan şirket bünyesindeki mühendisin maliyeti 1.200,-TL iken müteahhit firmanın şirkete olan maliyeti 1.300,-TL'dir. Müteahhit firma ile anlaşılıp yeni 3G bağlantısı üzerinde çalışma yapılacak ise müteahhide ödeyeceği 1.300,-TL'nin; şirket bünyesinde çalışan mühendise ödeyeceği tutara karşılık gelen 1.200,- TL'sini Direk İşçilik Giderleri Hesabı'nda izler ve kalan 100,-TL'sini ise Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda izler. Zira 3G ağ bağlantı projesi uygulamamış olsaydı bu tür maliyetler de ortaya çıkmamış olacaktı ki bu nedenle 3G ağ bağlantısı projesinin sürdürülebilmesi için bu maliyetlere katlanılmıştır.

[12] KPMG (2010: 59)'dan uyarlanmıştır.

TMS 16 Md. 19'da maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen unsulara örnekler verilmiştir. Bunlar:

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil);
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil) ve
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderleridir.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere personel eğitim maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine eklenilerek aktifleştirilmeyip gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Maddi duran varlığın hazırlanma maliyetleri, teslimattaki maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, varlığın uygun çalışıp çalışmadığına dair yapılan test üretim maliyetleri gibi maliyetler varlığın maliyetine eklenmelidir (Kıymetli-Şen, 2013: 23).

Telekomünikasyon şirketleri genellikle bir şebeke ağından başka bir şebeke ağına geçerken örneğin 2G şebekesinden 3G şebekesine geçerken şebeke ağının işlevselliğini test etmek amacıyla bir takım masraflara katlanır. Genellikle bu test, müşterilerin kademeli olarak var olan şebeke ağından yeni şebeke ağına geçmesini sağlamak için iki veya üç ay boyunca uygulanır. Bu şekilde ortaya çıkan test maliyetleri direkt olarak yönetim tarafından varlıkların faaliyete geçmesi olarak değerlendirilirse bu maliyetlerinde aktifleştirilmesi gerekir (KPMG, 2010: 60).

3.3.2. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Muhasebe İşlemleri

Daha önce de belirtildiği gibi telekomünikasyon sektörü, faaliyetlerin kesintisiz olarak yürütülmesi için çok sayıda ve çeşitli türlerde maddi duran varlık kullanımı gerektirir. Bu amaçla kullanılan maddi duran varlıkların; çeşidi, adedi, maliyeti, faydalı ömrü gibi konular telekomünikasyon şirketleri açısından oldukça önemlidir. Önemli sayılan bu maddi duran varlıkların bir kısmı aşağıda sıralanmıştır (Turkcell, 2014: 24, 75; Türk Telekom, 2014: 19, 69);

- Arazi ve binalar,
- Şebeke ve diğer cihazlar,

- Harici tesisler, iletim cihazları,
- Santral ekipmanları,
- Data ağları,
- Taşıtlar (Motorlu Taşıtlar),
- Döşeme ve demirbaşlar,
- Tesis ve cihazlar,
- GSM hizmet malzemeleri,
- Sabit hat altyapı yatırımları
- Yapılmakta olan yatırımlar,

Yukarıda verilen maddi duran varlıkların bir kısmı tek bir varlığı ifade ederken bir kısmı ise her biri ayrı parçadan oluşan bir duran varlık bütününü niteler. Bu noktada telekomünikasyon şirketleri açısından ortaya çıkan en önemli husus, muhasebeleştirme sürecinde ilgili varlığın önemli parçalara ayrılarak kayıt yapılmasının mümkün olduğudur.

Örnek 7[13]: Telekom A, dört parça ekipmandan oluşan şebeke ağı alt yapısını 1.000,-TL'ye satın almıştır. Ekipmana ait 1.000,- TL'lik toplam maliyetin 800-,TL'sini ilk iki parça (kablo geçişi ve anahtarlama ekipmanı), 200,- TL'sini ise her biri 100,- TL olan kalan iki parça (radyo ve alıcı-verici ekipmanı) oluşturmaktadır.

Bu örnek üzerinden açıklanacak olursa, parçaların ayrı ayrı muhasebeleştirilmesine rağmen, finansal tablolarda tek bir maddi duran varlık kalemi olarak açıklanması mümkündür. Bununla ilgili diğer bir örnek de; şebeke bağlantılarının anten veya fiber olarak açıklanması yerine şebeke ve diğer cihazlar şeklinde bütün bir kalem olarak açıklanmasıdır.

Büyük çaplı kontrol maliyetleri ile ilgili TMS 16 Standardı madde 14'e göre "yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki büyük çaplı kontrolden kalan herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan çıkartılır". Yani büyük çaplı kontrol maliyetleri ilgili maddi duran varlık kaleminin maliyetine eklenerek aktifleştirilir.

TMS 16'da maddi duran varlık kaleminin maliyetini oluşturan unsurlar arasında; maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin

[13]KPMG (2010: 61)'den uyarlanmıştır.

tahmini maliyetlerin, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülüğü olarak belirtilmiştir (Md. 16). Yani maddi duran varlık kaleminin sökülmesi, taşınması ve çevrenin restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetlerin ilgili maddi duran varlık kaleminin maliyetine ilave edilerek aktifleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bununla beraber, aktifleştirilecek bu tutar gelecekle ilgili bir nakit çıkışını gerektirdiği için yükümlülük olarak kayıtlara alınmalıdır. Bu sebeple; TMS 16 kapsamında açıklanan maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile ilgili tahmin edilen maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde belirlenen yükümlülükler "TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, Md. 18).

Telekomünikasyon şirketleri, kendileri için sözleşme veya mevzuatta açıklanan yükümlülükler olmasa bile sahip oldukları maddi duran varlık kalemlerinin faydalı ömrü sonunda sökülüp taşınacağı hususunda bir yükümlülüğünün olduğunu göz önünde bulundurmalıdır (KPMG, 2010: 64).

Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir (TMS 37, Md. 23).

Bu hususta telekom işletmeleri için asıl sorulması gereken soru; uygulamada böyle bir yükümlülüğün zorlayıcı yaptırım içerip içermediği ve bu yükümlülüğün herhangi bir kaynak çıkışına neden olup olmayacağıdır. Ne gelişmiş ne de gelişmekte olan ülkelerde kablosuz ağ şebekelerin kurulumu açısından genel düzeyde yaptırıcı bir düzenlemeye rastlamak zordur. Bazı uygulamalarda orijinal kabloların sökülmesinin civarda yaşayanlar için çevresel tehlikelere neden olacağı düşünüldüğünden eski kabloların sökülmesi hususunda yasal bir zorunluluk getirilmemiştir. Ancak bu konuyla ilgili verilecek en güzel örnek telefon kulübeleridir. Telekomünikasyon şirketlerine ait halka açık yerlerde kurulmuş olan telefon kulübeleri günümüzde işlevini yitirdiğinden bunların kaldırılması gerekmektedir. Mobil teknoloji kullanımındaki artış bu alanların kullanımını gereksiz kılmıştır. Dolayısıyla bu kulübelerin hizmetine son verilmesi ve kaldırılması için tahmin edilen maliyetlerin telekom şirketleri tarafından hesaplanması gereken bir yükümlülük olduğu açıktır (KPMG, 2010: 64).

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu *(bilanço tarihi)* itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır (TMS 37, Md. 36). Ayrıca karşılıklar, (danışmanlara ödenen tutarlar, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması için ekipmana ayrılan maliyetler ve işin uygulanması için ortaya çıkacak işçilik maliyetleri gibi) tahmin edilen ek maliyetleri de içermelidir (KPMG, 2010: 64). Bununla beraber; gelecekle ilgili bir tahmin içerdiğinden karşılık tutarının belirlenmesi hususunda doğru ve güvenilir olarak tespit edilmiş bir iskonto oranına ihtiyaç duyulur. İskonto oranı (veya oranları); paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır (veya oranlardır) (TMS 37, Md. 47).

