

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**HASILATIN TFRS 15-TÜRK VERGİ MEVZUATI VE BOBİ FRS
BÖLÜM 5 KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

SEDA YESİRALİOĞLU

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**HASILATIN TFRS 15-TÜRK VERGİ MEVZUATI VE BOBİ FRS
BÖLÜM 5 KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

SEDA YESİRALİOĞLU

Danışman: PROF. DR. BAŞAK ATAMAN GÖKÇEN

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi SEDA YESİRALIOĞLU'nun HASILATIN TFRS 15 - TÜRK VERGİ MEVZUATI VE BOBİ FRS BÖLÜM 5 KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 1.08.2019 tarih ve 2019-24/13 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 26 / 08 / 2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. GÜRBÜZ GÖKÇEN	
3.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi EMRE HORASAN	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Seda Yesirlioğlu
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı	: Başak Ataman Gökçen
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Ağustos 2019
Anahtar Kelimeler	: Hasılat, TFRS 15 Hasılat Standardı

ÖZET

HASILATIN TFRS 15-TÜRK VERGİ MEVZUATI VE BOBİ FRS BÖLÜM 5 KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Hasılat işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan gelirlerini ifade etmektedir. İşletmenin finansal performansını değerlendirmede en önemli unsurlardan biri hasılattır. Bu nedenle hasılatın belirlenmesi ve finansal raporlarda doğru ve gerçekçi olarak yer alması işletmeler açısından son derece önemli bir konudur. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardı arasında yakınsama sağlamak, muhasebede tek bir yapının oluşturulması ve mevcut standartlardaki hasılatın muhasebesine ilişkin belirsizliklerin giderilmesi amacıyla hasılat konusunda yeni bir standardın yayınlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda farklı bir model uygulayarak farklı bir yaklaşım ortaya koymuştur. Bu araştırmanın amacı TFRS 15 Hasılat Standardının etkilerinin sektör içinde ve sektörler arasında karşılaştırılması, finansal tablolara etkilerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla BİST’te ulaştırma, haberleşme ve imalat sektörlerinde faaliyet gösteren 30 şirketin denetim raporları içerik analizi ile incelenerek standardın etkileri tespit edilmiştir. Bu bağlamda tespit edilen şirketlerin 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap

Dönemine Ait Konsolide Finansal Tabloları ve Bağımsız Denetim Raporları kullanılmıştır. Araştırma sonucunda standardın uygulanmasından en fazla etkilenen sektörün haberleşme sektörü olduğu bu sektörü ulaştırma ve imalat sektörlerinin takip ettiği görülmüştür. Standardın ilk uygulamasının gelir tablosu ve finansal durum tablosu hesap kalemleri üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.



GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Seda Yesiralioglu
Field	: Business Administration
Programme	: Accounting & Auditing
Supervisor	: Başak Ataman Gökçen
Degree Awarded and Date	: Master – August 2019
Keywords	: Revenue, IFRS 15 Revenue Standard

ABSTRACT

AN ANALYSIS OF REVENUE WITHIN THE FRAMEWORK OF TFRS 15 – TURKISH TAX LEGISLATION AND FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES (FRS FOR LMES) SECTION 5 AND A CASE STUDY

Revenue refers to the income of the entity in relation to its core business. Revenue is one of the most important factors in evaluating the financial performance of the enterprise. Therefore, the determination of the revenue and the fact that it is included in the financial reports accurately and realistically is an extremely important issue for the enterprises. There was a need to publish a new standard on revenue in order to achieve convergence between the US Generally Accepted Accounting Principles and the International Financial Reporting Standard, to create a single accounting structure and to eliminate the uncertainties regarding the accounting of revenue in existing standards. IFRS 15 Revenue from Customer Contracts has adopted a different approach to accounting for revenue. The purpose of this study is to compare the effects of IFRS 15 Revenue Standard within and between sectors and to reveal the

effects on financial statements. For this purpose, the audit reports of 30 companies operating in the transportation, communication and manufacturing sectors in BIST were examined by content analysis and the effects of the standard were determined. In this context, the Consolidated Financial Statements and Independent Audit Reports of the companies identified for the period 1 January - 31 December 2018 are used. As a result of the research, it was seen that the sector which was most affected by the implementation of the standard was the communication sector followed by the transportation and manufacturing sectors. The first application of the standard has been found to have an impact on the income statement and statement of financial position items.



İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
ÖZET	i
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	3
1.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	3
1.1.1. Muhasebe ve Muhasebe Standartları	3
1.1.2. Muhasebe Standartlarına İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri	6
1.1.3. Muhasebe Standartlarının Önemi ve Faydaları.....	7
1.1.4. Kurallara ve İlkelere Dayalı Standart Ayırımı	11
1.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları	13
1.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI.....	18
1.3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BÖLÜM 5)	19
1.4. HASILAT KAVRAMI.....	22
1.4.1. TFRS 15’ de Hasılat.....	23
1.4.2. Vergi Usul Kanunu’nda Hasılat	24
1.4.3. BOBİ FRS’de Hasılat	24
1.5. GELİR KAVRAMI.....	25
1.5.1. TFRS 15’ e Göre Gelir Kavramı.....	25
1.5.2. Vergi Usul Kanunu’na Göre Gelir Kavramı	26
1.5.3. BOBİ FRS’ye Göre Gelir Kavramı.....	26
1.6. KAZANÇ KAVRAMI	27
1.6.1. TFRS 15’e Göre Kazanç Kavramı	27
1.6.2. Vergi Usul Kanunu’na Göre Kazanç Kavramı	28
1.6.3. BOBİ FRS’ye Göre Kazanç Kavramı	28
İKİNCİ BÖLÜM.....	30
TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN.....	30
HASILAT STANDARDI.....	30
2.1. STANDARDIN AMACI	30

2.2. HASILAT STANDARDININ DÜNYADAKİ VE TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ.....	31
2.3. STANDARDIN KAPSAMI.....	33
2.4. TFRS 15: 5 AŞAMALI MODEL.....	34
2.4.1. Sözleşmenin Tanımlanması	35
2.4.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması	39
2.4.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi.....	41
2.4.4. İşlem Bedelinin Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	44
2.4.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması ve Muhasebeleştirilmesi.....	46
2.5. TFRS 15 KAPSAMINDA SÖZLEŞME MALİYETLERİ	47
2.5.1. Ek Maliyetler	47
2.5.2. Tamamlama Maliyetleri.....	47
2.5.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü.....	48
2.6. TFRS 15 KAPSAMINDA HASILATIN ÖLÇÜMÜ	48
2.6.1. Çıktı Yöntemleri	49
2.6.2. Girdi Yöntemleri.....	50
2.7. TFRS 15 KAPSAMINDA ÖZELLİKLİ SATIŞLAR.....	52
2.7.1. İade Hakkıyla Satış	52
2.7.2. Garantiler	52
2.7.3. Lisanslama Ücretleri	52
2.7.4. Geri Alım Taahhütleri.....	53
2.7.5. Konsinye Satışlar	53
2.7.6. Müşteri Kabulü	54
2.8. TFRS 15 STANDARDINDAN EN ÇOK ETKİLENECEK SEKTÖRLER ..	54
2.8.1. Telekomünikasyon.....	55
2.8.2. İmalat	56
2.8.3. Emlak ve İnşaat.....	56
2.8.4. Yazılım Geliştirme ve Teknoloji	57
2.9. TFRS 15 KAPSAMINDA HASILATA İLİŞKİN FİNANSAL TABLO DİPNOTLARI	58
2.9.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler.....	58
2.9.2. Standardın Uygulamasındaki Önemli Değerlendirmeler ve Değişiklikler ..	60
2.9.3. Sözleşmeye İlişkin Katlanılan Maliyetlerin Finansal Tablolara Alınması ..	61
2.10. UYGULAMA REHBERİ	61

2.11. 5 AŞAMALI MODELE İLİŞKİN BİR UYGULAMA	62
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	66
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA	
STANDARDI (BOBİ FRS)’NDA HASILAT	66
3.1. BOBİ FRS BAKIMINDAN HASILATIN DEĞERLENDİRİLMESİ	66
3.1.1. BOBİ FRS Kapsamındaki İşletmeler	68
3.1.2. Hasılatın Kapsamı	72
3.1.3. Hasılatın Kayda Alınması	74
3.1.4. Hasılatın Ölçülmesi.....	74
3.2. MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNDE ORTAYA ÇIKAN HASILAT.....	78
3.3. KAR PAYI, İSİM HAKKI, FAİZ GELİRİNE İLİŞKİN HASILAT	81
3.4. İNŞA SÖZLEŞMELERİYLE ORTAYA ÇIKAN HASILAT.....	82
3.5. HİZMET SÖZLEŞMELERİYLE ORTAYA ÇIKAN HASILAT	84
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	86
MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ (MSUGT) VE TÜRK	
VERGİ MEVZUATINDA HÂSILAT	86
4.1. GELİR KAVRAMI.....	86
4.1.1. Özellikleri	86
4.1.2. Unsurları	88
4.2. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TAHAKKUK VE DÖNEMSELLİK	
İLKELERİ	90
4.2.1. Tahakkuk İlkesi.....	90
4.2.2. Dönemsellik İlkesi	90
4.1. MAL SATIŞ İŞLEMLERİNDE HASILATIN BELİRLENMESİ	91
4.1.1. Vadeli Satışlar	92
4.1.2. İade İşlemleri	92
4.1.3. Malların Deneme veya Değerlendirme Amacı ile Gönderilmesi	92
4.1.4. Konsinye Satışlar	93
4.1.5. Takas İşlemi	93
4.1.6. Satış Sonrası Hizmet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi	94
4.2. HİZMET SATIŞLARINDA HASILATIN BELİRLENMESİ	94
4.3. FAİZ, İSİM HAKKI VE TEMETTÜLERDE HASILATIN BELİRLENMESİ	
97	
4.4. TFRS 15, BOBİ FRS VE VUK’A GÖRE HASILATIN	
KARŞILAŞTIRILMASI.....	98
BEŞİNCİ BÖLÜM.....	101
UYGULAMA	101
5.1. Araştırmanın Amacı	101

5.2. Verilerin Toplanması	101
5.3. Çalışmanın Sınırlılıkları	102
5.4. Bulgular.....	102
5.4.1. Analize Dâhil Edilen Şirketlerle İlgili Betimleyici İstatistikler.....	102
5.4.2. Şirketlerin Finansal Tablolarında TFRS 15 Değişimleri İle İlgili Bulgular 117	
5.4.3. Şirketlerin Karlılık Oranlarında TFRS 15 Uygulamasının Etkisi İle İlgili Bulgular	129
5.4.4. Sektörler Kapsamında TFRS 15 Uygulamasının Etkilerine Dair Bulgular	132
SONUÇ	134
KAYNAKÇA.....	137



TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1 : Kurallara ve İlkelere Dayalı Standartların Özellikleri	12
Tablo 2 : Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları.....	14
Tablo 3 : Hasılat Standartlarının Dünyada Gelişimi	32
Tablo 4 : Hasılat Standartlarının Türkiye’de Gelişimi	33
Tablo 5 : Girdi ve Çıktı Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	51
Tablo 6 : TFRS 15’den En Çok Etkilenen Sektörler	55
Tablo 7 : BOBİ FRS Genel Bilgiler	66
Tablo 8 : BOBİ FRS Kapsamı.....	69
Tablo 9 : BOBİ FRS Kapsamında Yer Alan İşletmeler	70
Tablo 10 : Denetimin Kapsamından Çıkma Durumu Ve Eşik Değerler	71
Tablo 11 : Hasılatın TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK’a Göre Karşılaştırması	100
Tablo 12 : Araştırma Kapsamındaki Şirketler.....	103
Tablo 13 : Sektör Dağılımları.....	104
Tablo 14 : İmalat Alt Sektörler.....	105
Tablo 15 : Şirketlerin 2019 Tarihi İtibariyle Sermayeleri	107
Tablo 16 : Ödenmiş Sermaye	108
Tablo 17 : Denetim Şirketi	110
Tablo 18 : Şirketlerin 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemi İtibariyle Bağımsız Denetim Raporu Görüşü	111
Tablo 19 : Geçmiş Yıl Karlarında Değişim.....	114
Tablo 20 : Özkaynaklarda Değişim.....	114
Tablo 21 : Şirketlerin Finansal Durum Tablosunda Değişim.....	114
Tablo 22 : Kar/Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosunda Değişim	115
Tablo 23 : Nakit Akış Tablosunda Değişim.....	116

Tablo 24 : TFRS 15'in Etkisi Görülen Şirketler ve Finansal Tablolar	116
Tablo 25 : Türk Telekom A.Ş. Finansal Durum Tablosundaki Değişimler	118
Tablo 26 : Türk Telekom Konsolide Gelir Tablosundaki Değişimler	119
Tablo 27 : Türk Telekom A.Ş. Nakit Akış Tablosundaki Değişimler	120
Tablo 28 : TOFAŞ Kapsamlı Gelir Tablosundaki Değişimler	121
Tablo 29 : TOFAŞ Kapsamlı Gelir Tablosundaki Değişimler	121
Tablo 30 : TOFAŞ Garanti Gider Karşılıkları.....	122
Tablo 31 : TOFAŞ Garanti Gider Karşılığının Hareket Tablosu	122
Tablo 32 : DYO Geçmiş Yıl Zararlarındaki Değişimler	123
Tablo 33 : DYO Finansal Durum Tablosu, Gelir Tablosu ve Nakit Akış Tablosundaki Değişimler	123
Tablo 34 : VESTEL Finansal Durum Tablosu ve Gelir Tablosundaki Değişimler ...	125
Tablo 35 : ALARKO Geçmiş Yıl Karlarındaki Değişimler.....	125
Tablo 36 : ALARKO Finansal Durum Tablosundaki Değişimler	126
Tablo 37 : Pegasus Kapsamlı Gelir Tablosundaki Değişimler.....	127
Tablo 38 : PEGASUS Finansal Durum Tablosundaki Değişimler	128
Tablo 39 : PETKİM Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirdeki Değişim	128
Tablo 40 : Rantabilite Oranındaki Değişim	129
Tablo 41 : Satışların Karlılığı Oranındaki Değişim	130
Tablo 42 : Brüt Kar Marjı.....	131
Tablo 43 : Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı.....	132

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1 : Finansal Raporlamanın İşlevleri.....	4
Şekil 2 : Muhasebe Bilgilerinin Özellikleri.....	5
Şekil 3 : Standart Oluşturma Süreci (IASB’de).....	16
Şekil 4 : Hasılat, Gelir ve Kazanç.....	29
Şekil 5 : Birden Çok Standart İçeren Müşteri Sözleşmelerinde Yaklaşım.....	34
Şekil 6 : TFRS 15’in Hasılat Tanıma Modeli.....	35
Şekil 7 : Sözleşmelerin Birleştirilmesi	38
Şekil 8 : Sözleşme Değişiklikleri.....	38
Şekil 9 : Çıktı Yöntemleri.....	49
Şekil 10 : Türkiye’de Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi.....	72
Şekil 11 : Uzun Vadeli Sözleşmelerde Tamamlanma Yüzdesi	95
Şekil 12 : Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler	105
Şekil 13 : İmalat Alt Sektörlerde Faaliyet Gösteren Araştırma Kapsamındaki Şirketler	106
Şekil 14 : Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Ödenmiş Sermayeleri	109
Şekil 15 : Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Denetim Şirketleri	110

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	Anonim Şirket
BİST	BORSA İstanbul A.Ş.
BOBİ	Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GSM	Global System for Mobile Communications
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü Komisyonu
KAYİK	Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MSGUT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SIC	Standards Interpretation Committee
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardı arasında yakınsama sağlamak, muhasebede tek bir yapının oluşturulması ve mevcut standartlardaki hasılatın muhasebesine ilişkin belirsizliklerin giderilmesi amacıyla hasılat konusunda yeni bir standardın yayınlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda farklı bir model uygulayarak farklı bir yaklaşım ortaya koymuştur. Standart, esasen mevcut tüm IFRS ve GAAP hasılat tanıma düzenlemelerinin yerine geçecek ve önemli bir yönetici kararı gerektirecek ve aynı zamanda birçok işletmenin hasılat kaydetme şeklini de değiştirecek bir standart olarak kabul edilmiştir.