Örnek 8[14]: Telekom A, şebeke ağlarının genişletilmesi planının bir parçası olarak 50 adet mobil kule inşa etmek üzere 01.01.2015 tarihinde bir arazi kiralamıştır. Yapılan sözleşmede normal kiralama süresinin 10 yıl, ancak isteğe bağlı olarak telekom şirketinin 5 yıl uzatma hakkının da olduğu belirtilmiştir. Telekom A, 5 yıllık ek süreyi de kullanmayı düşündüğünden mobil kulelerin faydalı ömrünü 15 yıl olarak belirlemiştir. Kiralama sözleşmesi, arazinin kullanım sonrası tekrar eski haline geri getirilmesini gerektirecek koşulları da içermektedir. Kiralama sözleşmesi sonunda her bir mobil kulenin sökülmesi ve alanın restorasyonuna ilişkin maliyetin 10.000,-TL olacağı tahmin edilmektedir. İlgili sektördeki iskonto oranı %5'tir.

Kiralama sözleşmesi sonunda her bir kule için söküm ve restorasyon maliyetinin 10.000,- TL olacağından gelecekte ortaya çıkacağı öngörülen 50 adet mobil kulenin sökülmesi ve alanın restorasyonuna ilişkin bu maliyet 500.000,- TL olarak hesaplanır. Bu giderin dönemsel olarak bugünkü değerinin hesaplanarak muhasebe ortamına aktarılması gerekmektedir. Bu durumda 500.000,- TL'nin bugünkü değeri aşağıdaki gibi hesaplanarak kayıtlara aktarılmalıdır.

Bugünkü Değer = 500.000,- TL / $(1 + 0{,}05)^{15}$ = 240.510,- TL

	01.01.2015				
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.	**240.510,**	**-**		
	253.05 Terketme Maliyetleri				
	479 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.			**240.510,**	**-**
	479.05 Terketme Maliyetleri Karşılığı				
	Terketme maliyetlerinin aktifleştirilmesi kaydı.				

[14]KPMG (2010: 65)'den uyarlanmıştır.

Yukarıdaki kayıtlardan görüleceği üzere 15 yıl sonunda mobil kulelerin sökülmesi ve alanın restorasyonuna ilişkin 500.000,- TL'lik terketme maliyeti bugünkü değerine indirgenerek ilgili maddi duran varlığın defter değerine eklenerek muhasebe kayıt ortamına aktarılmıştır.

Vergi mevzuatına göre tahmin edilen terketme maliyeti için ayrılan karşılığın ilgili maddi duran varlığın defter değerine eklenerek aktifleştirilemez. Bu açıdan vergi mevzuatı ve standartlara göre yapılacak kayıtlarda Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı'ndaki 240.510,- TL 15 yıl boyunca doğrusal amortisman kullanılarak gidere dönüştürüldüğünde hey yıl 240.510,- TL / 15 yıl = 16.034,- TL/yıl'lik bir tutar ortaya çıkmaktadır. Bununla ilgili vergi etkisi (16.034,- TL x %20) 3.206,80 TL olarak gerçekleşecektir. Dolayısıyla bu işlemle ilgili 31.12.2015 tarihinde yapılması gereken amortisman ve vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi olur.

31.12.2015					
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ H.	**16.034,**	**-**		
257 BİR. AMORTİSMANLAR H.			**16.034,**	**-**
Terketme maliyetinin 2015 yılına düşen itfa payını kaydı.				
31.12.2015				
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	**3.206,**	**80**		
691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.			**3.206,**	**80**
Vergi etkisi kaydı.				

İlk yılın sonunda 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı'nda yer alan tutar iskonto edilerek gösterildiği için bu tutarı ikinci yılın değerine ulaştırabilmek amacıyla sektördeki iskonto oranıyla çarpılarak karşılık tutarına eklenmesi gerekir. Bu nedenle 31.12.2015 tarihinde yapılacak işlem ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

İlk yılın ilave faiz tutarı = 240.509,- TL x %5 = 12.025,- TL

Vergi Etkisi = 12.025,- TL x %20 = 2.405,- TL

31.12.2015				
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	**12.025,**	**-**		
479 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.			**12.025,**	**-**
479.05 Terketme Maliyetleri Karşılığı				
İlk yılın ilave faiz tutarının kaydı.				
31.12.2015				
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	**2.405,**	**-**		
691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.			**2.405,**	**-**
Vergi etkisi kaydı.				

2. yılın sonundan 14. yılın sonuna kadar aynı işlemi tekrarlamak ve 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı'ndaki biriken tutarı da dönemi geldiğinde kısa vadeli bir hesaba aktarmak gerekir. 14. yılın sonunda 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı bakiyesi 476.192,- TL olacaktır. 14. yılın sonunda uzun vadeli bir karşılık hesabında izlenen bu tutar kısa vadeli bir hesaba aktarılır. Bu işlemle ilgili yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olur.

	31.12.2028				
	479 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.	**476.192,**	**-**		
	479.05 Terketme Maliyetleri Karşılığı				
	379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.			**476.192,**	**-**
	379.05 Terketme Maliyetleri Karşılığı				
	Ayrılan karşılığın uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılması kaydı.				

15. yılın sonunda terk etme maiyetlerinin 500.000,- TL olarak gerçekleştiği tespit edilmiştir. Sökülme ve alanın restorasyonuna ilişkin faaliyetlerle ilgili ödemeler nakit olarak yapılmıştır.

15. yıl yapılacak hesaplama ve ödeme kaydı aşağıdaki gibi olur.

On beşinci yılın ilave faiz tutarı = 476.192,- TL x %5 = 23.808,- TL

	31.12.2029				
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	**23.808,**	**-**		
	379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.			**23.808,**	**-**
	379.05 Terketme Maliyetleri Karşılığı				
	Son yılın ilave faiz tutarının kaydı.				
	31.12.2029				
	379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.	**500.000,**	**-**		
	379.05 Terketme Maliyetleri Karşılığı				
	100 KASA H.			**500.000,**	**-**
	Terketme maliyetinin peşin ödenmesi kaydı.				
	31.12.2029				
	691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.	**92.031,**	**20**		
	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.			**92.031,**	**20**
	Vergi etkisinin kapatılması kaydı.				

Maddi duran varlık ile ilgili muhasebe işlemlerinden sonuncusu amortismandır. Amortismanla ilgili gerekli bilgiler yukarıda açıklandığından sadece bir örnek verilerek amortisman işlemi açıklanmıştır.

Örnek 9[15]: Telekom A şebeke ağlarının genişletilmesi planının bir parçası olarak 50 adet mobil kule inşa etmek üzere bir arazi kiralamıştır. Kiralama süresi 10 yıldır. Ancak 5 yıl daha uzatma seçeneğine de sahiptir. Telekom A bu 5 yıllık uzatmayı da kullanmayı düşündüğü için mobil kulelerin faydalı ömrü 15 yıl olarak belirlenir. Şebeke ağı 15 yıl boyunca lisans kapsamında faaliyetini sürdürecek ve 15 yıl sonunda da ihalesi yapılacaktır.

Şebeke ağının faaliyetine son verirken, Telekom A'nın tahminine göre şebeke ağının alt yapısının %80'nin kullanılamayacağı ve yeniden düzenlenmesinin ekonomik olmayacağı bununla beraber geriye kalan %20'luk kısının önemsiz maliyetle yeniden düzenlenmesinin mümkün olacağı ve böylece 5 yıl daha kullanılabileceği beklenmektedir.

Bu durumda Telekom A şebeke alt yapısını;

- Yeniden düzenlemesi ekonomik olmayan %80'lik kısmın 15 yıl boyunca,
- Yeniden düzenlenecek %20'lik kısmını ise 20 yıl boyunca amorti edecektir.

3.4. Telekomünikasyon Şirketlerine Özgü Maddi Olmayan Duran Varlık İşlemleri ve Örnek Uygulamalar

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır (TMS 38, Md. 8). Yani maddi olmayan duran varlıklar, fiziki varlıkları olmayan patent, lisans gibi haklarla, şirkete ticari fayda sağlayan imtiyaz ve üstünlüklerden oluşmaktadır (Karabınar, 2009: 246). Maddi olmayan duran varlıklar, şirket tarafından ya bir bedel ödenmek suretiyle elde edilir ya da şirketin çalışmaları sonucu ortaya çıkarlar. Ancak yalnızca bir bedel karşılığı edinilenler muhasebeleştirilerek kaydedilir (Sürmen, 2013: 280). Muhasebeleştirilmesinde TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı esas alınır.