İşletmelerin finansal performansını değerlendirmede en önemli unsurlardan biri hasılattır. Bu nedenle hasılatın belirlenmesi ve finansal raporlarda doğru ve gerçekçi olarak yer alması işletmeler açısından son derece önemli bir konudur. Türkiye’de 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının anlaşılmasının, uygulamaya getirdiği yeniliklerin araştırılmasının uygulamada kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca literatürde yapılan çalışmaların genellikle tek bir işletme bazında uygulamalar şeklinde yapıldığı görülmüştür. Literatür taramasında bağımsız denetim raporlarının incelenerek standardın uygulamasının etkilerinin analiz edildiği bu kapsamda bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın literatürdeki bu boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

Bu araştırma 5 bölümden oluşmaktadır. Araştırmanın birinci bölümünde, araştırmanın kavramsal çerçevesi oluşturulmuştur. Bu bağlamda öncelikle finansal raporlama standartları ele alınmış ve muhasebe standartlarına neden ihtiyaç duyulduğu, standartların önemi ve faydaları incelenmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları üzerinde durulmuş ve Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı irdelenmiştir. Bu bölümde hasılat, gelir ve kazanç kavramları TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına göre ele alınmıştır.

Araştırmanın ikinci bölümünde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının amacı, dünyadaki ve Türkiye'deki gelişimi standardın kapsamı ayrıntılı olarak örneklerle incelenmiştir. Bu bağlamda standartla birlikte ilk kez uygulamaya konulan 5 aşamalı model örneklerle açıklanmıştır. Bölümde ayrıca TFRS 15 kapsamında sözleşme maliyetleri, ek maliyetler, tamamlama maliyetleri, itfa payı ve değer düşüklüğü incelenmiştir. TFRS 15 kapsamında hasılatın ölçümü, özellikle satışlar ve standardın uygulanmasından en çok etkilenecek sektörler irdelenmiştir. İkinci bölümün sonunda TFRS 15 kapsamında hasılatla ilişkin finansal tablo dipnotları, uygulama rehberi ve örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Araştırmanın üçüncü bölümünde Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nda hasılat konusu irdelenmiştir. Bu kapsamda BOBİ FRS bakımından hasılatın değerlendirilmesi yapılmıştır. BOBİ FRS kapsamındaki işletmeler, standardın kapsamı, kayda alınması ve ölçülmesi incelenmiştir. Mal satış sözleşmelerinde ortaya çıkan hasılat, faiz isim hakkı ve kar paylarına ilişkin hasılat, inşa sözleşmeleri ile ortaya çıkan hasılat ve hizmet sözleşmelerinde ortaya çıkan hasılat üzerinde durulmuştur.

Araştırmanın dördüncü bölümünde muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ve Türk vergi mevzuatında hasılat ele alınmıştır. Bu kapsamda gelirin özellikleri ve unsurları incelenmiştir. Türk vergi mevzuatında tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri üzerinde durulmuştur. Mal satış işlemlerinde hasılatın belirlenmesi ele alınmıştır. Hizmet satışlarında hasılatın belirlenmesi, faiz, isim hakkı ve temettülerde hasılatın belirlenmesi konuları anlatılmıştır. Bölümün sonunda TFRS 15, BOBİ FRS ve Vergi Usul kanuna göre hasılatın karşılaştırılması yapılmıştır.

Araştırmanın beşinci ve son bölümünde BİST'te ulaştırma, haberleşme ve imalat sektörlerinde faaliyet gösteren 30 şirketin denetim raporları içerik analizi ile yöntemi ile analiz edilerek standardın finansal tablolar üzerindeki etkileri tespit edilmiştir. Bu bağlamda belirlenen şirketlerin 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tabloları ve Bağımsız Denetim Raporları incelenmiştir. Araştırma bulguların değerlendirilmesi, sonuç ve önerilerle tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1.1. Muhasebe ve Muhasebe Standartları

Muhasebe, işletmenin varlıklarının, yabancı kaynaklarının ve öz kaynaklarının üzerinde değişime neden olan ve parasal olarak ifade edilebilen, ticari özellikteki işlemlerinin, kaydedilme, sınıflandırılma, raporlanma, analizi ve yorumlanma faaliyetlerinin tamamı olarak tanımlanmaktadır.¹

Muhasebenin tanımından hareketle muhasebenin temel fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Kaydetme,
- Sınıflandırma,
- Özetleyerek raporlama
- Yorumlama.²

Muhasebe tarafından üretilen bilgilere birçok kişi ve kurum ilgi duymaktadır. Muhasebe ile ilgili taraflar, yöneticiler, işletme sahibi ve ortakları, kredi verenler, işletmede çalışanlar, iş ve işçi kuruluşları, yatırımcılar, devlet ve halk, muhasebenin sağladığı bilgileri kullanabilmektedir.³

Ticari nitelikteki işlemler kaydedildikten sonra, aynı özelliği gösteren işlemler sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırılan bu işlemlerin, bilgi kullanıcılarına sunulmak üzere, belirli dönemler sonu itibarıyla özetlenerek finansal tablolarda raporlanması gerekmektedir. Finansal tablolarda raporlamanın amacı, ekonomik karar verecek olan kişi veya kurumlara, karar alma konusunda yardımcı olmaktır. Bu raporlarda işletmelerin finansal durumu, nakit akışları ve performansı konularında bilgi

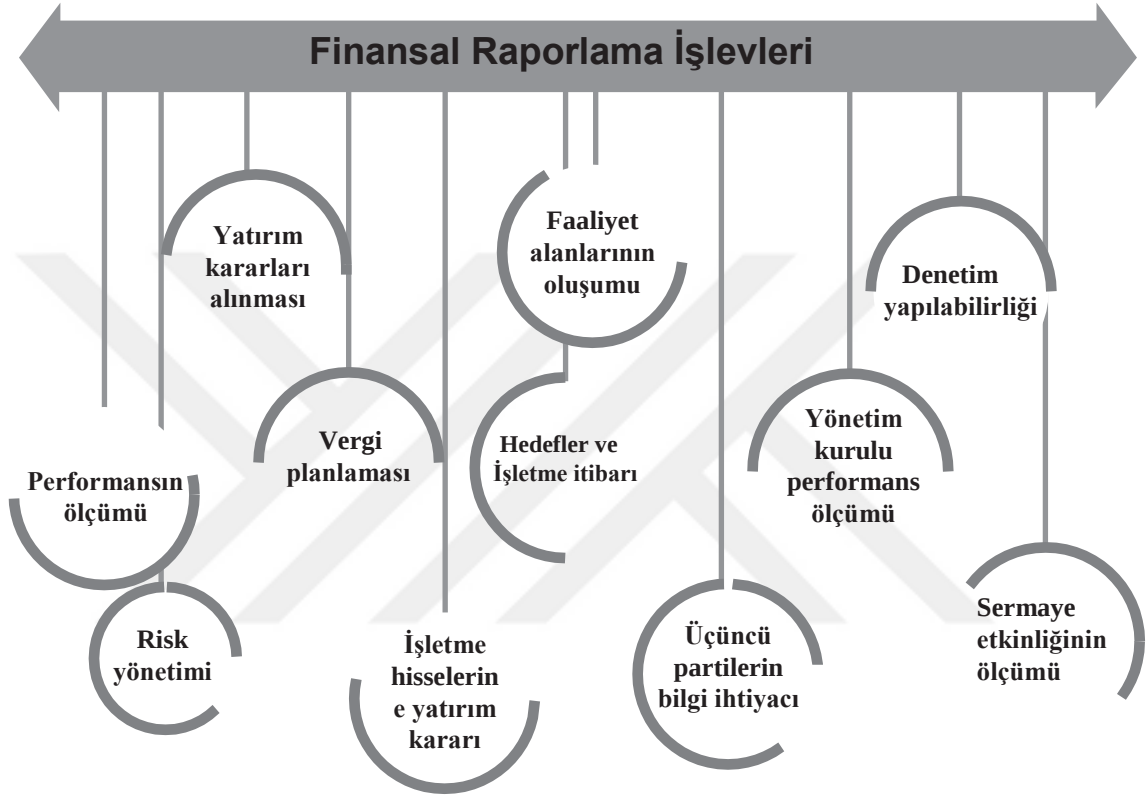
¹ Ertuğrul Çetiner, **Genel Muhasebe Teori ve Uygulama**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.7.

² Veli Öztürk, **Genel Muhasebe ve Mali Analiz**, Ankara: Kariyer Yayınları, 2015, s.3.

³ Ertuğrul Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.8.

verilmektedir.⁴ Bir işletmenin finansal durumu, “Finansal Durum Tablosu”nda; performansı, “Kapsamlı Gelir Tablosu”nda; finansal durumundaki değişiklikler, “Nakit Akışı Tablosu”nda raporlanarak sunulmaktadır⁵.

Finansal raporlamanın işlevleri aşağıdaki şekilde özetlenmektedir



Şekil 1 : Finansal Raporlamanın İşlevleri

Kaynak: Hüseyin Gürer, Bağımsız Denetim Uygulamaları, Denetim ve Muhasebe Standartları, Etik Değerler, 2 Şubat 2009, archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/02022009_HuseyinGurer.ppt (20 Mart 2019)

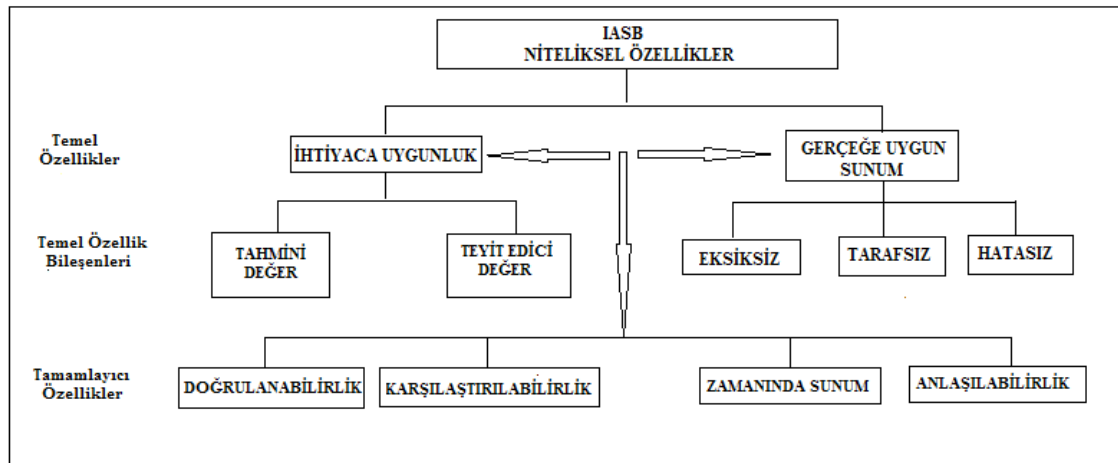
Finansal raporların; Şekil 1’ de yer alan işlevleri tam olarak yerine getirebilmesi ve bilgi kullanıcılarına fayda sağlayabilmesi için, kaliteli olması gerekmektedir. Finansal raporların kalitesi; tam, tarafsız ve hatasız bir sunum sağlaması, anlaşılabilirliği, güvenilirliği, alaka düzeyi, zamanlılığı, doğrulanabilirliği ve

⁴ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS - Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2015, s.35.

⁵ Hennie Van Greuning, Darrel Scott, Simonet Terblanche, **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, Washington, D.C: The World Bank, 2011, s.6.

karşılaştırılabilirliği ile ölçülmektedir.⁶ Bu kalite göstergeleri, kullanıcılara finansal raporların anlamlı ve kullanışlı olduğunu göstermektedir.⁷

Kalite göstergelerinden anlaşılabilirlik, finansal raporlarda yer alan bilgilerin karar alma amacıyla kullanıcılarla ne kadar etkili iletişim kurduğunu göstermektedir. Bilgi, zaman içinde ve kullanıcılar arasında tutarlı bir şekilde sunulduğunda, karşılaştırılabilir olmaktadır. Bir finansal rapor, hatasız ve eksiksiz olduğu zaman ise güvenilir kabul edilmektedir. Tam, tarafsız, ihtiyatlı, eksiksiz sunum finansal raporun güvenilirliğine katkı sağlayan faktörler arasındadır.⁸ Şekil 2’ de muhasebe bilgilerinin özellikleri yer almaktadır.



Şekil 2 : Muhasebe Bilgilerinin Özellikleri

Kaynak: Betül Şeyma Alkan, “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.145 (Ocak-Şubat 2018), s.116.

Yukarıdaki tabloda yer alan karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların finansal tablolarda yer alan hesap kalemleri arasındaki farkları / benzerlikleri tanımlamasına ve anlamasına yardımcı olan niteliksel özelliktir. Karşılaştırılabilirlik, yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer alacaklılara, ekonomik kararlar alma konusunda yardımcı olmaktadır.

⁶ Özerhan ve Yanık, 2015, s.12.

⁷ Emmanuel Inalegwu Ogbenjuwa, “Implementation Of International Financial Reporting Standards By Listed Companies In Nigeria”, (Dissertation, Walden University, 2016), s.60.

⁸ Greuning, Scott, Terblanche, s.5.