Maddi olmayan duran varlıklar telekomünikasyon sektöründe yaygın olarak yer almaktadır. Özelliklede maddi olmayan duran varlıkların içerisinde yer alan lisanslar büyük önem taşımaktadır.

[15]KPMG (2010: 67)'den uyarlanmıştır.

Maddi olmayan duran varlığın finansal tablolara yansıtılabilmesi için maddi duran varlıklarda olduğu gibi, (1) Varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve (2) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir (TMS 38, Md. 21). Ancak maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi için bu sayılanlar genel şartlardır. Ayrıca maddi olmayan duran varlıkların aşağıdaki unsurları da taşıması gerekir. Bunlar (Çankaya ve Dinç, 2013; 394):

- Tanımlanabilir (belirlenebilir),
- Kontrol edilebilir,
- Gelecekte bir fayda sağlayacağı beklentisi olmasıdır.

Tanımlanabilirlik (belirlenebilirlik), diğer varlıklardan ayrıştırılabilir olması ve diğer varlıklardan ayrı pazarlama, kullanım veya elden çıkarabilme özelliğinin olmasıdır. Yani diğer varlıklardan ayrı bir şekilde satılabilir, takas edilebilir, kiraya verilebilir, başka bir mal veya hizmetlerin üretiminde kullanılabilir olması gerekir. Ancak şirkette başka bir maddi varlık ile beraber kullanıldığında fayda sağlıyor ve ayrı bir şekilde elden çıkarılması mümkün değil ise bu durumda maddi olmayan varlık olamaz, ancak maddi varlığın bir parçası sayılır. Bundan dolayı da şerefiye maddi olmayan duran varlık sınıfı içerisinde yer almaz (Örten ve diğerleri, 2012: 601).

Kontrol edilebilirlik ise, şirketin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü olması demektir (TMS 38, Md. 14). Bir maddi olmayan varlığın kontrolü; yasalardan, mahkemeler ve piyasa ekonomik yönden kontrol gücünün bir birleşiği uygulamaları şeklinde ortaya çıkabilir (Akbulut, 2012: 684).

Maddi olmayan duran varlıkların son olarak taşıması gereken unsur, gelecekte bir fayda sağlayacağı beklentisi olmasıdır. Gelecekte fayda sağlama TMS 38 Madde 17'de şu şekilde açıklanmıştır: "Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir."

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında maddi olmayan duran varlıklar; işletmenin ilgili faaliyetlerini (üretim gibi) yerine getirebilmesi için elinde bulundurması

gereken, belirlenebilir, kontrol edilebilir ve gelecekte yarar sağlama özelliği olan bazı hak ve ayrıcalıklar olarak tanımlanabilir (Yücel, 2013: 7).

Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, müşteri listeleri, müşteri sadakati, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, sinema filmleri, lisanslar, isim hakları, pazar payı ve pazarlama hakkı maddi olmayan duran varlıklardan bazılarıdır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 349).

Maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirildikten sonraki değerlemesinde TMS 38 standardına göre, maliyet bedeli veya yeniden değerleme yöntemi esas alınır. Bu yöntemlerin kullanım keyfiyeti şirket yönetimine bırakılmıştır (Örten ve diğerleri, 2012: 611).

TMS 38 standardına göre maddi olmayan duran varlıkların amortismanı, maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün olup olmamasına göre farklılık gösterir (Yücel, 2013: 64). Faydalı ömür ise maddi olmayan varlığın ömrünün sınırlı mı, sınırsız mı olduğunun tespit edilmesine bağlıdır. Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün sınırsız olması halinde varlık amortismana (itfaya) tabi tutulmaz (Şahin, 2010: 78-79). Şirket, bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün sınırlı mı sınırsız mı olup olmadığını tespit eder ve eğer sınırlı ömre sahipse, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını belirlemek zorundadır (Akbulut, 2012: 757).

Varlığın şirkete net nakit girişi sağlaması beklenilen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda şirket, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir (Ersoy ve Buyruk-Akbaba, 2014, 235).

TMS 36 Standardı uyarınca bir işletme, sınırsız faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile: (1) Yıllık olarak ve (2) Maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder (TMS 38, Md. 108). Yani sınırsız faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığa itfa yöntemi değil de değer düşüklüğü testi uygulanır.

Sınırlı faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik

yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, herhangi bir zorunluluk olmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38, Md. 97). Bu kapsamda; Türk Telekom ve Turkcell'in 31 Aralık 2014 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda maddi olmayan duran varlıkların amortismanı ile ilgili kısımlara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 15: Türk Telekom AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü

.....Türk Telekom'un faydalı ömrü sınırsız olan maddi olmayan duran varlığı bulunmamaktadır. Sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, normal itfa yöntemi kullanılarak faydalı ömürleri ile imtiyaz sözleşmesi süresinin kısa olanı süresince itfa edilmektedirler. Değer düşüklüğü belirtilerine rastlandığı durumlarda varlıklar değer kaybı için yeniden gözden geçirilmektedir. İtfa süresi ve yöntemi en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçilmektedir.....

Kaynak: Türk Telekom, 2014: 20.

Tablo 16: Turkcell AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı Bölümü

.....Maddi olmayan duran varlık itfa payları konsolide kar veya zarar tablolarında, ilgili varlıkların tahmini ekonomik ömürleri üzerinden doğrusal itfa yöntemi kullanılarak hesaplanması sonucu muhasebeleştirilir. Bu şekilde hesaplanmış itfa tutarları konsolide kar veya zarar tablosunda satışların maliyeti kalemi içerisinde gösterilmiştir. İtfa yöntemi, varlıkların faydalı ömürleri ve varlıkların kalıntı değerleri, değişime sebep olacak bir olay olmaması durumunda, en az her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmektedir.....

Kaynak: Turkcell, 2014: 25-26.

Tablo 15 ve 16'da görüleceği üzere iki şirket de maddi olmayan duran varlıklarla ilgili itfa süresi ve yöntemi konusunda her hesap dönemi sonunda değerlendirme yapmaktadır.

3.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkla İlgili Maliyetlerin Aktifleştirilmesi

Maddi olmayan duran varlıklar, daha önce de ifade edildiği gibi,şirket tarafından ya bir bedel ödenmek suretiyle elde edilir ya da şirket çalışmaları sonucu ortaya çıkar (Sürmen, 2013: 280). Bir bedel ödenmek suretiyle dışarıdan alınanlar dışındaki maddi olmayan duran varlıklar şirketin katma değerli faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkar ve bu

süreç iki safhadan oluşur. Bunların ilki araştırma diğeri ise geliştirme safhasıdır (Dinç ve Çankaya, 2015: 342).

Araştırma, yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir. Geliştirme ise ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır (TMS 38, Md. 8).

Araştırma giderleri ile geliştirme giderleri birbirinden ayrıştırılabiliyorsa, araştırma giderlerinin aktifleştirilmemesi buna karşılık geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerekir (Örten ve diğerleri, 2012: 604). Bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili şirket içi bir projenin araştırma safhasının geliştirme safhasından ayırt edilememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaların sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınması gerekir (TMS 38, Md. 53). Diğer bir ifadeyle araştırma safhası ile geliştirme safhasının tam olarak ayrıştırılamaması durumunda ilgili safhanın araştırma safhası olarak kabul edilmeli ve yapılan harcamalar gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Araştırma faaliyetleri ile ilgili bazı örnekler aşağıda sıralanmıştır (TMS 38, Md. 56):

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya şirket bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilebilir (TMS 38, Md. 57);

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- Şirketin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,

- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığa ait ürünün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılabilir olması,
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti; ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ile amaçlanan kullanıma hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur (TMS 38, Md. 27). Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler ise; doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri, doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik oluşan maliyetlerdir (TMS 38, Md. 28).

Maddi olmayan duran varlığın bir parçası olarak kabul edilmeyen ve aktifleştirilmemesi gereken bazı giderler vardır. Bunlar (TMS 38, Md. 29);

- Reklam ve promosyon giderleri gibi tanıtım giderleri,
- Personel eğitimi için yapılan giderler,
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderlerdir.

Telekomünikasyon şirketlerinde maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi hususunda ortaya çıkan en önemli konulardan biri abone edinim maliyetleridir. Abone edinim maliyetleri telekomünikasyon şirketlerinin var olan abonelerinin başka operatörlere geçmesini önlemek için veya yeni aboneler elde etmek için katlandığı maliyetlerdir. Zira abone edinim maliyetlerinin aktifleştirilmesi veya gider yazılması hususunda ulaşılan görüş birliği mevcut değildir. Türk Telekom ve Turkcell'e ait 31 Aralık 2014 tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda abone edinim maliyetleri ile ilgili kısımlar Tablo 17 ve Tablo 18'de verilmiştir. Aşağıdaki tablolardan da anlaşılacağı üzere iki şirketin de bu hususta farklı uygulamaya gittikleri görülmektedir.

Tablo 17: Türk Telekom AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Abone Edinim Maliyetleriyle İlgili Bölüm

.....Abone edinim maliyetleri gerçekleştiği yılda konsolide kar veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Abone edinim maliyetleri telefon cihazı sübvansiyonlarını, abonelik vergilerini ve edinim sırasındaki aracı kuruluş komisyonlarını içermektedir…..

Kaynak: Türk Telekom, 2014: 29.

Tablo 18: Turkcell AŞ'nin Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Abone Edinim Maliyetleriyle İlgili Bölüm

.....Şirket aşağıdaki kriterlerin karşılandığı durumlarda abone elde etmek ile doğrudan ilişkilendirilebilir giderlerini aktifleştirir: (1) Aktifleştirilen giderlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, (2) Aboneyi belirli bir süre boyunca bağlayan bir kontratın bulunması, (3) Aktifleştirilen giderlerin abonelik sözleşmesi ile ilgili hasılat aracılığıyla geri kazanılabilir olması ya da abonenin kontrat süresinden önce aboneliğini sonlandırması durumunda cayma bedelinin tahsil edilebilmesi. Aktifleştirilen abone elde etme giderleri abonelik sözleşmesinin asgari süresi boyunca doğrusal yöntem ile itfa edilir. Diğer durumlarda katlanılan abone elde etme giderleri kar veya zarar tablosuna kaydedilir…..

Kaynak: Turkcell, 2014: 38.

3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Muhasebe İşlemleri

Telekomünikasyon şirketlerinde maddi olmayan duran varlıklar birbirinden farklı çeşitli kalemlerden meydana gelir. Bunlar (Turkcell, 2014: 77; Türk Telekom, 2014: 71);

- GSM ve diğer telekomünikasyon işletme lisansları veya lisanslar,
- Müşteri ilişkileri veya müşteri listeleri
- Marka değeri
- Araştırma ve geliştirme
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar
- İmtiyaz hakkı
- Bilgisayar yazılımları, transmisyon hatları, merkezi şans oyunları sistemi işletim hakkıdır.

Bu kalemler arasında yer alan müşteri listeleri telekomünikasyon şirketlerinin günlük faaliyetleri içinde yoğun bir şekilde kullanım alanına sahiptir. Müşteri listeleri, müşteriler hakkındaki isim ve iletişim bilgilerden oluşan bir veri bankasıdır. Ayrıca

müşterinin geçmişte yapmış olduğu işlemler ve demografik bilgilerinin elde edilebileceği bir bilgi sistemidir. Müşteri listeleri genellikle sözleşme veya diğer yasal haklardan meydana gelmez, ama genellikle kiralama veya takas şeklinde meydana gelir (FASB-EITF 02-17, Md. A18). Ediniminde müşteriyi kontrol edilmese bile bir müşteri listesi bir maddi olmayan duran varlık olarak ayrıştırılabilir. Ancak tüm müşteri listeleri ayrıştırılamayabilir. Bazı ülke düzenlemelerinde bir şirketin müşteri listesindeki bilgileri satması, kiralaması veya takas etmesini engelleyecek düzenlemeler yer almaktadır. Eğer böyle durumlar sözkonusu olduğunda müşteri listelerin ayrı olarak tanımlanması olmamaktadır (KPMG, 2010: 51). Ayrıştırılması demek bir başka şirkete bu müşteri listelerin satılması, kiralanması veya takas edilerek devredilebilir olması anlamında kullanılmaktadır.

Telekomünikasyon şirketleri, ellerinde bulunan ve müşteri bilgilerinden oluşan bu listeleri kendi aralarında birbirlerine satabilmektedirler. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus müşteri listelerinin iki yolla elde edilebileceğinin bilinmesidir. Bunlardan birincisi, şirket içi oluşan müşteri listeleridir ki bunlarla ilgili harcamalar, işlerin geliştirilmesine ilişkin yapılan maliyetlerden ayırt edilemez ve bu nedenle anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, Md. 63-64). Ancak işletme dışından elde edilen müşteri listeleri ise maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilir.

Örnek 10[16]: Telekom A, 01.08.2015 tarihinde şirket içi oluşturduğu müşteri listesine ek olarak başka bir telekom şirketinden 150.000,-TL değerindeki müşteri listesini 10 ay vadeli olarak satın almıştır. Telekom A şirket dışı elde edilen bu müşteri listesini istediği gibi kontrol etme hakkına sahip olup kendisine yasal olarak bir kısıtlama getirilmemiştir. Sektöre ilişkin iskonto oranı %5'tir.

Telekom A Şirketi'nin 10 ay vadeli olarak müşteri listesini 150.000,- TL'ye satın almasına ilişkin toplam tutar içindeki vade farkını ayrıştırması gerekir. Yani 150.000,- TL'nin bugünkü (01.08.2015 tarihindeki) değerini hesaplaması gerekir. Bugünkü değer ve vade farkı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Bugünkü Değer = 150.000,- TL / $(1 + 0{,}05)^{10/12}$ = 144.024,- TL

Vade Farkı = 150.000,- TL – 144.024,- TL = 5.976,-TL

[16] (IFRS Vakfı 2009: 28) ve (Pehlivan ve Gerekan, 2013: 113)'dan uyarlanmıştır.

Telekom A'nın 01.08.2015 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olur.

01.08.2015					
260 HAKLAR H.	**144.024,**	**-**			
260.07 Müşteri Listeleri					
182 ERTELENMİŞ GİDERLER H.	**5.976,**	**-**			
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.			**150.000,**	**-**	
Satın alınan müşteri listelerinin kaydı.					

Yukarıdaki muhasebe kaydından görüleceği üzere 10 ay vadeli satın alınan müşteri listelerinin bugünkü (01.08.2015 tarihindeki) değeri Haklar Hesabı'nda, vade farkı ise geçici bir hesap olan Ertelenmiş Giderler Hesabı'nda izlenmiştir. Dönem sonu yapılacak değerlemede vade farkının 2015 yılına ait kısmı Finansman Giderleri Hesabı'na aktarılması gerekir.

31.12.2015 tarihinde dönem sonu değerlemesinde döneme ait vade farkı giderinin hesaplanması aşağıdaki gibi olur.

Bugünkü Değer = 150.000,- TL / $(1 + 0{,}05)^{5/12}$ = 146.981,- TL

Bulunan değerden alış tarihinde hesaplanmış olan bugünkü değer düşülerek 2015 dönemine ait vade farkı gideri hesaplanır. Buna göre 2015 dönemine ait vade farkı gideri (146.981,- TL – 144.024,- TL) 2.957,- TL olarak hesaplanır ve bu tutar 2015 döneminin gideridir. Dolayısıyla geçici hesap olan Ertelenmiş Giderler Hesabı'ndaki 5.976,- TL'lik vade farkı giderinin 2.957,- TL'si bu döneme ait vade farkıdır ve dönem gideri olarak kapsamlı gelir tablosuna aktarılmalıdır. 2015 yılına ait vade farkı giderinin 31.12.2015 tarihindeki kaydı aşağıdaki gibi olur.

31.12.2015					
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	**2.957,**	**-**			
182 ERTELENMİŞ GİDERLER H.			**2.957,**	**-**	
2015 yılına ait vade farkı giderinin kaydı.					

Vergi mevzuatına göre vade farkı gideri olarak 2015 yılı için 2.957,- TL gider yazılamayacağı açıktır. Bu açıdan vergi mevzuatı ve standartlara göre yapılacak kayıtlarda 2.957,- TL'lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Bununla ilgili vergi etkisi 2.957,- TL x %20 = 591,- TL olarak gerçekleşmektedir. Diğer bir ifadeyle 591,- TL ilgili yılın vergi matrahından düşülmelidir. Dolayısıyla bu işlemle ilgili yapılması gereken vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi olur.