Karşılaştırılabilirliği sağlamak ancak ortak raporlama standartlarının varlığında mümkündür.⁹

Muhasebe standartları, işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken ve yayınlarken takip ettikleri, işletmelerin finansal performansını tanımlamanın standart bir yolunu sağlayan bir dizi prensip olarak tanımlanmaktadır.¹⁰

Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin elde edilmesi ve kullanılması sırasında dikkat edilmesi, uyulması gereken kurallar olarak açıklanabilmektedir.¹¹ Bu kurallar finansal raporların hazırlanması ve sunulması sırasında uygulanacak ilkelerle ilgilidir. Standartlar tüm sektörler için geçerli olabileceği gibi, bazı standartlar sadece belirli sektörleri ilgilendirmektedir.¹²

Muhasebe standartları, finansal tablo kullanıcılarının bu tabloların bütünlüğüne olan güvenleri ve şeffaflık; sermaye piyasalarının etkin işleyişi, etkin sermaye dağılımı, küresel finansal istikrar ve sağlıklı ekonomik büyümeye katkı sağlamaktadır.¹³

1.1.2. Muhasebe Standartlarına İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Küreselleşme ile birlikte daha önce inşa edilmiş ekonomik dengeler değişmiştir. Yabancı yatırımcılar küreselleşmiş sermaye piyasalarına daha fazla erişime sahip olmakla birlikte; küresel düzeyde güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgiye olan gereksinimlerini artmıştır. Doksanlı yılların sonunda, özellikle uluslararası ticaretin artması ve çokuluslu işletmelerin yatırımlarını küreselleştirmesi, borçlanma ve hızlı büyüme, uluslararası muhasebe standartlarına sahip olma gereksinimini ve finansal bilgilerin sermaye piyasaları arasında karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasının önemini ortaya koymaktadır. Yatırımcıların karar alma aşamasında, işletmeleri sağlıklı bir şekilde değerlendirmesi, karşılaştırması farklı muhasebe uygulamaları ile mümkün

⁹ Mary E. Barth, "Global Comparability in Financial Reporting: What, Why, How, and When?", **China Journal of Accounting Studies**, Vol.1, No.1 (April 2013), s.12.

¹⁰ *List of IFRS Standards*, (t.y.) <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards> (25 Mart 2019).

¹¹ Murat Erdoğan, **Finansal Muhasebe**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2002, s.15.

¹² Yüksel Koç Yalkın, "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.4, Sayı.2 (Haziran, 2002), s.2.

¹³ IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, London, 2016, s.5.

olmamaktadır.¹⁴ Bazı işletmeler, sermaye piyasasındaki yatırımcıları çekmek için, finansal raporlarında yanlış beyan verebilmekte bu durum da muhasebe standartlarına olan ihtiyacın gerekliliğini ortaya koymaktadır.¹⁵

Üstündağ muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıda belirtildiği şekilde özetlemiştir:¹⁶

- Farklı muhasebe uygulamalarını ortadan kaldırmak,
- Uygulamada tek düzeni sağlamak,
- Finansal raporların, kalite göstergelerine uygun olmasını sağlamak (açık, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, tarafsız, karşılaştırılabilir),
- Finansal bilgi kullanıcılarının yanlış ekonomik karar almalarını engellemek,
- Ortak muhasebe dilini uluslararası alanda oluşturmak

1.1.3. Muhasebe Standartlarının Önemi ve Faydaları

İşletmeler genellikle, müşterilerin ihtiyaçlarına uygun, sağlam bir davranış standardıyla çalışmak istemektedirler. Fakat bazı işletme sahipleri, daha fazla kazanç elde etmek ya da farklı sebeplerle iş etiği kurallarını ihlal edebilmektedir. Bu durum muhasebe standartlarının önemini net olarak ortaya koymaktadır. Gelişmekte olan bazı ülkelerde, başkalarına rüşvet vermek ve finansal teşvik sağlamak iş yapmanın kabul görmüş bir yoludur. Ancak gelişmiş ülkelerde, bu tür bir uygunsuzluk para cezalarına ve hatta hapis cezasına neden olmaktadır. Bu gibi durumlarda tek tip bir muhasebe standartları setinin varlığı; ticari ilişkileri dengelemekte ve dünyanın farklı bölgelerindeki işletme sahiplerinin aynı kurallara uymalarını sağlamaktadır. Muhasebe standartları, dünya genelindeki muhasebe uzmanlarının önerilerini içermektedir. Bu durum, standartların bir ülke veya bir kültür için diğerinin lehine olmamasını sağlamaya yardımcı olmaktadır.

¹⁴ Ümit Gücenme Gençoğlu, Yıldız Özerhan ve Selahattin Karabınar, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, 2013, s.19.

¹⁵ Katherine Schipper, "How Can We Measure the Costs and Benefits of Changes in Financial Reporting Standards?", **Accounting and Business Research**, Vol.40, No.3 (January 2010), s.323.

¹⁶ Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı.1 (Nisan 2000), s.31.

Muhasebe standartlarının varlığı yatırımcılar ve diğer paydaşların iş performanslarını diğer uluslararası işletmelerle karşılaştırabilmesine imkân tanımaktadır. Yabancı işletmenin nerede olduğuna bakılmaksızın, tek tip yöntemler kullanılarak hazırlanmış, güvenilir muhasebe bilgilerine sahip olmak, yatırımcılar için; söz konusu işletmenin finansal durumunun yatırımları hak edecek kadar sağlam olup olmadığına dair nihai bir karar verilmesi konusunda büyük bir belirsizliği ortadan kaldırmaktadır. Bu şekilde işletmeler, sermayelerini yabancı yatırımlarla arttırmayı daha kolay ve ucuz hale getirmektedir. IASB, yatırım yapmak isteyenlere, yabancı işletmelerden gelen finansal belgeleri incelemeye izin vermektedir.

Muhasebe standartları, yatırımcılar ve aynı zamanda diğer piyasa katılımcıları için ekonomik kararları bilinçli olarak almalarına imkan sağlamaktadır. Uluslararası karşılaştırılabilirliğe imkân tanımakta, finansal bilgilerin kalitesini artırarak şeffaflığı sağlamaktadır.¹⁷

Muhasebe standartları; iyi, gelişmiş bir sermaye piyasasında oldukça önemlidir. İşletmenin kontrolörleri, girişimcileri veya yöneticileri, doğal olarak; işletmelerinin yatırım fırsatları, gelirleri, giderleri ve işletmenin genel durumu hakkında üçüncü taraflardan daha fazla bilgiye sahiptir.¹⁸ Yöneticiler bazen işletme sermayesini artırmak için finansal desteğe ihtiyaç duymakta ve bu desteği yabancı kaynaklarla karşılama kararı alabilmektedirler. Ancak yabancı yatırımları çekmek çok da kolay değildir. Yatırımcılar; yatırım kararı verirken, işletme yöneticileri kadar, işletme hakkında bilgiye sahip olmadıklarından zorlanmaktadır. Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi tarafından oluşturulan bilgiler, finansal tablolar ve kayıtlar; işletme dışında bulunan ve işletmeye yatırım yapmak isteyen kişi ve kurumlar için hayati önem taşımaktadır.¹⁹

Yasal olarak yanlış şekillendirilmiş yatırım kararları nedeniyle hissedar zararlarının azaltılması, sermaye piyasasına daha fazla fon çeken yanlış bilgilerin

¹⁷ Joachim Gassen and Thorsten Sellhorn, “Applying IFRS in Germany: Determinants And Consequences”, **Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis**, Vol.58, No.4 (2006), s.1-3.

¹⁸ Philip Brown, “International Financial Reporting Standards: What Are The Benefits?”, **Accounting and Business Research**, Vol.41, No.3 (2011), s.270.

¹⁹ Said Alpogut Şenel, “TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, **Social Sciences**, Vol.4, No.4 (2009), s.395.

ortadan kaldırılması, bunun sonucunda daha düşük sermaye maliyeti ve düşük fiyat teklifleri elde edilmesi, muhasebe standartlarını düzenlemenin faydaları arasında yer almaktadır.

Muhasebe standartlarının kabulü ile birlikte, bir takım ekonomik mekanizmaların daha iyi çalışacağı düşünülmektedir. Ekonomistler tarafından rekabetçi ortamda servet yaratmanın merkezinde yer alan bu unsurlar aşağıda sıralanmaktadır;²⁰

- İş bölümü
- Uluslararası Ticaret
- Yenilik
- Açık pazarlarda rekabet
- Ağ etkilerinden yararlanmak için işbirliği
- Ticaret ortakları arasında güven.

Dünya çapında karşılaştırılabilir bir bilgi kaynağı olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) piyasa düzenleyicileri için de hayati öneme sahiptir. UFRS'nin piyasaya sunulan işletmeye özgü bilgilerin miktarını ve kalitesini artırdığı, dolayısıyla yatırım kararlarındaki önemi ve faydası araştırma sonuçlarında görülmektedir.²¹

Finansal raporlama kalitesini arttırmak ve yabancı kurumsal yatırımları çekmek amacıyla yerel sermaye piyasalarının UFRS kullanmayı tercih ettikleri görülmektedir.²² Zorunlu olarak UFRS'nin benimsenmesini takiben, sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin olumlu sonuçlar elde ettiği araştırmalarda görülmektedir. Hatta işletmelerin, UFRS uyumundan sonra öz sermaye artışı yaşadıkları ve pazar paylarının arttığı tespit edilmiştir.²³

²⁰ Geof Meeks and GM Peter Swann, "Accounting Standards And The Economics Of Standards", **Accounting And Business Research**, Vol.39, No.3 (2009), s.191-192.

²¹ F. Henrique Castro and Veronica Santana, "Informativeness Of Stock Prices After IFRS Adoption In Brazil", **Journal of Multinational Financial Management**, Vol.47 (December 2018), s.46-59.

²² Mark DeFond, Xinzi Gao, Oliver Zhen Li, and Lijun Xia, "IFRS Adoption In China And Foreign Institutional Investments", **China Journal of Accounting Research**, Vol.12, No.1 (March 2019), s.1-32.

²³ Jimmy F. Downes, Vanessa Flagmeier, David Godsell, "Product market effects of IFRS adoption", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.37, No.5 (September-October 2018), s.376-401.

Gassen ve Sellhorn (2006) tarafından yapılan çalışmada, 1998-2004 döneminde halka açık Alman işletmeleri tarafından gönüllü olarak UFRS'lerin benimsenmesinin nedenleri incelendiğinde, büyüklük, uluslararası risk, mülkiyet dağılımı ve yeni halka arz alanlarının önemli itici güçler olduğu görülmüştür.²⁴

Dünya genelinde kabul gören UFRS'nin faydaları aşağıda yer almaktadır;²⁵

- Dünya genelinde finansal piyasalara, şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getirmektedir.
- Küreselleşen ekonomi için güveni, büyümeyi ve aynı zamanda uzun vadede finansal istikrarı desteklemektedir.
- Küçük veya büyük yatırımcıların, bilinçli bir şekilde, doğru ve zamanında ekonomik kararlar almaları için uluslararası karşılaştırılabilirliğe imkân sağlamaktadır.
- Finansal bilgilerin kalitesini artırarak şeffaflık sağlamaktadır.
- Sermaye desteği veren yatırımcılarla, yatırım yaptıkları işletmelerin yöneticileri arasındaki bilgi farkını azaltmakta ve böylece hesap verebilirliği güçlendirmektedir.
- Yatırımcıların piyasadaki fırsatları ve riskleri tanımlamasına yardımcı olarak ekonomik verimliliği arttırmakta; böylece sermaye tahsisini geliştirmektedir.
- Muhasebe işletme dilidir ve bu dilin tüm dünyada ortak olması, aynı dilin konuşulması, sermaye maliyetini ve uluslararası raporlama maliyetlerini azaltmaktadır.

Geleneksel neo-klasik ekonomi, standartlara uyum ile, ekonomik büyümeyi ilişkilendirse de; Zaidi (2012) araştırmalarında UFRS'lerin benimsenmesinin ülkelerin ekonomik büyümesi üzerindeki etkisine dair kesin kanıtlar olmadığını açıklamıştır.²⁶ Benzer bir araştırmada Hamilton ve Tschopp (2012), standartların benimsenmesinin, dış

²⁴ Gassen and Sellhorn, 2006, s.1-3.

²⁵ *Why global accounting standards?*, (t.y.) <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards> (25 Mart 2019)

²⁶ Syed Kashif Raza Zaidi, "IFRS Adoption And Enforcement As Antecedents Of Economic Growth", (Dissertation, The University Of Texas At El Paso, 2012), s.6.

baskılar ve fayda-maliyet analizleri gibi farklı nedenlerden kaynaklandığını öne sürmekte; bu nedenle, işletmelerin standartlara göre raporlama oranlarının, bir ülkenin nüfus büyüklüğü veya ekonomik gelişme düzeyi ile tam olarak açıklanamayacağını iddia etmektedir.²⁷

1.1.4. Kurallara ve İlkelere Dayalı Standart Ayrımı

Bazı ülkelerin UFRS'yi uygulama konusunda tereddüt etmesi, UFRS'nin, ulusların mevcut standartlarından daha kaliteli standartlarla sonuçlanıp sonuçlanmayacağı ve gerçekte karşılaştırılabilirliği artırıp artırmayacağı sorusuna dayanmaktadır. UFRS'nin uygulanmasına karşı ortak bir argüman; yıllar boyunca kapsamlı bir kurallar ve düzenlemeler dizisi sunmak üzere geliştirilen ABD standartlarına kıyasla, UFRS'nin ilkelere dayanmasıdır. Bu ilke temelli standartların esnek olması, işletmelerin belli finansal durumları raporlarken çeşitli alternatiflerden seçim yapmalarına olanak sağlamaktadır. Bazıları, bu esnekliğin küresel ölçekte standartların belirlenmesi için gerekli olduğunu düşünürken, diğerleri bu esnekliğin, ana hedeflerinden biri karşılaştırılabilirliği arttırmak olan UFRS uygulamasının daha az finansal tablo karşılaştırılabilirliği ile sonuçlanmasına neden olacağını savunmaktadır.²⁸

ABD için de muhasebe standartları özel sektör ve kamunun birlikteliğiyle oluşturulmaktadır. 1973 tarihinden beri Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) muhasebe ve raporlamada standartların oluşturulması için yetkilidir. Finansal raporların hazırlanmasını yönetmek amacıyla Menkul Kıymetler Borsa Komisyonuna ve Amerika'dan Yetki Belgesine sahip Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'ne yetki verilmiştir.²⁹ ABD'de finansal rapor uygulamalarını FASB belirlenmekte ve Genel Kabul Gören Muhasebe Prensipleri (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) çerçevesinde düzenlenmektedir. UFRS ve GAAP arasında önemli uygulama farklılıkları finansal raporları etkilemektedir.

²⁷ Trina Hamilton and Daniel, J. Tschopp, "The Market For Corporate Responsibility Reporting In The Americas", **Growth And Change**, Vol.43, No.4 (2012), s.563.