31.12.2015					
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	**591,**	**-**			
691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.			**591,**	**-**	
Vergi etkisi kaydı.					

01.06.2016 tarihinde vade sonunda ilgili borcun ödenmesi durumunda ilk olarak Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı kapatılır. Daha sonra Ertelenmiş Giderler Hesabı'nda kalan 3.019,- TL Finansman Giderleri Hesabı'na aktarılarak dönem giderine eklenir ve son olarak da dönem (2016 yılına) giderine eklenen finansman giderine ilişkin vergi etkisi kaydı yapılır.

01.06.2016				
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.	**150.000,**	**-**		
100 KASA H.			**150.000,**	**-**
Satıcıya borcun ödenmesi kaydı.				
01.06.2016				
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	**3.019,**	**-**		
182 ERTELENMİŞ GİDERLER H.			**3.019,**	**-**
2015 yılına ait vade farkı giderinin kaydı.				
01.06.2016				
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	**604,**	**-**		
691 VERGİ GİDER / GELİRLERİ H.			**604,**	**-**
(3.019 x 0,20 = 604)				
Vergi etkisi kaydı.				

Yukarıda açıklananların dışında telekomünikasyon sektöründe; lisans, imtiyaz hakkı, kullanım hakkı, spektrum kullanım hakkı, numara kullanım hakkı gibi birçok hak BTK tarafından yetkilendirmeyle verilmektedir. Lisanslar ve imtiyaz hakları gerektiğinde BTK tarafından düzenlenen ihale usulüne göre de verilebilmektedir. Lisans ve imtiyaz hakları aşağıdaki örnek üzerinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek 11[17]: Telekom A dışında iki farklı GSM operatörünün de katıldığı IMT-2000 / UMTS servis yetkilendirme ihalesine katılmıştır. 01.01.2014 tarihinde sonuçlanan ihaleye göre Telekom A 20 yıl boyunca lisans kullanımına karşılık, ihaleyi 600.000,-TL bedelle almış ve bedeli Z bankasından kredi alarak ödemiştir. Kredi anapara ve 50.000,-TL faizini 31.12.2014 tarihinde peşin ödeyerek kapatmıştır. Telekom A, söz konusu lisansı 20 yıl boyunca kullanacağını ve kalıntı değerinin olmayacağını varsaymaktadır.

[17]Akbulut (2012: 698)'den uyarlanmıştır.

Telekom A'nın yapacağı kayıtlar:

102 BANKALAR H.		**600.000,**	**-**		
300 BANKA KREDİLERİ H.				**600.000,**	**-**
Bankadan kredinin alınması kaydı.					
260 HAKLAR H.		**600.000,**	**-**		
260.01 GSM Lisansları 600.000,-TL					
102 BANKALAR H.				**600.000,**	**-**
İhale bedelinin ödenmesi kaydı.					
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		**50.000,**	**-**		
300 BANKA KREDİLERİ H.		**600.000,**	**-**		
100 KASA H.				**650.000,**	**-**
Banka kredisinin ödenmesi kaydı.					

Alınan banka kredisinin faizi lisansın bedeline eklenemediğinden finansman gideri hesabında izlenmelidir. Çünkü bu borçlanma maliyeti kapsamında özellikli varlık elde edilmemiştir.

İhaleyle alınan lisansın amortismanı, Telekom A'nın sözkonusu lisansı 20 yıl boyunca kullanacağı ve kalıntı değerinin olmayacağını varsaymasıyla sınırlı faydalı ömre sahip olur. Maddi olmayan duran varlığın ekonomik yararlarının tüketimi tam olarak tespit edilebiliyorsa, doğrusal amortisman yönteminin kullanılması daha uygundur ki genellikle telekomünikasyon sektöründeki şirketlerde doğrusal amortisman yönteminin kullanıldığı bilinmektedir (KPMG, 2010: 55).

Telekom A, elde ettiği lisansı toplam 600.000,-TL üzerinden aktifleştirmiş olduğundan bu tutar 20 yıl boyunca doğrusal amortisman yöntemi kullanarak itfa edilecektir. Buna göre 2014 yılına düşen itfa tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

2014 yılı için itfa tutarı; 600.000,-TL/20 yıl =30.000,-TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ H.		**30.000,**	**-**		
268 BİR. AMORTİSMANLAR H.				**30.000,**	**-**
Lisansın 2014 yılına düşen itfa payının kaydı.					

Bu örnekte maddi olmayan duran varlığa ait lisansın sınırlı faydalı ömre sahip olduğu varsayılmıştır. Sözleşmeyle sınırlı olmayan bir faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkla ilgili örnek aşağıda açıklanmıştır.

Örnek 12[18]: Telekom A çeşitli bölge ve frekansları kapsayacak kablosuz spektrum lisansı satın almıştır. Lisansın sınırlı bir sözleşme süresi olmamasına rağmen, yeni bir teknoloji ve yeni alanların ortaya çıkacak olması nedeniyle demode olacağı beklenmektedir. Bununla beraber, Telekom A lisansın belirli bir zaman sonra nakit akışı sağlamayacağını tahmin etmektedir. Dolayısıyla lisansın sınırlı bir faydalı ömre sahip olacağı açıktır.

Telekom A bu lisansa nakit akışı sağlamayacağı döneme kadar, sınırlı bir sözleşme süresi olmadığından amortisman ayırmayacaktır. Zira sözleşme süresi olmayan maddi olmayan duran varlıkların itfası sözkonusu değildir. Bu gibi maddi olmayan duran varlıklar için TMS 36'ya göre değer düşüklüğünün tespit edilmesi mümkün kılınmıştır.

[18]KPMG (2010: 53)'ten uyarlanmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Telekomünikasyon faaliyetlerinin 19. Yüzyılda ilk iletişim araçlarından biri olarak gösterilen elektrikli telgrafın bulunması ve kullanılmasıyla birlikte başladığı söylenebilir. Bu dönemden günümüze kadar telekomünikasyon sektöründe yaşanan hızlı değişim iletişim araçlarına da yansımıştır. Telgraf yerine sabit (analog) telefonlar, daha sonra onların yerine de cep telefonu kullanılmaya başlanmıştır. Mektubun yerini ise cep telefonlarının özelliği olan kısa mesajlar almıştır. Bu hızlı değişim; telekomünikasyon sektöründe sunulan hizmetlerin çeşitlendirilip sürekli yenilenerek sunulmasına yol açmıştır. Telekomünikasyon şirketlerinin sunduğu bu hizmetlerin başında günlük hayatımızın vazgeçilmez bir parçası olan mobil telefon hizmetleri gelmektedir. Bunun yanında; sabit telefon hizmeti, genişbant-internet hizmeti, rehberlik hizmeti, uydu platform hizmeti, kablo TV hizmeti gibi birçok hizmet de müşterilere sunulmaktadır.

Dünyada telekomünikasyon hizmetlerin standardizasyonunu Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (ITU) tarafından sağlanmaktadır. Bunun dışında sektöre katkısı olan diğer önemli kuruluşlar arasında ABD merkezli Federal İletişim Komisyonu (FCC) ve İngiltere merkezli Telekomünikasyon Genel Müdürlüğü (OFCOM)'de bulunmaktadır. Türkiye'de ise telekomünikasyon faaliyetlerini düzenleyen kuruluş Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK)'dur.

Türkiye'de BTK raporlarına göre, telekomünikasyon sektöründe yıllar itibariyle gelirlerin arttığı ve aynı zamanda sunulan hizmetlerdeki çeşitliğin artmasıyla yatırımların da arttığı bilinmektedir. Aynı raporlardan yola çıkarak özellikle verilen mobil telefon hizmetlerindeki ve genişbant-internet hizmetlerindeki abone sayılarındaki artışlar sektörün hızla geliştiği ve büyüdüğünün bir göstergesidir.

Bu çalışmada, telekomünikasyon sektöründeki özellikli muhasebe işlemleri ele alınarak bir hesap planı tanımlanması yapılmış ve örnek uygulamalar eşliğinde açıklanmıştır. Özellikli muhasebe işlemleri kapsamında telekomünikasyon şirketlerinde

hasılat, maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlık işlemleri Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde ele alınmıştır.

Bu bağlamda telekomünikasyon şirketlerinde; ekipman satışları, aktivasyon ve bağlantı ücretleri, sabit hat kurulum ücretleri, içerik gelirleri, verilen hediye puanlar, ön ödemeli (kontörlü) mobil telefon gelirleri hasılat sağlayan işlem olarak ele alınmış ve bunların muhasebeleştirilmesinde TMS/TFRS uygulamaları esas alınmıştır. Sayılan bu işlemlerden sağlanacak hasılat genel olarak 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı altında açılacak yardımcı hesaplarda izlenir.

Telekomünikasyon şirketleri birden çok hizmet veya ürünü müşterilerine ayrı ayrı satabileceği gibi hepsini bir paket halinde de sunabilir. Birden çok hizmetin veya ürünün bir arada paket halinde sunulması durumunda elde edilecek hasılatın hangi hizmetten veya üründen sağlandığının tespiti oldukça zordur. Paket halindeki hizmet ve ürünlerden elde edilen hasılatın ayrıştırılması hususunda kullanılacak yöntemle ilgili TMS ve TFRS'lerde açık bir düzenleme tanımlanmamıştır. Bu noktada telekomünikasyon şirketleri için sözleşme kapsamındaki ürün ve hizmetlerden elde edilecek hasılat ile bu ürün ve hizmetlerin bağımsız fiyatları tespit edilerek, hasılat bağımsız fiyatı tespit edilen sözleşme kapsamındaki ürün ve hizmetler arasında ayrıştırabilir.

Telekomünikasyon şirketlerinde özellikli bir diğer muhasebe işlemi maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında incelenmiş ve hangi maliyetlerin duran varlığın maliyetine eklenebileceği veya hangi maliyetlerin aktifleştirilebileceği hususlarına açıklık getirilmiştir. Keza bu durumlar TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında incelenen maddi olmayan duran varlıklar içinde geçerlidir. Her iki duran varlık grubu için verilen örnek uygulamalara ilişkin muhasebe kayıtlarında TMS ve TFRS uygulamaları esas alınmıştır.

Sonuç olarak, Türkiye'de telekomünikasyon sektörü önemli bir konuma sahip olmasına rağmen, TMS ve TFRS esasları kapsamında muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin çalışmalara ihtiyaç olduğu saptanmıştır. Bu çalışmanın sözkonusu yönüyle ilgili literatüre katkı sağlaması beklenmektedir. Bununla beraber, gelecek çalışmalarda, TMS ve TFRS kapsamında değerlendirilen konuların vergi düzenlemeleri karşısındaki durumuyla birlikte karşılıklı bir şekilde ele alınması önerilebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Acar, Ertuğrul (2011), "Türkiye'de IP TV – Türkiye IPTV Raporu 2010", http://iptv.org.tr/iptv/wp-content/uploads/2011/03/IP-TV_Mart_2011-2-2.pdf (04.122014).

Ağaç, Fatma (2012), "147 Yıllık Çınar: Uluslararası Telekomünikasyon Birliği", **Aylık Bilişim Kültür Dergisi**, Haziran 144, 84 – 87.

Akbulut, Akın (2012), **Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Akça, Haşim (2007), "Telekomünikasyon Sektörü: Türkiye AB Ülkeleri Karşılaştırılmalı Analizi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 16(1), 1 – 20.

Akdağlı, Ali ve diğerleri (2008), "Gelişen Haberleşme Teknolojileri", http://kisi.deu.edu.tr//ozlem.karaca/Gelisen_Haberlesme_Teknolojileri.pdf (03.12.2014).

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 13. Baskı, İstanbul: İSMMMO Yayınları; 83.

Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat (2007), **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Altınsoy, Mehmet (2010), **Telekomünikasyon Sektöründe Maliyet Modelleme Yöntemleri Fiyat Düzenlemeleri ve Rekabete Aykırı Fiyatlandırma Türleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aydoğdu-Karaaslan, İlknur ve Budak, Leyla (2012), "Üniversite Öğrencilerinin Cep Telefonu Özelliklerini Kullanımlarının ve Gündelik İletişimlerine Etkisinin Araştırılması", **Journal of Yasar University**, 26 (7), 4548 – 4571.

Bağdadioğlu, Necmiddin ve Çetinkaya, Murat (2008), "Türk Mobil Telekom Sektörünün Vergilendirilmesi Vergi Yükü Analizi ve Olası Bir Vergi İndiriminin Etkileri", http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/MOBIL_VERGI_YUKU_NB_MC.pdf (18.12.2014).

Barutçu, Süleyman (2007), "GSM Sektöründe Müşteri Bağlılığı (Pamukkale Üniversitesi Öğrencilerinin GSM Operatörlerine Bağlılıklarını Etkileyen Faktörler", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 9(1), 349 – 372.

Belediye Gelirleri Kanunu (1981), **T.C. Resmi Gazete**, 17354, 29 Mayıs 1981.

Bilgi Teknolojileri Ve İletişim Kurumu Gelirlerinin Tarh, Tebligat, Tahakkuk, Tahsilât Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2009), **T.C. Resmi Gazete**, 27312, 7 Ağustos 2009.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (2010), **Piyasa Analizi Çalışmaları – VII Veri Akış Erişimini İçeren Toptan Genişbant Erişim Piyasası**, Ankara.

——— (2013a), **Sabit Telefon Şebekesine Erişim Piyasası**, Ankara.

——— (2013b), **IPTV Hizmetlerine İlişkin Uluslararası Uygulamalar ve Türkiye İçin Öneriler**, Ankara.

——— (2014), **Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü 2014 Yılı 2. Çeyrek Üç Aylık Pazar Verileri Raporu**, Ankara.

——— (2015), **Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü 2014 Yılı 4. Çeyrek Üç Aylık Pazar Verileri Raporu**, Ankara.

——— "Kuruluş" (t.y.a), http://www.tk.gov.tr/kurum_hakkinda/kurulus/index.php (27.11.2014).

——— "Elektronik Haberleşme Hizmet, Şebeke ve Altyapılarının Tanım, Kapsam ve Süreleri" (t.y.b), http://www.btk.gov.tr/mevzuat/yonetmelikler/dosyalar/ehhsa_tks.pdf (01.12.2014).

Böbrek, Ahmet (2011), "Sabit ve GSM Telefon Kullanıcılarının Memnuniyet Düzeylerini Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", http://eprints.sdu.edu.tr/875/1/TS00932.pdf (14.04.2015).

Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Merkezleri Yönetmeliği (2006), **T.C. Resmi Gazete**,26199, 15 Haziran 2006.

Büyükşehir Belediyesi Kanunu (2004), **T.C. Resmi Gazete**, 25531, 23 Temmuz 2004.

Çankaya, Fikret ve Dinç, Engin (2013), **TMS/TFRS Uyumlu Finansal Muhasebe I (Muhasebe Teorisi ve İlkeleri)**, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.

Çinar, Işıl ve diğerleri (2014), "Etkileşimli Televizyon: IPTV" http://ab.org.tr/ab14/bildiri/66.pdf (04.12.2014).

Dayıoğlu, Melike Rana (2012), **İletişim Sektörünün Vergilendirilmesi ve Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dinç, Engin ve Çankaya, Fikret (2015), **TMS/TFRS Uyumlu Finansal Muhasebe II (Dönem Sonu İşlemleri)**, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.

DTM Telekom (t.y.), "DSL Bağlama Bloğu", http://www.dtmtelekom.com/dsl_baglama_blogu.asp (30.03.2015).

Eke, Erdal (2010), "Türk Telekomünikasyon Sektöründe Serbestleşme", **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, 2(1), 85 – 106.

Ekergil, Vedat (2005), **Telekomünikasyon Sektöründe Maliyetleme ve Maliyete Dayalı Fiyatlandırma Yaklaşımları: Türk Telekom A.Ş. İçin Bir Model Önerisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Elektronik Haberleşme Kanunu (2008), **T.C. Resmi Gazete**, 27050, 10 Kasım 2008.

Elektronik Haberleşme Sektörüne İlişkin Yetkilendirme Yönetmeliği (2009), **T.C. Resmi Gazete**, 27241, 28 Mayıs 2009.

Ercan, Melis (2014), **Hizmet Sözleşmelerinde Hasılat Muhasebesi**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Ersoy, Ayten ve Buyruk-Akbaba, Ayşe Nur (2014), "Patentlerin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Maliye Dergisi**, (166), 221-242.