²⁸ Elizabeth Felski, "IFRS Diffusion And Adoption Patterns", (**Doctoral dissertation**, State University of New York at Buffalo, 2015), s.1.

²⁹ Ayça Akarçay Ögüz, "TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", (**Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi, 2007), s.21.

UFRS ve GAAP uygulayan işletmeler üzerinde yapılan çalışmalar, kazanç kalitesi açısından önemli farklılıklar olduğunu göstermektedir. Araştırma bulgularına göre, UFRS uygulayan işletmeler daha kalıcı, öngörülebilir ve daha az koşullu kazançlara sahiptir. UFRS uygulayan işletmelerin hisse senedi alım fiyatlarının da daha değişken olduğu görülmektedir.³⁰ Tablo 1’de kurallara ve ilkelere dayalı standartların özellikleri yer almaktadır.

Tablo 1
Kurallara ve İlkelere Dayalı Standartların Özellikleri

Kural Temelli Muhasebe Çerçevesi

- ✓ Standartta öngörülen muhasebe yöntemlerini uygulamada çok ayrıntılı ve spesifik.
- ✓ Nicel eşiklerini, örnekleri, kapsam kısıtlamalarını, işlem istisnalarını ve ayrıntılı uygulama rehberliğini içerir.

İlkelere Dayalı (Amaç Odaklı Temel) Muhasebe Çerçevesi

- ✓ Geliştirilmiş (ABD GAAP) ve tutarlı bir şekilde uygulanan kavramsal çerçeveye dayanır.
- ✓ Standardın muhasebe hedefini açıkça belirtir.
- ✓ Standardın tutarlı bir şekilde işletilebilmesi ve uygulanabilmesi için yeterli ayrıntı ve yapı sağlar.
- ✓ Standarttan istisnalar en aza indirilir.
- ✓ Muhasebe meslek mensuplarının, standardın amacından uzaklaşmasına izin vermez.
- ✓ Standartları güvenilir bir şekilde işler hale getirmek için yetersiz rehberlik sağlar.
- ✓ Mali tablo hazırlayıcıları ve denetçilerin, daha spesifik işlemlere ve olaylara aşırı geniş standartlar uygulamak konusunda önemli yargılarda bulunmalarını gerektirir ve genellikle yapılması gereken kararları çerçeve altına almak için yeterli bir yapı sağlamamaktadır.

Kaynak: Mary McCarthy and Richard McCarthy, “Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy In Applying Rules-Based Standards And The IASB-FASB Revenue Recognition Model”, Journal of Accounting and Finance, Vol.14, No.6 (2014), s.21.

³⁰ Gassen ve Sellhorn, 2006, s.3.

1.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası ticarete, sınır ötesi yatırımlarda ve 60'larda ortaya çıkan birleşme / devralmalardaki artış, ortak bir muhasebe uygulamasına duyulan ihtiyacı artırmıştır. Çokuluslu işletmelerin yükselişine cevaben, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi olarak bilinen IASC muhasebe standartları için bir rehberlik sağlamak üzere kurulmuştur.³¹

IASC'nin kuruluşunda birçok ülke (ABD, Kanada, İngiltere, Japonya, Hollanda, Almanya, Avustralya, Yeni Zelanda, Meksika, Fransa) yer almıştır. Komite 2000 yılına kadar çalışmalarını devam ettirmiş ve yeniden yapılanmaya giderek Milletlerarası Muhasebe Standartlar Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation) olarak adlandırılmıştır. Bu günkü adını alması 2010 yılında mümkün olmuştur. Günümüzde Milletlerarası Finansal Rapor Standartları Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation, IFRSF) olarak çalışmalarına devam etmektedir. Milletlerarası Muhasebe Standartlar Kuruluşu, UFRS Danışma Konseyinin ve UFRS Yorumlama Komitesinin vakıf bünyesinde, standartların ve yorumların yayınlanma sürecinde faaliyetlerini sürdürmektedir.³²

UFRS Vakfı, kamu yararı için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları geliştiren organizasyondur. 160 kişilik bir kadroya sahip olup ve Londra'da ana ofisi ve Tokyo'daki daha küçük bir Asya-Okyanusya Ofisi bulunmaktadır. Vakıf bünyesinde Milletlerarası Muhasebe Standartlar Kuruluşu (IASB) bulunmaktadır. IASB, UFRS'leri geliştiren, onaylayan ve de bağımsız, bir özel sektör kuruluşudur. IASB, UFRS Vakfı'nın gözetiminde faaliyet göstermektedir. IASB, 2001 yılında IASC yerini almak üzere kurulmuştur. IASB'nin ve IASC'nin 1973'e kadar uzanan bir geçmiş vardır.³³

UFRS'lerin bir ülkenin muhasebe standartları olarak benimsenmesi, 2001 yılında IASC'nin halefi olarak IASB'nin kurulmasından bu yana yaygınlaşmıştır. IASB'nin kuruluşundan sonra yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS),

³¹ Assma M. Sawani, "Essays on the US GAAP-IFRS Convergence Project, the Nature of Accounting Standards, and Financial Reporting Quality", (Doctoral Dissertation, Florida International University, 2016), s.15.

³² Tuba Şavlı, UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması, İstanbul: İSMMMÖ, 2016, s.15.

³³ IFRS Foundation, 2016, s.5.

UFRS olarak adlandırılmıştır. UFRS, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması için bir çerçeve içermektedir ve bu çerçeve IAS/UMS’de eksiktir. Bu kavramsal çerçeve, UFRS’nin temel ilkelerini açıklamaktadır. UFRS, IAS/UMS’den daha kapsamlıdır ve gelişmiş bir standartlar kümesi olarak kabul edilmektedir.³⁴

Tablo 2’de UFRS ve yorumlarının Türkiye’deki karşılıkları yer almaktadır.

Tablo 2
Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları

IASB	KGK
IFRS/UFRS	TFRS
IAS/UMS	TMS
IFRIC	TFRS Y
SIC	TMS Y

Kaynak: Tuba Şavlı, 2016, s.19.

IASB, UFRS'nin teknik içeriğinden sorumlu olan bağımsız bir muhasebe kurulusudur. IASB, yasal veya resmi bir zorunluluk olmadan görev yapmaktadır. Ulusal standart belirleyen kurumların yapması gerekeni uluslararası alanda gerçekleştirmektedir.³⁵

Vakıf personeli IASB'nin çalışmalarını desteklemektedir. IASB, standartları analiz eden ve yorumlayan, (UFRS Yorum Komitesi) teknik kararlar almasına yardımcı olan personele sahiptir. Teknik personelin dışında, yetki alanlarının, yayınların, eğitimin, iletişimin (web sitesi dahil), yatırımcı ilişkilerinin, kaynak yaratmanın ve yönetimin benimsenmesine destek sağlayan personeli vardır.

UFRS'lerin geliştirilmesinde IASB kapsamlı ve açık bir süreç izlemektedir. Süreç gereklilikleri, UFRS'lerin küresel olarak etkilenenlerin bakış açılarını ve hesap verebilirliğini göz önünde bulundurarak şeffaflık, tam ve adil danışma ilkeleri üzerine kurulmasıdır. UFRS Vakfı Mütevelli Heyeti, Süreç Gözetim Komitesi aracılığıyla,

³⁴ Nancy Christie, John Brozovsky, Sam Hicks, “Accounting For Small Businesses: The Role Of IFRS”, **The CPA Journal**, Vol.80, No.7 (2010), s.40.

³⁵ Christa Wingard, Jan Bosman, Bright Amisi, “The legitimacy of IFRS: An assessment of the influences on the due process of standard-setting”, **Meditari Accountancy Research**, Vol.24, No.1 (2016), s.134-156.

IASB ve UFRS Yorum Komitesi'nin süreçlerinin tüm yönlerini denetlemekten ve bu prosedürlerin en iyi uygulamayı yansıtmalarını sağlamaktan sorumludur.³⁶

Tüm teknik tartışmaların kamuya açık olarak (genellikle web yayını yoluyla) yapılması, personel raporlarına kamuya erişim sağlanması ile IASB ve UFRS Yorumlama Komitesi'nin, personel tavsiyelerine dayanarak yeterli bilgiye sahip olmaları sağlanarak şeffaflık sağlanmaktadır. Kararlar, IASB'nin 14 üyesinin en az 9'u tarafından onaylanmalıdır.

Tam ve adil danışma sağlamak için IASB'nin aşağıdakileri yapması gerekmektedir;³⁷

- IASB'nin teknik çalışma programı hakkında 5 yılda bir halka danışmak,
- Yeni bir standart belirleme önerisini halka açık toplantılarda tartışmak,
- Kamuoyuna yapılan yorumları ve asgari yorum dönemlerine tabi olmak üzere, teklif edilen herhangi yeni bir standardı, standart taslağını veya önerilen bir yorumu, sonuçlara ve alternatif görüşlere göre değiştirmek.
- Tekliflere alınan yorumları zamanında değerlendirmek,
- Tekliflerin tekrar ortaya çıkıp çıkmayacağını değerlendirmek,
- Standartların son haline sonuçlara ve görüş ayrılığına ilişkin, görüşlere dayanarak birlikte karar vermek,
- Teknik program, büyük projeler, proje teklifleri ve iş öncelikleri hakkında Danışma Konseyi'ne danışmak,
- UFRS Yorumlar Komitesi tarafından geliştirilen tüm yorumları onaylamak.

IASB'nin standartları oluşturması zor olmakta ve uzun zaman almaktadır. Muhasebe standartlarını düzenleme konusundaki araştırmaların politikaya uygunluğu göz önüne alındığında, zorluklar şu şekilde sıralanmaktadır;³⁸

- Düzenleme maliyetlerini ve faydalarını ölçmek,

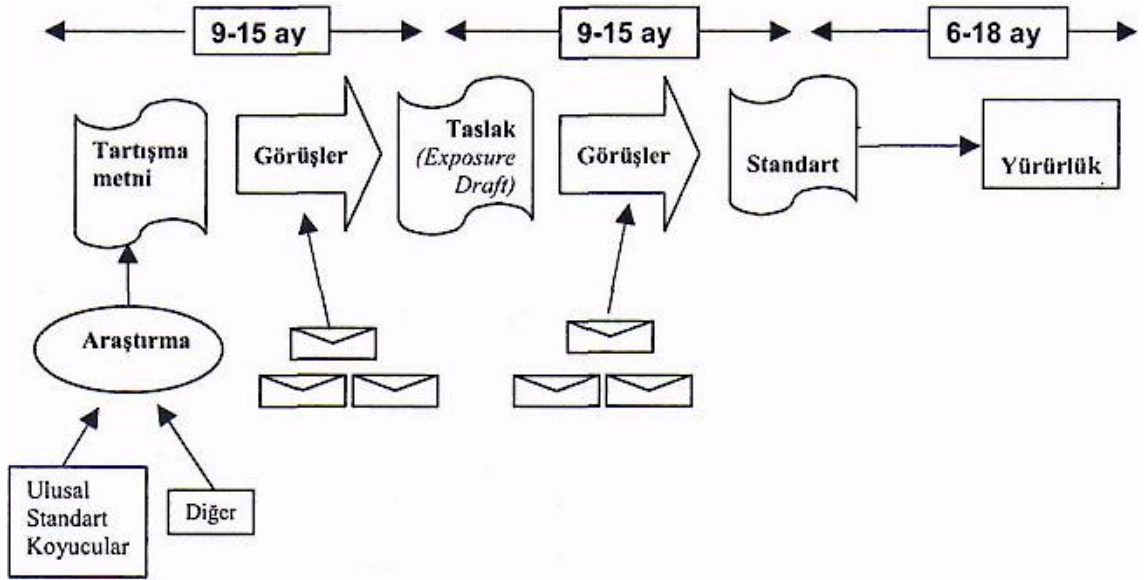
³⁶ Deloitte, **IFRS in your Pocket**, London, 2017, s.7.

³⁷ Deloitte, 2017, s.9.

³⁸ Christian Leuz, Peter D. Wysocki, "The Economics Of Disclosure And Financial Reporting Regulation: Evidence And Suggestions For Future Research", **Journal Of Accounting Research**, Vol.54, No.2 (2016), s.540.

- Kamuoyunu aydınlatma ve sonuçların raporlanması,
- Düzenleyici çalışmalardan nedensel çıkarımlar yapmak.

Ulusal standart koyucular, akademisyenler ve diğer kuruluşlar tarafından yapılan araştırmalar sonucunda tartışma metninin oluşturulması 9-15 ay gibi bir süreyi kapsamaktadır. Tartışma metninin kamuoyuna sunulması görüşlerin alınması ile taslak metin hazırlanır. Taslak üzerinde yine görüşler alınarak standarda son hali verilmekte, standart yayınlanarak yürürlüğe girmektedir. Bu süreç Şekil 3'deki gibi özetlenmektedir.



Şekil 3 : Standart Oluşturma Süreci (IASB'de)

Kaynak: Ögüz, 2007, s.19.

IASB'nin oluşturduğu UFRS'ler dünyada finansal raporlamaya yön veren standartlar seti olarak, tek otorite olma yolunda ilerleme göstermektedir. Bu durumun göstergeleri aşağıda ifade edilmektedir.³⁹

- Avrupa Birliği 2005 yılında aldığı kararla hisse senetleri sermaye piyasalarında ve borsalarda işlem gören işletmelerin, UFRS'lere uygun konsolide finansal tablo hazırlamalarını zorunlu tutmuştur.

³⁹ Başak Ataman, "TFRS Tam Set ile BOBİ FRS'larına Genel Bakış ve Değerlendirme", Kıymet Tunca Çalıyurt (Ed.), **Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular 2017** içinde (9-23), Trakya: Trakya Üniversitesi Yayınları, 2017, s.12.

- ABD, FASB tarafından oluşturulan GAAP'lerin UFRS'lere uyumlu olması kararı almıştır.
- 2000 yılında Basel Komitesi, G20 ve diğer uluslararası örgütler UFRS'leri desteklediğini açıklamıştır.