Eşki-Uğuz, Hülya (2010), "Devlet-Piyasa İkileminde Evrensel Hizmet Anlayışı", Ahmet Hamdi Aydın ve diğerleri (Ed.ler), **Küreselleşme Karşısında Kamu Yönetimi ve Hizmeti**, Yayın No: 136 *içinde* (59-69), Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Yayınları.

Evrensel Hizmetin Sağlanması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2005), **T.C. Resmi Gazete**, 25856, 25 Haziran 2005.

Evrensel Hizmet Gelirlerinin Tahsili Ve Giderlerin Yapılmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26213, 29 Haziran 2006.

FCC, "What We Do" (t.y.), http://www.fcc.gov/what-we-do (26.11.2014).

Figilola, Patricia Moloney (2011), "The Federal Communications Commission: Current Structure and Its Role in the Changing Telecommunications Landscape", **Journal of Current Issues in Media and Telecommunications**, 2(1), 15 – 25.

Financial Accounting Standarts Board (FASB) (2008), "EITF 02-17 Recognition of Customer Relationship Intangible Assets Acquired in a Business Combination", http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820909617&blobheader=application/pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs (28.03.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı (2014a), "Özel Tüketim Vergisi Oranları ve Tutarları ÖTV (IV) Sayılı Liste", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/11_09_2014_IV_Sayili_Liste.htm (24.12.2014).

——— (2014b), "2013 Vergilendirme Dönemi Kurumlar Vergisi Türkiye Geneli İlk 100 Sıralaması", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/ECVOMLK/2013/2013_kurumlar_ilk100.htm (28.12.2014).

Gider Vergileri Kanunu (1956), **T.C. Resmi Gazete**, 9362, 23 Temmuz 1956.

Gökgöz, Ahmet (2012), "KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, 14 (2), 243 – 258.

GSM Association (GSMA) ve Deloitte (2012), "Mobile Telephony and Taxation in Turkey", http://www.gsma.com/publicpolicy/wp-content/uploads/2012/05/Mobile_telephony_taxation_Turkey_report_eng.pdf (21.12.2014).

——— (2014), "Mobile Taxes and Fees A Toolkit of Principles and Evidence", http://www.gsma.com/publicpolicy/wp-content/uploads/2014/02/Mobile-taxes-and-fees-A-toolkit-of-principles-and-evidence_fullreport-FINAL1.pdf (21.12.2014).

Güngör, Müberra ve Tözer, Ayhan (2008), "Genişbant İnternet Hizmetleri: Türkiye'de Mevcut Durum Değerlendirmesi ve Öneriler", **XIII. Türkiye'de İnternet Konferansı Bildirileri**, (119 – 126), Ortadoğu Teknik Üniversitesi: Ankara.

Gürkan, Mehmet Fatih (2013), "Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Olarak Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK)", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 4(2), 333 – 356.

Huurdeman, Anton A. (2003), **The Worldwide History of Telecommunication**, United States of America: John Wiley & Sons, Inc., Publication.

IFRS Vakfı (2009), "IFRS Vakfı: Küçük Orta Büyüklükteki İşletmeler (SMEs) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar", http://www.ifrs.org/Documents/modul18.pdf (28.03.2015).

Irmak, Işıl (2008), **Evrensel Hizmet; Türkiye Posta Sektöründe Evrensel Hizmet Regülasyonu İçin Öneriler**, Planlama Uzmanlığı Tezi, Yayın No: 2786, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.

Işık, Nihat ve Kılınç, Efe Can (2009), "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi**, 11 (17), 147 – 173.

İçöz, Özge (2003), **Telekomünikasyon Sektöründe Regülasyon Ve Rekabet**, Uzmanlık Tezi Ankara: Rekabet Kurumu Yayın No, 98.

İlk Teknoloji (t.y.), "3G (3. Nesil GSM Hizmetleri Nedir? Lisans Farkları Nelerdir?", http://www.ilkteknoloji.com/teknoloji/3g-3-nesil-gsm-hizmetleri-nedir-lisans-farklari-nelerdir/ (15.04.2015).

İleri, Numan (2009), **Telekomünikasyon Hizmetlerinde Fiyatlandırma Stratejileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2011), "TFRS Yorum 13 Müşterileri Sadakat Programları", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TFRS_Yorum/TFRSYORUM13.pdf (05.01.2015).

——— (2012), "TMS 2 Stoklar", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS2.pdf (31.01.2015).

——— (2012), "TMS 18 Hasılat", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS18.pdf (01.01.2015).

——— (2014), "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS16.pdf (03.01.2015).

——— (2014), "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf (05.01.2015).

——— (2014), "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS37.pdf (06.01.2015).

——— (2014), "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS38.pdf (05.01.2015).

——— (2014), "TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TFRS/TFRS_13.pdf (06.01.2015).

Karabınar, Selahattin (2009), **Muhasebe Öğrenmek İsteyenler İçin Genel Muhasebe**, Adapazarı: Sakarya Yayıncılık.

Karakurt, Alper (2005), "Evrensel Hizmet Yükümlülüğü", **Rekabet Dergisi**, (21), 4 – 22.

Karanfil, Neşe (15.10.2014), "Lüks Tüketime Caydırıcı Vergi", **Hürriyet Gazetesi**, http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/27385416.asp (24.12.2014).

Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), **T.C. Resmi Gazete**, 18563, 2 Kasım 1984.

Kaya, Uğur ve Dinç, Engin (2007), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 16 (2), 343 – 364.

Kent, Bülent (2012), "Telekomünikasyon Sektöründe Evrensel Hizmet Kavramı", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 16(2), 169 – 198.

Kızılot, Şükrü (8.08.2007), "Cepten 'Alo' demenin 7 ayrı vergisi var", **Hürriyet Gazetesi**, http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=7045387&tarih=2007-08-08 (21.12.2014).

——— (28.11.2009), "Cep telefonu ile görüşmeler niçin pahalı", **Hürriyet Gazetesi**, http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=13059430&tarih=2009-11-28 (20.12.2014).

——— (13.10.2014), "Torba Zammı!", **Hürriyet Gazetesi**, http://sosyal.hurriyet.com.tr/Yazar/sukru-Kizilot_82/Torba-zammi_27374451 (28.12.2014).

Kıymetli Şen, İlker (2013), "Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri", **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 3 (1), 21 – 36.

Klynveld Peat Marwick Goerdeler [KPMG] (2010), "Accounting Under IFRS: Telecoms", http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Accounting-under-IFRS-Telecoms-O-1001.pdf (06.11.2014).

Köprü, M. Fatih (2014), "Pay TV Uygulamasının Vergilendirilmesi", **Ekonomist Dergisi**, 24 (152273), 56 – 57.

Köse, Tunç ve Şengül-Çelikay Duygu (2015), "Yeni Hasılat Standardı ve Getirdikleri Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi – İSMMMO**, (127), 19 – 44.

Kukuş, Bayram Ali (2010), **Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi İle Uyumlaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26205, 21 Haziran 2006.

Kuş, Mustafa (2011), **Türk Telekomünikasyon Sektöründeki Piyasa Aksaklıkları ve Bunların Düzenlenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Meral, Ayşe Berceste (2013), **Türkiye'de Faaliyet Gösteren GSM Operatörlerinin Hizmet Kalitesi Bakımından Karşılaştırılması Ve Uygulanan Rekabet Stratejileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Milli Eğitim Bakanlığı (2007), **MEGEP (Mesleki Eğitim Ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi)– Elektrik Elektronik Teknolojisi Mobil İletişim Cihazlarına Giriş**, Ankara.

——— (2008), **MEGEP (Mesleki Eğitim Ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi) – Gazetecilik Radyo TV Tarihi**, Ankara.

——— (2013), **Elektrik-Elektronik Teknolojisi Uydu Haberleşmesi**, Ankara.

Örten, Remzi ve diğerleri (2012), **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 6. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özdemir, Önder (2008), "Türkiye'deki Kablolu TV Teknolojileri", http://alternatifmedya.org.tr/wp-content/uploads/2013/12/makal_kablolutv.pdf (04.12.2014).

Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği Seri No: 11, **T.C. Resmi Gazete**, 29221, 30 Aralık 2014.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (2002), **T.C. Resmi Gazete**, 24783, 12 Haziran 2002.

Özkan, Özgür ve Kocamış, Tuğçe Uzun (2011), "Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi – İSMMMO**, (103), 191 – 214.