Dünya Bankası ve Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü Komisyonu (IOSCO) gibi kuruluşlar, finansal raporlama uyumlaştırması için yeni kılavuz olarak UFRS'leri onaylamıştır. Halen UFRS'lerin kullanılmasını gerektiren veya buna izin veren 130'dan fazla ülkede, uyum süreci devam etmektedir. Bununla birlikte ABD, Hindistan ve Japonya gibi ülkeler UFRS'leri tam olarak benimsemekten yana olmamıştır. Diğer ülkeler ise standartları bir parça halinde benimsemiştir. Bazı ülkelerin UFRS'leri benimseme konusunda tereddüt etmesi, UFRS'lerin ulusların mevcut standartlarından daha yüksek kalite standartlarıyla sonuçlanıp sonuçlanmadığı ve gerçekte karşılaştırılabilirliği arttırıp arttırmayacağı sorularına dayandığı belirtilmektedir.⁴⁰

Kasım 2018'de IASB'nin yayınlamış olduğu analize göre, dünyadaki 93 büyük menkul kıymet borsasında işlem gören yaklaşık 49.000 işletmeden 29.000'den fazlası UFRS'yi kullanmaktadır. Kalan 20.000 işletmenin yüzde 85'i Çin, Hindistan, Japonya ve ABD'de faaliyet gösteren işletmeler olduğu görülmüştür.⁴¹

Dünyada UFRS kullanan ülkeler analiz edildiğinde, çoğunlukla halka açık işletmelerin uyum sağladığı görülmektedir. UFRS kullanmayan işletmeler ise yerel standartları kullanmaktadır. Standartların bir ülkedeki tüm işletmeler tarafından kullanılmamasının nedenleri aşağıda sıralanmaktadır;⁴²

- Ortaya çıkacak vergisel farklılıklar,
- Gerçeğe uygun değer (GUD),
- Kullanımının yaratacağı subjektif durumlar.

⁴⁰ Felski, 2015, s.2.

⁴¹ *Who uses IFRS Standards?*, (t.y.) <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction> (12 Temmuz 2019)

⁴² Ataman, 2017, s.13.

1.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

1973-2003 tarihleri arasında 41 adet Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS /IAS, International Accounting Standard) yayınlanmıştır. 2003 yılından sonra yayınlanan 16 standart ise Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS/IFRS, International Financial Reporting Standard) adını almıştır. Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu (TMSK) ilke olarak UFRS'leri benimsemiştir. Yürürlükteki UMS, UFRS ve Yorumlama Komitesi Kararlarını birebir çevirisini yaparak 2006 yılından itibaren Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) adı altında Resmi Gazete'de yayınlanmaya başlamıştır. TMSK yayınlamış olduğu standartları, UFRS'lerde meydana gelen değişikliklere paralel olarak faaliyetinin sona erdiği 2011 yılı sonlarına kadar güncellemeye devam etmiştir.⁴³

TMSK, 2011 yılında 2 Kasım'da 660 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnameyle (KHK) kurulmuş Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluşu olan KGK'ya görevini devretmiştir. KGK kuruluşundan itibaren, uygulamada karışıklık olmaması amacıyla UMS ve UFRS numaralarını aynı bırakarak yayınlanmıştır.⁴⁴

Türk Ticaret Kanunu (TTK, 6102 sayılı), TMS/TFRS'lere uygun şekilde rapor alması gereken işletmelerle ilgili değişikliğe gitmiş bu değişiklik 28470 sayılı karar olarak 17 Kasım 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. KGK'nin bu kararı, bağımsız denetime tabi tüm işletmeleri, TMS/TFRS'lere uygun raporlama yapmak zorunda bırakmıştır. Bu kararda;⁴⁵

- Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK, 660 sayılı KHK)
- Bakanlar Kurulu kararına göre bağımsız denetime tabi olanlar (6102 sayılı Kanun madde 397)
- 6102 sayılı Kanunun 1534. Maddesi/ikinci fıkrasında yer alan işletmeler bireysel ve konsolide finansal raporlarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamak zorundadır. Kapsam dışında olan işletmelerin yürürlükte olan mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir.

⁴³ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, 2015, s.3.

⁴⁴ Şavlı, 2016, s.18.

⁴⁵ Ataman, 2017, s.14-15.

Yukarıda açıklanan kararın sonrasında KGK 26 Ağustos 2014’de yayımladığı yeni bir kararla (29100 sayılı Resmi Gazete), bu zorunluluğu ortadan kaldırmış ve sadece KAYİK’lerin TMS/TFRS uyumunu zorunlu tutmuştur. KAYİK’ler standartlara uygun finansal raporlama yapmak zorunda kalmış fakat diğer kurumlar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ (MSUGT)’ine uygun raporlama yapmaya devam etmiştir. Fakat bu uygulama iki farklı raporun iki farklı şekilde karşılaştırma kriterini beraberinde getirmiştir. Bu nedenle KGK TMS/TFRS’ lerle uyumlu yeni raporlama çerçevesi oluşturma çalışması başlatmıştır. 2014 yılında başlayan bu çalışmalar 2017 yılında tamamlanmış ve 01.01.2018’de Büyük ve Orta Boy İşletmelerin kullanımı için oluşturulan Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS, bağımsız denetimde ortaya çıkan iki farklı karşılaştırma sorununu ortadan kaldıracak bir standart seti olmuştur.⁴⁶

1.3. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BÖLÜM 5)

BOBİ FRS, bağımsız denetimlere tabi olan ve TFRS’yi uygulamayan Büyük ve Orta Boy işletmelerin kullandıkları finansal raporlama sistemi BOBİ FRS çerçevesidir. BOBİ FRS’nin amacı, bağımsız denetimlere tabi olan ve TFRS’yi uygulamayacak işletmenin bireysel ve konsolide finansal raporlarının da, ihtiyaçlara ve gerçeklere uygun, aynı zamanda karşılaştırılabilir veri sağlamasıdır. BOBİ FRS, 2013/34/EU sayılı Avrupa Birliği Muhasebe Direktifleriyle uyumlu olarak, anlaşılabilir ve sade bir dille hazırlanmıştır.⁴⁷

BOBİ FRS, büyük ve orta boy işletmelerde geçerli finansal raporlama sistemidir. BOBİ FRS’nin uygulanabilmesi için işletme, aşağıda bulunan üç kriterden ikisini sağlamalıdır. Birbirini takip eden iki dönem boyunca aşağıdaki şartlardan en az ikisi sağlanıyorsa, işletmeler takip eden raporlama döneminde orta boy işletme şeklinde kabul edilir.⁴⁸

⁴⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.76 (Ekim 2017), s.2.

⁴⁷ Ataman, 2017, s.16-17.

⁴⁸ *BOBİ FRS ile ilgili en çok sorulan 10 soru ve cevabı*, (t.y.) <http://www.gureli.com.tr/duyurular/bobi-frs-ile-ilgili-en-cok-sorulan-10-soru-ve-cevabi> (27 Haziran 2019)

- a. Aktiflerin toplamı 35 milyon TL ve üstü.
- b. Yıllık olarak net satış hasılatı 70 milyon TL ve üstü.
- c. Ortalama çalıştırdığı eleman sayısı 175 ve üstü.

Birbirini takip eden iki raporlama dönemin boyunca aşağıdaki kriterlerin sağlayan işletmeler, büyük işletme olarak kabul edilir.⁴⁹

- a. Aktiflerin toplamı 75 milyon TL ve üstü.
- b. Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü.
- c. Ortalama çalıştırdığı eleman sayısı 250 ve üstü.

BOBİ FRS setini, 27 adet bölüm oluşturmaktadır. Bu bölümlerin sonunda Finansal Tablolar ve Tanımların yer aldığı 9 Ek bulunmaktadır. BOBİ FRS'nin en öneme sahip özelliği, Büyük ve Orta Boy işletmelerde, bilanço aktif toplamı, çalışan sayısı, yıllık net satış hasılatı gibi özellikleri açısından sınıflandırma yapması, birbirinden ayırmasıdır. Aşağıdaki finansal tablolar, BOBİ FRS'ye göre hazırlanması zorunlu tablolardır:

- a. Finansal Durumun özeti olan Finansal Durum Tablosu,
- b. Kâr / Zarar Tablosu,
- c. Nakit Akışı Tablosu,
- d. Özkaynak Değişimi Tablosu ve
- e. Öneme sahip muhasebe politikalarına ve açıklayıcı bilgilere yer veren dipnotlar.

Orta ölçekli işletmeler, BOBİ FRS'ye göre vergi tutarlarının hesaplanması ve konsolide finansal tablo hazırlanması açısından kapsam dışı bırakılmıştır. Bu durum BOBİ FRS'nin sağladığı en önemli kolaylık olmuştur.⁵⁰

BOBİ FRS'de bazı bölümler TMS/IFRS kapsamında ayrı düzenlenmiştir. Örneğin BOBİ FRS'de Bölüm 5

⁴⁹ BOBİ FRS ile ilgili en çok sorulan 10 soru ve cevabı, (t.y.) <http://www.gureli.com.tr/duyurular/bobi-frs-ile-ilgili-en-cok-sorulan-10-soru-ve-cevabi> (27 Haziran 2019)

⁵⁰ Ataman, 2017, s.17.

- TMS 18 Hasılat,
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat standartlarındaki düzenlemelere yer vermiştir.

BOBİ FRS’de ayrı bölüm halinde düzenlenmeyen TMS/TFRS’ler de vardır. Aynı zamanda bazı standartlardaki düzenlemeler sadeleştirilmiş ve diğer bölümler içerisinde yer almıştır. (Örneğin, TFRS 2’de bulunan Hisse Bazındaki Ödemeler, TFRS 8 Faaliyet Bölümü, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar vb.).⁵¹

Türkiye’de uluslararası standart ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standardının oluşturulmasında ve yayımlanmasında görevi, 02.11.2011 tarihinde, 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnameyle kurulmuş olan Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standardı Kuruluşu’na (KGK) verilmiştir. KGK’nın kurulmasından önce bu yetkiler Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu’na aitti. Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu, KGK’nın kurulmasıyla kapatılmış ve bütün yetkiler, sorumluluklarıyla birlikte KGK’ya devredilmiştir. KGK, işletmeler için farklı hesap dönemlerini kapsayan farklı düzenlemeler yapmıştır. Yaptığı düzenlemelerden birincisi 2013 yılı hesap dönemiyle ilişkilidir. Bağımsız denetime tâbi bulunan işletmeler için, münferit ve konsolide finansal tablolarında, TFRS uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir. Bununla birlikte bağımsız denetim kapsamının genişletilmesinin ardından çok fazla sayıda işletme TFRS uygulamak zorunda kalmıştır. Bu durum işletmelerde ek maliyetlere sebep olmuştur. Bunun sonucunda KGK 2014 yılında Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) TFRS uygulamalarını istemiştir. Bunların haricindeki denetime tabi işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS uygulayabileceklerini belirtmiştir. TFRS uygulamak istemeyenler de Maliye Bakanlığının yayımladığı ve yürürlükte bulunan (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)) mevzuatını uygulayabilecektir. Bu düzenleme sonucu doğan eksiklikleri gidermek için, 30.12.2014 tarihinde, 29221 sayılı Resmi Gazete’de, KGK tarafından, yeni bir Kurul Kararı alınarak yayımlanmıştır. Yürürlükte bulunan mevzuata “TMS’leri Uygulamayacak İşletmeler için Finansal Tabloların Hazırlanmasında

⁵¹ Gençoğlu, 2017, s.3-4.

Uygulanacak Ek Maddeler” eklenmiştir. KGK’nın yaptığı son düzenleme, 01.01.2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde bağımsız denetime tabi olan ve TFRS uygulamayacak işletme için MSUGT ve Ek Maddeler’in yerini alacak olan BOBİ FRS’dir.⁵²

1.4. HASILAT KAVRAMI

IASB tarafından yayımlanan UMS/UFRS Uluslararası geçerliği olan raporlama standartlarıdır. Standartlar setinde, ilk defa hasılat konusunu düzenleyen, UMS 18 Hasılat standardıdır. Bu standardın uygulanmasında karşılaşılan problemler karar alıcılar ve uygulayıcılar tarafından eleştirilmiştir.⁵³ Bu eleştiriler dikkate alınarak 1982 yılından itibaren birçok kez revize edilmiştir. Son olarak yeni bir standart oluşturmak amacıyla 2002 yılında çalışmalar başlamıştır. Eleştirilerin yanı sıra, yeni standardın oluşturulmasında bir diğer etken, IASB ile FASB arasında 2002 yılında yapılmış olan “Norwalk Anlaşması” olmuştur. Bu anlaşma sonrası, FASB ve IASB'nin gündemlerine, ABD- GAAP ile UFRS arasında daha fazla yakınlama sağlama ve uyumsuzlukları ortadan kaldırma çabaları hâkim olmuştur.⁵⁴ Bu çalışmalar sonucunda 2014 yılında IASB tarafından UFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat standardı yayınlanmıştır.⁵⁵

UFRS 15 Hasılat standardı, 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Standart temel olarak hasılatın belirlenmesi konusunda 5 aşamalı bir model getirmiştir. Hasılatın, ne zaman, hangi tutarlarda, finansal raporlarda yer alacağı konusunda düzenlemeler içermektedir.⁵⁶

Hasılat, işletmelerin performans göstergeleri arasında en önemli yeri almaktadır.⁵⁷ Bu nedenle hasılatın belirlenmesi ve finansal raporlarda doğru ve gerçekçi

⁵² Pınar Kaya, “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.20, Sayı 2 (Haziran 2018), s.263-264

⁵³ Başak Ataman ve Hakan Cavlak, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.39, Sayı.2 (Aralık 2017), s.404.

⁵⁴ Oscar J. Holzmann, Paul Munter, “Challenges in Achieving Convergence Between US GAAP and IFRS—The Case of the Revenue Recognition Standard”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol.26, No.6 (2015), s.101.

⁵⁵ Felski, 2015, s.6.

⁵⁶ Ataman ve Cavlak, 2017, s.404.

⁵⁷ Rabia Aktaş ve İsmail Deniz Varol, “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.73 (Ocak 2017), s.27-50.

olarak yer alması işletmeler açısından son derece önemli bir konudur. Bu nedenle araştırmanın bu bölümünde, hasılat, gelir ve kazanç kavramlarının ne olduğu, nelerin bu kavramlar kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusu, TMS/TFRS, Finansal Raporlamayla İlgili Kavramsal Çerçeve, BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanunu açısından irdelenmiştir.

1.4.1. TFRS 15’ de Hasılat

Hasılat, bir işletmenin dönem karının oluşmasında en önemli unsurdur. Hasılat işletme faaliyetlerinden elde edilen brüt gelir olarak açıklanmaktadır. Hasılatın tanımı bilanço yaklaşımı ve gelir yaklaşımı esas alınarak yapılmaktadır.⁵⁸

Bilanço yaklaşımına göre hasılat; işletmeden çekilen ve işletmeye konulan değerlerin dışında, belirli bir hesap döneminde varlıklardaki artışlar ve yükümlülüklerdeki azalışlar olarak tanımlanmaktadır.

Gelir yaklaşımına göre hasılat; işletmelerin;

- Mal ya da hizmet satışında alıcılara devredilen mükellefiyetler,
- Ana faaliyetleriyle ilişkili olmak kaydıyla mal ya da hizmet dışında varlıkların satışından ya da değiştirilmesinden ortaya çıkan kazançlar,
- Hisse senetleri ve tahvilden elde edilen faiz ve kar paylarındaki artışlar
- Öz sermaye de meydana gelen artışlar olarak tanımlanmaktadır.