Özkan, Serdar (2007a), "TMS 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre 'İşlemin Ayrıştırılması' ", **Mali Çözüm Dergisi - İSMMMO**, (82), 57-76.

——— (2007b), "UMS - 18 Hasılat Standardı ve A.B.D Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde "Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi" Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler", **Mali Çözüm Dergisi – İSMMMO**, (72), 66 – 85.

Pehlivan, Abdülkadir ve Gerekan, Bilal (2013), **Türkiye Muhasebe ve Finansal Standartlarına Göre Değerleme,** Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.

Pehlivan, Osman (2012), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Trabzon: Murathan Yayınevi.

Radyo Ve Televizyonların Kuruluş Ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 27863, 3 Mart 2011.

Sayıştay Başkanlığı (2013a), **Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu 2012 Yılı Denetim Raporu**, Ankara.

——— (2013b), **Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV Ve İşletme A.Ş. (Türksat) 2012 Yılı Raporu**, Ankara.

Sevilengül, Orhan (2007), **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Solak, Ali Osman (2012), "Evrensel Hizmetlerin Sunulduğu Piyasalarda Serbestleştirme ve Özelleştirme: Ekonomik Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2(16), 177 – 190.

Sümer, Haluk ve Eker, Mert (2010), "Yazılımların TMS 38'e Göre Değerlemesi", **Mali Çözüm Dergisi**, 98, 25 – 40.

Sürmen, Yusuf (2013), **Muhasebe – 1**, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.

——— (2015), **Muhasebe – 2**, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.

Şahin, Emrah (2010), **Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şahinol, Fatma Belgin (2006), **Üçüncü Nesil Mobil Telekomünikasyon Şebekelerinde Erişim: Sorunlar ve Türkiye'ye Yönelik Öneriler**, Uzmanlık Tezi Ankara: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Yayın No: T0025.

Taş, Bülent ve Karyağdı, Nazmi (2014), "Geçen Yıl Haberleşmeye Harcadığımız Para: 36,7 Milyar TL", **Telepati – Teknoloji Bilişim Dergisi**, (224), 68.

Telekomünikasyon Kurumu (2008), **Teknoloji, Hizmetler, Düzenleme ve Dünyadaki Gelişmelerle Genişbant**, (Der: M. Kasım Cantekiner vd.), Ankara.

Telgraf ve Telefon Kanunu (1924), **T.C. Resmi Gazete**, 59, 21 Şubat 1924.

Telsiz Kanunu (1983), **T.C. Resmi Gazete**, 18011, 7 Nisan 1983.

Tezgiden, Mine (2008), **Ülkemizde Planlı Dönemde Telekomünikasyon Alanında Yapılan Düzenlemelerin Sektöre Etkisi**, Uzmanlık Tezi Ankara: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Yayın No: T0113.

TTNET (t.y.), "TTNET Abonelik Sözleşmesi", http://www.ttnet.com.tr/bireysel/destek/internet/SozlesmeVeTaahhutnameler/TTNET_ABONELIK_SOZLESME.pdf (15.01.2015).

Turgut, Sevinç (2003), **Türk Telekomünikasyon Sektöründeki Vergi Yükünün Seçilmiş Avrupa Birliği Ülke Örnekleri İle Karşılaştırmalı Ekonometrik Analizi**, Uzmanlık Tezi: Ankara, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Yayın No: T0121.

Turkcell (2014), "Özel sektörün Kurumlar Vergisi şampiyonu Turkcell oldu", http://medya.turkcell.com.tr/ozel-sektorun-kurumlar-vergisi-sampiyonu-turkcell-oldu-bulten_6357.html (28.12.2014).

——— (2014), "Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2014 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar, Dipnotları Ve Bağımsız Denetçi Raporu", https://www.kap.gov.tr/ (01.04.2015).

——— (t.y.), "Bir Dünya Şirketi", http://www.turkcell.com.tr/tr/hakkimizda/genel-bakis (12.01.2015).

Türkçe Bilgi (2010), "Cep Telefonu Nedir", http://www.turkcebilgi.com/cep-telefonu-nedir (01.04.2015).

Türkiye Büyük Millet Meclisi (2012), **Bilgi Toplumu Olma Yolunda Bilişim Sektöründeki Gelişmeler İle İnternet Kullanımının Başta Çocuklar, Gençler Ve Aile Yapısı Üzerinde Olmak Üzere Sosyal Etkilerinin Araştırılması Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu**, (381), Ankara.

Türk Dil Kurumu (TDK) (t.y.), "Güncel Türkçe Sözlük", http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=telekomünikasyon (28.12.2014).

Türksat Kablo, "Hizmet Verilen İller" (t.y.), http://www.turksatkablo.com.tr/Hizmet-Verilen-iller (04.12.2014).

Türk Telekom AŞ (TTK) "Müşteri Hizmetleri-TT Bilgi Bankası" (t.y.), http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/MusteriHizmetleri/TT-Bilgi-Bankasi/ (26.02.2015).

——— (2014), "Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2014 Tarihi İtibarıyla ve Aynı Tarihte Sona Eren Yıla Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu", https://www.kap.gov.tr/ (01.04.2015).

Uluslararası Yatırımcılar Derneği (YASED) (2012), "2023 Yolunda Bilgi ve İletişim Teknolojisi", http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/Yayinlar/Documents/yased_2023_hedefleri_yolunda_bit.pdf (24.12.2014).

URL, "Türk Telekom Hakkında – Ortaklık Yapısı" (t.y.), http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/TTHakkinda/KurumsalTanitim/OrtaklikYapisi/ (19.11.2014).

Vardar Çopur, Gizem (2013), "Müşteri Sadakat Programlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 15 (2), 93-124.

Vodafone (2014), "Vodafone Group Plc Annual Report 2014", http://www.vodafone.com/content/annualreport/annual_report14/downloads/full_annual_report_2014.pdf (21.03.2015).

——— (t.y.a), "Vodafone Turkiye Hakkında", http://www.vodafone.com.tr/VodafoneHakkinda/tarihce_home.php?&icmp=mdd_tarihce1 (12.01.2015).

——— (t.y.b), **"**3G A ve B tipi lisans kapsamları nelerdir?", https://yardim.vodafone.com.tr/system/selfservice.controller?CONFIGURATION=1085&PARTITION_ID=1&CMD=VIEW_ARTICLE&LANGUAGE=tr&COUNTRY=tr&USERTYPE=1&ARTICLE_ID=544659 (15.04.2015).

Yarbaşı, Engin (2011) "Türkiye Muhasebe Standartları ve Müşteri Sadakati Programları Kapsamında Verilen Promosyon Ürünlerinin Muhasebe Uygulaması", **Öneri Dergisi,** 9 (35), 75-82.

Yeşil, Sezen (2007), **Telekomünikasyon, Bilgi Teknolojileri ve Yayıncılık Sektörlerinde Yakınsama ve Düzenleyici Kurumların Yeniden Yapılandırılması**, Uzmanlık Tezi Ankara: Bilgi Teknolojileri Kurumu Yayın No:73.

Yıkılmaz, Seyfi (2014), **Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldız, Fazlı (2014), "Türkiye'de Telekomünikasyon Sektörüne Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (39), 311 – 326.

Yurtsever, Hatice (2010), **Türk Vergi Hukukunda İletişimin Vergilendirilmesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yücel, Serkan (2013), **İnternet Sitelerinin Değerlemesinde TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Hükümlerinin Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Düzce Üniversitesi – Sosyal Bilimler Üniversitesi.

ÖZGEÇMİŞ

Oğuz Yusuf ATASEL, 25.10.1989 tarihinde Adana İli, Merkez İlçesi olan Seyhan'da doğdu. İlk okulunu Gazeteci Adem Yavuz İlköğretim Okulunda, orta okulunu ise İsmet İnönü İlköğretim Okulunda tamamladı. Lise öğrenimini Yüreğir 75. Yıl Lisesi'nde 2006 yılında tamamladı. Lisans eğitimine 2007 yılında Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – İşletme Bölümünde başladı. 2008-2009 Eğitim-öğretim yılında Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – İşletme Bölümüne yatay geçiş yaptı ve lisans öğrenimini 2011 yılında fakülte birincisi olarak derece ile tamamladı. 2014 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Araştırma Görevlisi olarak atandı.

ATASEL, evli olup İngilizce bilmektedir.