Finansal Raporlamayla İlgili Kavramsal Çerçeve’de ve TMS 18 Hasılat standardının 7. maddesinde, hasılat tanımı yapılmış ve iki husus üzerinde durulmuştur. Bunlardan birincisinde hasılat olağan faaliyetlerden (satış, ücret, kira vb. unsurlardan) oluşmaktadır.⁵⁹ Bu açıdan bakıldığında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile benzerlik göstermektedir. İkinci husus ise hasılat, brüt ekonomik fayda

⁵⁸ Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No:98, 1987, s.432-433.

⁵⁹ PKF, **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Summary**, 2016, s.1.

olarak tanımlanmaktadır.⁶⁰ TMS 18 Hasılat standardında yer alan faiz ve temettü gelirleri TFRS 15’de kapsam dışı bırakılmıştır.⁶¹

TFRS 15’de farklı bir hasılat tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte hem hasılatı hem de kazancı açıkladığı ve daha kapsamlı olduğu için gelir olarak tanımlanmıştır. Standartta hasılat, işletmelerin doğal faaliyetleri sırasında ortaya çıkan gelir şeklinde tanımlanmaktadır.⁶² TFRS 15 incelendiğinde, kontrole dayalı hasılat muhasebeleştirme şeklinde model geliştirildiği anlaşılmaktadır.⁶³

1.4.2. Vergi Usul Kanunu’nda Hasılat

Vergi Usul Kanunu (VUK, madde 194/2)’de hasılatın tanımı;

- Satılan malın bedeli ya da hizmet karşılığında tahsili yapılan paralar
- Tahakkuk eden alacak
- İşletmenin faaliyetlerinden elde edilen diğer hasılatlar şeklindedir⁶⁴

VUK’a göre hasılat, brüt tutar üzerinden hesaplanır. Bu tanımlamada standartta yer alan, olağan işletme faaliyetleri ve brüt ekonomik fayda koşullarının sağlandığı görülmektedir.

1.4.3. BOBİ FRS’de Hasılat

BOBİ FRS’de 5. Bölüm hasılatı düzenlemektedir. BOBİ FRS’de hasılat, TMS/TFRS ve Kavramsal Çerçeve’de yer aldığı şekilde tanımlanmaktadır. İşletmenin esas faaliyetleri sırasında oluşan gelir hasılat olarak ifade edilmektedir.⁶⁵

⁶⁰ Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, s.233.

⁶¹ Gençoğlu, 2017, s.9.

⁶² KGK, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2018, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf (5 Nisan 2019), s.19.

⁶³ Ayşe İrem Keskin ve Banu Dinçer, “UFRS 15-Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”, **Maliye ve Finans Yazıları**, Cilt.1, Sayı.103 (2015), s.219-246.

⁶⁴ VUK, 1961, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (5 Nisan 2019), 194/2.

⁶⁵ Selin Coşkun ve Şule Kırık, “Changes Of Revenue Standard And Sectoral Effects Within The Framework Accounting And Reporting Standards: A Research On Explanations Of Retail Sector Companies”, **EconWorld Paris Proceedings**, France, July 25-27 2017, s.2.

BOBİ FRS kapsamında düzenlenen hasılat TMS/TFRS'ye göre daha sade düzenlenmiştir. BOBİ FRS Hasılat kapsamında,

- Malın satışı veya hizmetin sunumu,
- İşletmelerin yüklenici olduğu inşaat sözleşmesi,
- Faiz, isim hakkı ve kâr payı yer almaktadır.⁶⁶

1.5. GELİR KAVRAMI

Literatürde gelirin pek çok tanımı yer almaktadır. Gelir en basit ifadesiyle bireylerin satın alma gücündeki artış olarak tanımlanmaktadır.⁶⁷ Gelir, hasılat ve kazanç kavramlarını içeren daha geniş bir terimdir. Bununla birlikte gelir ve kazancı finansal tablolarda açık bir şekilde sunmak çok önemlidir. Hasılat ve gelir finansal tablolardan elde edilen önemli rakamlardır. Müşterilere taahhüt edilen mal veya hizmetlerin transfer süreleri hasılatın değerlendirme sürecini etkilemektedir. Bu nedenle literatürde, özellikle finansal krizleri yaşayan, eksik ve tam olmayan piyasalarda, tek başına hiçbir özel ölçüm hedefinin kabul edilmemesi ve farklı ölçümlerin birbirini tamamlayıcı olarak kullanılması gerektiği görüşleri yer almaktadır.⁶⁸

1.5.1. TFRS 15' e Göre Gelir Kavramı

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kavramsal Çerçevesi; gelir tanımını, "muhasabe dönemi içinde, ekonomik yararlar açısından işletme bünyesi içine varlıkların girişleri veya farklı şekildeki varlıkların çoğalmasından sonucu oluşan artış veya öz kaynakta hissedarın yatırdığı fon dışında kalan kalemlerde artışı meydana getirecek borçlarda oluşan azalmalardır" şeklinde ifade etmektedir.⁶⁹

Kavramsal Çerçeve'de, belirli bir hesap dönemi süresince, öz kaynakta, ortakların katkıları dışındaki nakit girişleri, gelir olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda gelir, varlıklarda meydana gelen artıştır. Bu artışlar geçmişteki işlemlerde

⁶⁶ Gençoğlu, 2017, s.9.

⁶⁷ Erkan Gürboğa ve Tuncel Atabey, **Vergi Kılavuzu**, İzmir: İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2008, s.119.

⁶⁸ Ionica Oncioiu, Alin-Eliodor Tănase, "Revenue From Contracts With Customers Under IFRS 15: New Perspectives On Practice", **Euroeconomica**, Vol.35, No.2 (2016), s.32.

⁶⁹ Aktaş ve Varol, 2017, s.29

oluşan, mevcut durumda işletme kontrolünde var olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda oluşturması beklenen varlıklarda ki artışlardır⁷⁰. Sadece nakit girişleri ve varlıklardaki artışlar değil, öz kaynakta artışa neden olan borçların azalması da gelir olarak tanımlanmaktadır.⁷¹ Kısacası gelir iktisadi faydada meydana gelen artışlardır.⁷² Görüldüğü gibi gelir, varlık girişi veya borç azalışı olarak ortaya çıkar ve öz kaynaklarda (ortakların katkıları dışında) artışa neden olur.⁷³

1.5.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Gelir Kavramı

Gelirler Vergisi Kanununun 1. maddesi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarını gelir şeklinde tanımlar.⁷⁴ Gelir vergisi kanunu 2. maddesinde ise geliri oluşturan unsurlar; ticarî kazanç, ziraî kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer irat ve kazançlar şeklinde belirtilir⁷⁵.

1.5.3. BOBİ FRS'ye Göre Gelir Kavramı

Gelir, varlık girişi veya varlık değerindeki artışı ya da yükümlülüklerdeki azalmaları ifade etmektedir. Özkaynaklara ortakların katkısı hariç tutulmakla birlikte varlıklardaki raporlama dönemi süresince oluşan artıştır⁷⁶.

Finansal tablolarda biçim ve içerik açısından çeşitli farklılıklar bulunmaktadır ve en fazla fark gelirlerin gösterildiği kar veya zarar tablosunda bulunmaktadır. TFRS'de bulunan Kapsamlı Gelir Tablosu'nun karşılığı, BOBİ FRS'de Kar veya Zarar Tablosu şeklindedir. Bu farklılığın oluşmasındaki en önemli etkenlerden biri de BOBİ

⁷⁰ Özerhan ve Yanık, 2015, s.21.

⁷¹ PKF, 2016, s.1.

⁷² KGK, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2019, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_15.pdf (6 Nisan 2019), s.19.

⁷³ Özerhan ve Yanık, 2015, s.21.

⁷⁴ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 1.

⁷⁵ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 2.

⁷⁶ Mustafa Arar, **BOBİ FRS Muhasebesi**, İstanbul: Kitap-1, 2018, s.20.

FRS'ye göre hazırlanan kar veya zarar tablosu içeriğinde, kapsamlı gelir unsurlarına yer verilmemesidir⁷⁷.

1.6. KAZANÇ KAVRAMI

Kazancın tespit edilmesinin yanı sıra hasılat ve gelir kavramlarından ayrılması kazanç yönetimi açısından önemlidir. Bu nedenle ilk olarak kazanç tanımı içerisine nelerin dahil edileceği ve nasıl muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Gürboğa ve Atabey'e göre, kazanç, sadece emekten ya da emekle sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılat olarak kabul edilmektedir.⁷⁸ Hasılat ve kazanç arasındaki farkı Karapınar şu şekilde örneklendirmektedir. Mal satışlarında, satılan malın maliyeti düşülmeden muhasebede kayıtlarına alınmaktadır. Döviz satış kaydı gibi bir işlemde ise farklı bir yol izlenmektedir. Mal satışı hasılat olarak kabul edilirken, döviz satışı kazanç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle hasılat brüt tutar üzerinden, kazanç ise net değerlerinden ölçümlenmektedir.⁷⁹

1.6.1. TFRS 15'e Göre Kazanç Kavramı

Kazanç, genellikle, gelir kapsamına dahil olmakla birlikte, hasılat dışındaki kalemler olarak kabul edilmektedir.⁸⁰ Gelir, malların satılması ve işletmenin hizmet faaliyetlerinin (işletmenin olağan faaliyetleri) gerçekleştirilmesiyle elde edilirken, kazançlar olağan faaliyetlerden gerçekleşmeyebilir.⁸¹ Kazanç ekonomik yarardaki artışı ifade eder⁸² ve özelliği itibarıyla gelirden farklı değerlendirilmediği için Kavramsal Çerçevede ayrıca yer almaz.⁸³ Genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra net tutar üzerinden raporlara alınır.⁸⁴

⁷⁷ İlker Kıymetli Şen, Mehmet Özbirecikli, "BOBİ FRS'nin muhasebe uygulamalarına getirdiği değişiklikler: TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi çerçevesinde bir inceleme", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Özel Sayı (Nisan 2018), s.465.

⁷⁸ Gürboğa ve Atabey, 2008, s.119.

⁷⁹ Selahattin Karapınar, **Türkiye'de Hasılat Ölçümü ve Raporlanmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2011, s.8.

⁸⁰ Seyfi Yıkılmaz, "Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi Ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, 2014), s.3.

⁸¹ Oncioiu ve Tănase, 2016, s.32.

⁸² Özerhan ve Yanık, 2015, s.21.

⁸³ Ataman ve Cavlak, 2017, s.405.

⁸⁴ Özerhan ve Yanık, 2015, s.21.

Reel kazanç yönetimi, kazanç kalitesinin kazancın devamlılığı ve gelecekteki nakit akışlarıyla ilgili bilgilendiriciliği konusunda literatürde önemli çalışmalar yapılmaktadır. Kazancın kalıcılığı, yüksek kazanç kalitesini yansıttığı için; bu özelliklere sahip olan kazançlar, yatırımcılar tarafından daha sürdürülebilir görülmekte ve bu nedenle genellikle tercih edilmektedir.⁸⁵

Mevcut kazançlar ve gelecekteki nakit akışları arasında güçlü bir ilişki olması, mevcut kazancın gelecekteki nakit akışlarını tahmin etme kabiliyetinin daha yüksek olduğunu göstermektedir.⁸⁶ Fiyat indirimleri ve aşırı üretim gibi diğer gerçek kazanç yönetimi biçimleri, kazancı fazla gösterebilmekte, ancak aynı zamanda faaliyetlerden kar marjlarını ve nakit akışlarını azaltabilmektedir.⁸⁷

1.6.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Kazanç Kavramı

Vergi Usul Kanununda kazanç geliri oluşturan unsurlardır. Gelirler Vergisi Kanununun 2. maddesi kazancı; ticarî kazanç, ziraî kazanç, serbest meslek kazancı ve diğer kazançlar şeklinde alt başlıklara ayırmıştır⁸⁸. Her türlü sınai ve ticari faaliyet sonucu oluşan doğan kazanç ticari kazançtır⁸⁹. Zirai faaliyet sonucu oluşan kazanç zirai kazanç olarak tanımlanmaktadır⁹⁰.

1.6.3. BOBİ FRS'ye Göre Kazanç Kavramı

BOBİ FRS'de kazanç, gelir ile yaklaşık olarak aynı anlamda kullanılmaktadır.

Hasılat, gelir ve kazanç kavramları birbiri yerine kullanılmaktadır. Aşağıdaki şekil bu kavramlar arasındaki ilişkiyi net bir şekilde ortaya koymaktadır. Gelir, hasılat ve kazancı kapsayan geniş bir kavramdır. Gelir, gerçekleşmemiş kazançları da

⁸⁵ Valerie Li, "The Effect of Real Earnings Management on the Persistence and Informativeness of Earnings", **The British Accounting Review**, Vol.51, No.4 (June 2019), s.1-48.

⁸⁶ T.J. Atwood, Michael S. Drake, Linda A. Myers, "Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows", **Journal of Accounting and Economics**, Vol.50, No.1 (2010), s.111-125.

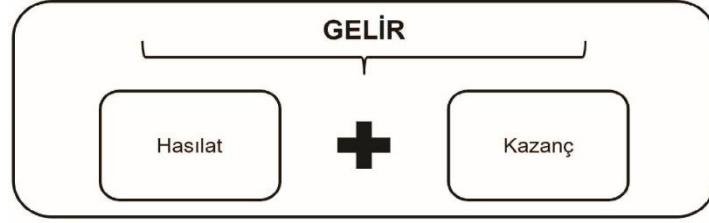
⁸⁷ SP Kothari, Natalie Mizik ve Sugata Roychowdhury, "Managing for the Moment: The Role of Earnings Management via Real Activities versus Accruals in SEO Valuation". **Accounting Review**, Vol.91, No.2 (2016), s.559-586.

⁸⁸ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 2.

⁸⁹ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 37.

⁹⁰ Özdoğrular, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, 2013, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/23038> (10 Nisan 2019), s.1.

kapsamaktadır. Kazançlar finansal bilgi kullanıcılarının kararlar vermesinde etkili olduğundan gelir tablosunda ayrıca gösterilmektedir.⁹¹



Şekil 4: Hasılat, Gelir ve Kazanç

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017, s.405.

⁹¹ Ataman ve Cavlak, 2017, s.406.

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI

2.1. STANDARDIN AMACI

TFRS 15 ile bir müşteriyle yapılan sözleşmede uygulanacak standartlar belirlenmiştir. Bu standart ile amaçlanan, müşteri ile yapılan sözleşme sonucu oluşan hasılat ve nakit akışının niteliğinin, tutarının, zamanlama ve belirsizliğinden kaynaklanan faydalı bilgilerinin, finansal tablo kullanıcıları için raporlanması aşamasında işletmelerin uygulayacakları ilkelerin düzenlemesidir.⁹² Standartın ana ilkelerinden biri, işletmelerin müşterisine taahhütte bulunduğu mal veya hizmet devrinin karşılığında, müşteriden hak etmeyi beklediği bedelin karşılığı olan bir tutar şeklinde hasılatı finansal tablolara aktarmasıdır.⁹³ Bunun sonucunda finansal tabloların sunum kalitesi artırılmıştır.⁹⁴ TFRS 15, sözleşme ile belirlenmiş söz konusu mal veya hizmetin karşılığında hak kazanılacak geliri tanımlamaktadır.⁹⁵ TFRS 15'i hayata geçirmenin temel hedefleri, önemi aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:⁹⁶

- Şeffaf, anlaşılır, karşılaştırılabilir, yüksek kalitede uygulanabilir küresel bir muhasebe standardı geliştirmek,
- Küresel bazdaki sermaye piyasalarının (yatırımcılar, borsacılar vb.) finansal tabloları anlamalarına yardımcı olmak (kar odaklı kuruluşlar tarafından benimsenmesi için tasarlanmıştır),
- Ulusal muhasebe standartlarının, küresel muhasebe standardına yakınsamasını ve benimsenmesini sağlamak,
- Finansal tablolar sayesinde işletmelerin finansal sağlığına ilişkin doğru ve adil verileri sağlamak.

⁹² KGK, Basın Duyurusu, 2017, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20bas%C4%B1n%20duyurusu.pdf> (12 Nisan 2019), s.1.

⁹³ KGK, 2017, s.1.

⁹⁴ MNP LLP Canada, **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide**, 2017, s.9.

⁹⁵ Nadia Sbei Trabelsi, "IFRS 15 Early adoption and Accounting Information: Case of Real Estate Companies in Dubai", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol.22, No.1 (2018), s.1.

⁹⁶ Godwin Emmanuel Oyedokun, "Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15", **SSRN Electronic Journal**, May 2016, s.3

TFRS 15 standardı satışlar, hizmetler, faizler, telif hakları veya temettüleri gibi her türlü gelire uygulanan tek tip bir metoda dayanmaktadır. Amacı sermaye sağlayıcılarına daha alakalı ve güvenilir bilgi sağlamaktır.⁹⁷

Standardın uygulanması, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için zorunlu olmakla birlikte daha erken uygulamaya izin verilmiştir. TFRS 15, yeni bir yaklaşım olarak “beş aşamalı model” sunmaktadır. Aşağıda bu modelin aşamaları belirtilmiştir:⁹⁸

1. Müşteriyle sözleşmelerin tanımlanması
2. Sözleşmedeki performans yükümlülüklerinin tanımlanması
3. İşlem fiyatı belirlenmesi
4. İşlem fiyatının sözleşmedeki performans yükümlülüklerine tahsis edilmesi
5. İşletmenin bir performans yükümlülüğünü yerine getirmesi halinde gelirin kabul edilmesi

Bu kılavuzun uygulanması, müşteriyle yapılan sözleşmedeki koşullara bağlı olmaktadır.

2.2. HASILAT STANDARTININ DÜNYADAKİ VE TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ

IASB ve FASB her geçen gün karmaşıkleşan, hasılatın belirlenmesi ile ilgili konularda yaklaşma sağlamak amacıyla çalışmalar başlatmış ve muhasebede tek bir yapının oluşturulması ve mevcut standartlardaki hasılatın muhasebesine ilişkin belirsizliklerin giderilmesini amaçlamıştır.⁹⁹

1982 yılında, hasılat standardına ilk olarak IASC tarafından son hali verilmiş ve 1984 yılında yürürlüğe girmiştir. Standart, daha sonra 1993 yılında revize edilmiş, ve son hali 1995 yılında yürürlüğe girmiştir. IASB tarafından 2002 yılında yeniden hasılat için standart hazırlama çalışmaları gündeme gelmiştir. Mayıs 2014’te, IASB ve Finansal

⁹⁷ Nadia Sbei Trabelsi, 2018, s.1.

⁹⁸ IFRS Foundation, 2016, s.7-8.

⁹⁹ Bidhan Chandra Mazumder and Kanchan Kumar Purohit, “Revenue Recognition for Long-term Contracts under Ifrs 15: An Analysis with Reference to the Real Estate Companies In Bangladesh”, **Indian Journal of Accounting**, Vol.50, No.2 (December 2018), s.22-30.

Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), tüm sektörlerdeki işletmelerin hasılatının ne zaman tanınacağını belirlemek için beş aşamalı bir süreç kullanmasını gerektirecek olan yeni ilkelere dayalı standardı ilan etmiştir.¹⁰⁰ UFRS 15, esasen mevcut tüm UFRS ve GAAP hasılat tanıma düzenlemelerinin yerine geçecek ve önemli bir yönetici kararı gerektirecek ve aynı zamanda birçok işletmenin hasılat kaydetme şeklini de değiştirecek bir standart olarak kabul edilmiştir.¹⁰¹ Standartın dünyadaki gelişimi aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 3
Hasılat Standartlarının Dünyada Gelişimi

Yıl	Yapılan Düzenlemeler
1982	IASB, IAS 18 Hasılat (Revenue) standartlarına son haline kavuştu.
1984	IAS 18 Hasılat standartları yürürlüğe kondu.
1993	IAS 18 Hasılat standartları revize edildi.
1995	1993'te, IAS 18 Hasılat standartlarının revize edilmiş son hali yürürlüğe kondu.
2002	IASB yeniden bir hasılat standardı hazırlanma çalışmalarını gündeme getirdi.
2014	IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardı yayınlandı. Yürürlüğe giriş tarihi 1 Ocak 2017 şeklinde belirlendi.
2015	IFRS 15'in yürürlüğe girişi 1 Ocak 2018 tarihine ertelendi.
2018	1 Ocak 2018'de IFRS 15 Hasılat standardı yürürlüğe girdi.

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017, s.406.

UFRS 15'in Türkçe çevirisi yapılarak, 29826 sayılı ve 09.09.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yürürlüğe 31.12.2016 tarihinden sonraki hesap döneminde uygulanmak üzere girmiştir. 01.01.2017'den itibaren uygulamaya geçmesi uluslararası birliği sağlamak amacıyla 01.01.2018 yılına uzatılmış ve dipnotlarda açıklanmak şartıyla erken uygulamaya izin verilmiştir.¹⁰² Tablo 4'te hasılat standardının Türkiye'deki gelişimi görülmektedir.

¹⁰⁰ Felski, 2015, s.6.

¹⁰¹ Ataman ve Cavlak, 2017, s.403-430.

¹⁰² Selim Cengiz ve Büşra Tosunoğlu, "TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları", **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.9, Sayı.2 (2018), s.33-57.

Tablo 4
Hasılat Standartlarının Türkiye’de Gelişimi

Yıl	Yapılan Düzenlemeler
1997	IAS 18’le uyumlu olan TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standartları TMSUDSK tarafından yayınlandı.
2003	IAS 18 ile uyumlu olan Kısım 5 Hasılat Standartları SPK tarafından yayınlandı. (2008 yılı öncesinde yayımlanan bütün standartlar Kurul tarafından yürürlükten kaldırıldı.)
2005	TMSK, TMS 18 Hasılat standardını yayımladı.
2016	KGK, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat standardını yayınladı. Yürürlük tarihini, 1 Ocak 2018 şeklinde belirledi.
2018	TFRS 15 Hasılat standardı yürürlüğe girdi.

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017, s.407.

TFRS 15 yürürlüğe girdiğinde aşağıdaki standartların hepsi yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁰³

- TMS 11 İnşa Sözleşmeleri,
- TMS 18 Hasılat,
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programı,
- TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşa Anlaşmaları,
- TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferi ve
- TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmeti İçeren Takas (Barter) İşlemi.

2.3.STANDARDIN KAPSAMI

TFRS 15 hasılat standardı, kiralama sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri, finansal araçlar hariç, müşterilerle yapılan tüm sözleşmeler için geçerlidir.¹⁰⁴ Kapsam dışında kalanlar detaylı olarak aşağıda sıralanmıştır:

- TMS 17 Kapsamındaki Kiralama Sözleşmelerinin bütünü,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmesi kapsamındaki sigorta sözleşmelerinin bütünü,
- TFRS 9 Finansal Araç, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablo, TFRS 11 Müşterek Anlaşma, TMS 27 Bireysel Finansal Tablo ve TMS 28 İştirak ve

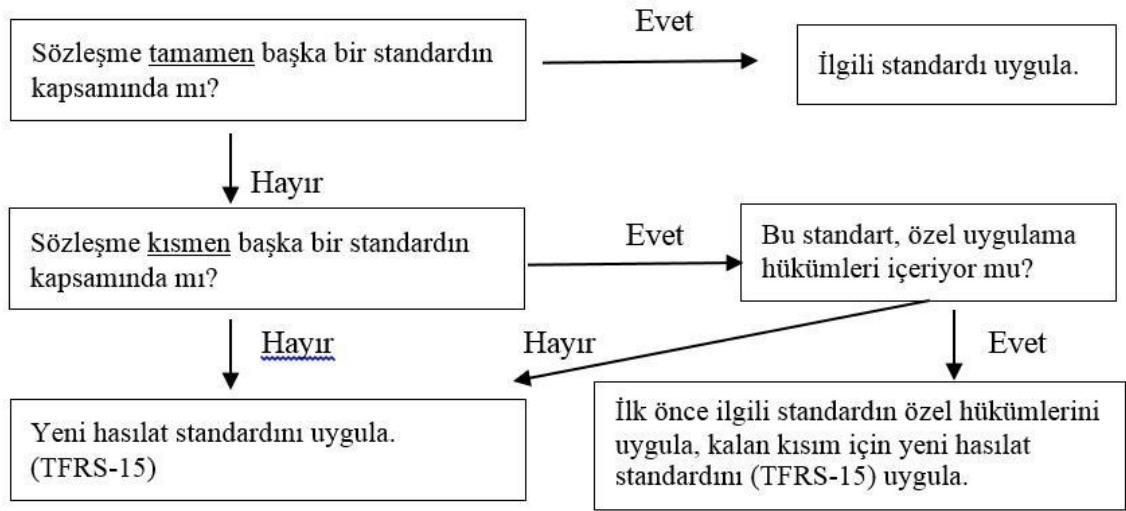
¹⁰³ Metin Saban, Serhan Gürkan ve Hakan Vargün, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt.12, Sayı.1 (2019), s.45.

¹⁰⁴ MNP LLP, 2017, s.9

Ortak Girişimlerdeki Yatırım altındaki finansal araç ve diğer sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükler,

- Müşterilerle satışların kolaylaştırılması için aynı iş kolundaki işletmeler arasında para içermeyen takaslar (ürün veya hizmet garantileri hariç).¹⁰⁵ Örneğin, bu standartta, farklı bölgelerde bulunan müşterilerin taleplerini yerine getirmek için petrol ticaretini kabul eden iki petrol işletmesi arasındaki sözleşme geçerli değildir.¹⁰⁶

Standardın ne zaman uygulanacağı aşağıdaki şemada gösterilmektedir.



Şekil 5 : Birden Çok Standart İçeren Müşteri Sözleşmelerinde Yaklaşım

Kaynak: İlker Calayoglu ve Recep Yılmaz, "IFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması", PESA International Journal of Social Studies, Cilt.2, Sayı.2 (2016), s.20

2.4. IFRS 15: 5 AŞAMALI MODEL

IFRS 15 kapsamında 5 Aşamalı Model ile gelir/hasılat kaleminin finansal tablolara nasıl ve ne zaman yansıtıldığı düzenlenmiştir.¹⁰⁷ Önerilen beş aşamalı yöntem işletmelere hasılatın belirlenmesinde yol göstericidir.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Oyedokun, 2016, s.19

¹⁰⁶ KGK, 2019, s.1

¹⁰⁷ BDO IFR Advisory Limited, **IFRS in Practice 2017: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers**, 2017, s.8.

¹⁰⁸ Havva Arabacı, "IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama", **Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences**, Özel Sayı (2017), s.59



Şekil 6 : TFRS 15'in Hasılat Tanıma Modeli

Kaynak: Havva Arabacı, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”, Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences, Özel Sayı (2017), s.3.

2.4.1.Sözleşmenin Tanımlanması

TFRS 15 sözleşmeyi, iki ya da ikiden çok taraf arasında gerçekleşen,¹⁰⁹ hukuksal açıdan icra edilebilir hak ve yükümlülükler getiren bir anlaşma şeklinde tanımlamaktadır.¹¹⁰ Köse ve Çelikay’a göre sözleşme, hakların talep edildiği, yükümlülüklerin üstlenildiği durumu ortaya koyan işlemlerdir.¹¹¹ Sözleşme, faaliyet gösterilen sektör ve yasalar dikkate alınarak iş koşullarının değişmesine bağlı bir şekilde yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir.¹¹²

Sözleşmenin varlığı, işletmelerin müşterisine devrettiği mal ya da hizmet karşılığında, bağlanmış olan bedeli alma hakkı olarak açıklanmaktadır.¹¹³

Sözleşme yükümlülüğü ise, işletmelerin müşterisinden tahsil ettiği veya tahsile hak kazandığı bedele karşılık mal veya hizmetleri müşteriye devretme yükümlülüğü olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁴

Müşteri sözleşmelerinden hasılat standartı, “gelir tahakkukları” ve “ertelenmiş gelir” olarak bilinen hesapları tanımlamak için “müşteri sözleşmelerinden varlıklar” ve “müşteri sözleşmelerinden yükümlülükler” terimlerini kullanmaktadır. Bununla birlikte standart, finansal durum tablosundaki alternatif açıklamaların kullanılmasını yasaklamamıştır.

¹⁰⁹ PKF, 2016, s.1.

¹¹⁰ KGK, 2019, s.19.

¹¹¹ Tunç Köse ve Duygu Şengül Çelikay, “Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 127 (Ocak-Şubat 2015), s.28.

¹¹² Keskin, ve Dinçer, 2015, s.224.

¹¹³ KGK, 2019, s.19.

¹¹⁴ KGK, 2019, s.19.

Beş aşamalı modelde belirtilen koşullar tam olarak yerine getirilirse, müşteri ile yapılan sözleşme TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Standardın gereklilikleri aşağıdaki gibidir.¹¹⁵

- Sözleşmenin tarafları, eylemlerini yerine getirmeyi taahhüt ederek, sözleşmeyi yazılı olarak, sözlü olarak ve/veya diğer ticari yöntemlere uygun şekilde sözleşmeyi onaylamışlardır.
- İşletmenin taraflarca devredilecek mal veya hizmetleri ve hakları tanımlanmıştır.
- İşletmenin taraflarca devredilen mal veya hizmetleri için ödeme şartları tanımlanmıştır.
- Sözleşmenin niteliği ticaridir.
- İşletmenin taraflarca devredilen mal ya da hizmetlerinin bedelinin tahsil edilmesi mümkündür. İşletme, mal veya hizmetlerinin bedelinin tahsil edilip edilemeyeceğini, müşterinin ilgili tarihteki ödeme kabiliyetini ölçmektedir.

Sözleşmedeki taraflardan biri, sözleşmeyi diğer tarafa tazminat ödemediği tamamen tek taraflı feshetme hakkına sahipse, sözleşme geçerli değildir. Aşağıdaki kısıtlardan her ikisi de mevcutsa, sözleşme henüz aktif değildir:

- İşletmeye söz verilen mal veya hizmetlerin henüz müşteriye devredilmemiş olması
- İşletmenin, taahhüt edilen mal veya hizmet karşılığında henüz herhangi bir ödeme almamış olması.

İşletme; sözleşme sonlandırılmadıkça ve müşteriden alınan bedel iade edilmedikçe, alınan bedeli, borç olarak kabul etmektedir. Sözleşme koşullarına bağlı olarak yükümlülükler, işletmenin mal veya hizmet devri ya da alınan bedeli iade etme zorunluluğunu temsil etmektedir. Oluşabilecek iki durumda da müşterinin mal veya hizmet karşılığında ödeyeceği bedelin ne kadarını ödeyebileceği ya da ödemeye niyetin

¹¹⁵ KGK, 2017, s.2.

olup olmadığı gözden geçirilmektedir.¹¹⁶ Aşağıda bu durumla ilgili bir örneğe yer verilmiştir.

Örnek 2.1:¹¹⁷ T İşletmesi, piyasaya sürülen yeni ürününün 2.000 birimini birim başına 100 TL karşılığında bir müşteriye satmaktadır. Müşteri, önemli ekonomik sıkıntı yaşayan bir ülkede bulunmaktadır ve bunun sonucunda T işletmesine kararlaştırılan fiyatın sadece %60'ını ödeyebilecektir. Bu durumda T işletmesi, örnekte sunulan faktörleri göz önünde bulundurur. Sözleşmede kararlaştırılan fiyatı tamamen olmasa da kısmen tahsil edebilecektir. Tahsilin muhtemel olması nedeniyle 2.000 birim x 100 x 0,60 TL = 120.000 TL'lik geliri tanımalıdır.

2.4.1.1. Sözleşme Birleşmeleri

İşletme, aynı müşteriyle, birbirine yakın zamanlarda veya aynı zamanda yaptığı iki veya daha fazla sözleşmeyi, aşağıda belirtilen koşullardan en az birini karşılanması halinde, birleştirerek tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirir:¹¹⁸

- Sözleşmenin aynı ticari amaçla paket şeklinde müzakeresi,
- Bir sözleşmede belirtilen ve ödenecek olan bedelin diğer sözleşme de olan edime veya fiyata bağlanması,
- Sözleşme dahilinde taahhüdü yapılan mal veya hizmetin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

¹¹⁶ CPA Ireland, **Revenue from Contracts with Customers – IFRS 15**, 2018, s.2.

¹¹⁷ CPA Ireland, 2018, s.2.

¹¹⁸ KGK, 2017, s.3.



Şekil 7 : Sözleşmelerin Birleştirilmesi

Kaynak: Grant Thornton, IFRS News Special Edition for Revenue, 2014, http://www.gtrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf (5 Mart 2019), s.4.

2.4.1.2. Sözleşme Değişikliği ve Muhasebeleştirilmesi

Sözleşmenin değişikliği, taraflarca sözleşme içeriğinde ya da fiyatında kabul edilen bir değişikliktir. Aşağıda sözleşme değişiklikleri durumundaki muhasebeleştirme ilkelerini özetleyen bir tabloya yer verilmiştir:



Şekil 8 : Sözleşme Değişiklikleri

Kaynak: Grant Thornton, 2015, s.5

Mevcut olan yükümlülük ve hakları değiştiren veya yeni yükümlülük ve haklar ekleyen sözleşme değişikliği, sözleşmenin tarafları onaylandığı an yapılmaktadır. Sözleşmede değişiklik onaylanana kadar var olan sözleşme geçerlidir ve standardı uygulanır.¹¹⁹ Sözleşme kapsamı vaat edilen mal veya hizmetler genişletilir ve düzeltme yapılırsa değişiklik ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmelidir.¹²⁰

2.4.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Edim yükümlülüklerini belirlerken öncelikli adım, sözleşmede vaat edilen mal veya hizmetleri belirlemektir.¹²¹ Edim yükümlülüğü, sözleşmenin belirlenmesinden sonra ortaya konulmalıdır. Sözleşmede bulunması gerekmeyle birlikte sektörel uygulamalar, politikalara bağlı olarak müşterilerde oluşacak beklentilere karşı özellikli durumların da belirtilmesi gerekmektedir.¹²²

Edim yükümlülüğü literatürde performans yükümlülüğü olarak da ifade edilmektedir. İşletmenin bir taahhüdü olarak kabul edilmektedir. İşletme müşteriye devredeceği mal ya da hizmetler için bu taahhütte bulunmaktadır.¹²³

2.4.2.1. Ayrılabilir Mal ya da Hizmetin Taahhüt Edilmesi

İşletme, müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal ya da hizmeti değerlendirmekte, müşterisine devir için vermiş olduğu her bir taahhüt, edim yükümlülüğü şeklinde aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

- Farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi)
- Büyük ölçüde benzer olan, müşteriye transferinde aynı yöntemin takip edildiği bir dizi farklı mallar ya da hizmetler.

Örnek 2.2:¹²⁴ R işletmesi, standart bir yazılım ürünü için lisans sağlamak üzere müşteriyle bir sözleşme yapmıştır. R işletmesi yazılımı kuracak, yazılım için güncellemeler yapacak ve birkaç yıl boyunca yazılımın kullanımıyla ilgili teknik destek

¹¹⁹ KGK, 2017, s.3.

¹²⁰ KGK, 2017, s.3.

¹²¹ Holzmann & Munter, 2015, s.103.

¹²² Keskin ve Dinçer, 2015, s.227.

¹²³ Saban, Gürkan ve Vargün, 2019, s.48.

¹²⁴ CPA Ireland, 2018, s.5.

sağlayacaktır. R işletmesi sağlamış olduğu lisansı ve teknik desteği ayrı ayrı değerlendirmektedir. Yazılım, yazılım güncellemeleri olmadan çalışmaya devam etmektedir.

Bu bilgiler göz önüne alındığında, müşteri her bir hizmet veya maldan tek tek ya da bütünüyle hizmet paketi şeklinde yararlanabilir. Mal veya hizmet devretme taahhütleri ayrı ayrı tanımlanabilir. Sonuç olarak kurulum hizmetleri, yazılım lisansları, teknik destek ve yazılım güncellemeleri gibi tanımlanmış çok sayıda farklı mal veya hizmet vardır.¹²⁵

Örnek 2.3:¹²⁶ Önceki örneğe benzer bir durumda, kurulum hizmetinin bir parçası olarak, yazılım, müşterilerin gereksinimlerine uyacak şekilde özelleştirilebilir. Özel kurulum hizmeti ilişkisiz birçok satıcı tarafından sağlanabilir.

UFRS 15, müşteri ile yaptığı sözleşme kapsamında, lisansı devretme işleminin özelleştirilmiş kurulum hizmetinden ayrı olarak tanımlanamadığını ifade etmektedir.¹²⁷ Bu nedenle; özel kurulum hizmetleri, yazılım lisansları, teknik destek ve yazılım güncellemeleri ve farklı ürünler veya hizmetler olarak ayrı tanımlanabilir.

2.4.2.2. Mal ya da Hizmetlerin Seri Olarak Taahhüdü

Aşağıdaki koşullar yerine getirildiği takdirde, bir dizi mal veya hizmet aynı döngüye tabidir:

- İşletme tarafından müşteriye devri taahhüt edilen bir dizi içerisindeki her bir ayrı mal ya da hizmetin zaman içinde tamamlanması
- Diziyi oluşturan hizmet veya mallardan her birinin müşteriye devri sırasında, edim yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmesini ölçmede aynı yöntemin kullanılması ve devir şeklinin de aynı olması¹²⁸

¹²⁵ İlker Calayoglu ve Recep Yılmaz, "TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması", **PESA International Journal of Social Studies**, Cilt.2, Sayı.2 (2016), s.21

¹²⁶ CPA Ireland, 2018, s.5

¹²⁷ Calayoglu ve Yılmaz, 2016, s.22

¹²⁸ Deloitte, Revenue from Contracts with Customers, A Guide to IFRS 15, March 2018, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf (15 Nisan 2019), s.39.

2.4.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşletme, işlemin bedelini belirlerken ticari sözleşmeleri ve sözleşme koşullarını dikkate almaktadır. İşlemin bedeli, müşteriye taahhüdü verilen hizmet veya malları devretmek suretiyle, üçüncü şahıslara toplanan tutarlar hariç (örneğin, belirli satış vergileri), işletmenin hak edeceği tutardır. Taahhüt edilen işlem bedeli, sabit ve/veya değişken tutarları içerebilmektedir.¹²⁹

2.4.3.1. Değişken Bedel

İşletme, sözleşme kapsamında vaadi verilen fiyatın değişken miktar içermesi halinde, sözleşmede taahhüt ettiği hizmet ve malların devri için yaptığı maliyeti tahmin eder. Fiyat; indirim, puan, geri ödeme, performans primleri, ceza, teşvik ve diğer faktörlerden dolayı değişkendir. Fiyat, belirli bir olayın gelecekte olup olmamasına bağlı olarak da değişebilmektedir. Örneğin, hedeflenen satışa ulaşırsa prim verildiği, ya da ürünün iade edildiği durumlarda fiyat değişecektir.¹³⁰

2.4.3.2. Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler

İşletme belirsizliklerin oluşması halinde değişken bir bedel üzerinde oluşacak etkiyi tahmin eder ve sözleşme boyunca aynı yöntemi istikrarlı bir şekilde uygular.¹³¹ Ancak işletme, mevcut tüm bilgileri (geriye dönük, güncel ve öngörülebilir bilgiler) dikkate alır ve ortaya çıkabilecek makul bir dizi bedel belirler.

2.4.3.3. Sözleşmede Önemli Finansal Unsur Varlığı

Sözleşme kapsamında taraflarca uzlaşmaya varılan ödemeler için zaman planlaması yapılması, işletmeye ve ya müşteriye önemli faydalar sağlıyorsa, işletme taahhüdünü verdiği bedelde, paranın zamanla olan etkisini dikkate alarak düzenleme yapar. Bu şartlarda yapılan sözleşmede önemli bir finansman unsuru bulunmaktadır.¹³²

¹²⁹ KGK, 2019, s.11.

¹³⁰ Calayoglu ve Yilmaz, 2016, s.30.

¹³¹ KGK, 2019, s.11.

¹³² KGK, 2019, s.11.

2.4.3.4. Nakdi Olmayan Bedel

Müşteri, eğer gayri nakdi bedel ödeme taahhüdünde bulunduysa, gayri nakdi bedeli gerçeklere uygun değerleri doğrultusunda ölçer. Nakdi olmayan bedeli işletme tahmin edemiyorsa müşterisine taahhütte bulunduğu mal veya hizmetleri tek tek fiyatlandırarak gayri nakdi bedeli dolaylı olarak ölçer.¹³³

2.4.3.5. Müşteriye Ödenebilir Bedel

İşletme tarafından ödenecek veya ödenmesi beklenen tutarları kapsar. Müşteriye ödenecek puan, kupon, hediye çeki gibi diğer kalemler de dâhildir. Müşteriye ödenecek olan bedel, müşteriden alınmış farklı bir hizmet veya mal ödemesiyse, tedarikçilerden yapılan diğer alımlarla aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Örnek 2.4:¹³⁴ S işletmesi, 01.01.2017 - 31.12.2017 yılı için ürünün her bir adedi karşılığında 200 TL fiyat belirleyerek müşteri ile sözleşme imzalar. Müşteri, yılda 1.200 adetten fazla ürün satın alırsa, adet başına fiyat 150 TL'ye düşecektir. S işletmesi, sözleşmenin yapıldığı tarihte, geçmişte müşteriyle olan ticari ilişkisi nedeniyle, müşterinin 1.200 adetten fazla satın alacağına inanmamaktadır. Bununla birlikte S işletmesi, 01.10.17 tarihinde, o tarihe kadar 1.100 adet satışına dayanarak müşterinin hedefine ulaşacağına karar vermiştir. Müşteriye 30.06.2017 itibarıyla 600 adet satış yapmış ürünü teslim etmiştir. 500 adet siparişi henüz teslim etmemiştir. Müşteri 1 Aralık 2017'de 200 adet daha sipariş vereceği konusunda S işletmesini bilgilendirmiştir. S işletmesi, 01.01.17-30.06.17 ve 01.07.17-31.12.17 arasındaki satışlarını aşağıdaki şekilde muhasebeleştirecektir.

¹³³ PWC, IFRS Pocket Guide, 2016, <https://www.pwc.com.tr/en/services/ufrs/pdf/IFRS-pocket-guide-2016.pdf> (15 Nisan 2019), s.11.

¹³⁴ CPA Ireland, 2018, s.1.

Dönem 01.01.17 - 30.06.17

S işletmesi, müşterinin hedefe ulaşacağına inanmadığından, birim başına 200 TL'lik bir satış fiyatı kullanarak satışlarını muhasebeleştirmelidir:

600 adet x 200 TL = 120.000 TL satış:

TİCARİ	120.000
ALACAKLAR	
HASILAT	120.000

Dönem 01.07.17 - 30.12.17

S işletmesi, müşterinin, müşteri ile yaptığı işlemlerde hedefe ulaşacağına inandığı için:

500 adet x 150 TL = 75.000 TL

TİCARİ	75.000
ALACAKLAR	
HASILAT	75.000

200 adet sipariş için:

200 adet x 150 TL = 30.000 TL

TİCARİ	30.000
ALACAKLAR	
HASILAT	30.000

İlk altı ayda satılan 600 adet ürünün değerinin, adet başına 200 TL yerine 150 TL olarak hesaplanması gerekir. Birim başına fark 50 TL olacak şekilde:

$$600 \text{ adet} \times 50 \text{ TL fark} = 30.000 \text{ TL}$$

HASILAT	30.000
TİCARİ ALACAKLAR	30.000

İşletme, hak sahibi olacağı tutarı daha iyi tahmin etmek için, aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak değişken tutarı tahmin edebilmektedir¹³⁵:

- Beklenen değer: Tahakkuk etmesi muhtemel bedellerin aralığında olan meblağların olasılık ağırlıklı toplamı olarak hesaplanır. İşletmeler benzer nitelikte birden fazla sayıda sözleşmeye sahip ise, beklenen değer, değişken olan bedelin uygun bir tahmini olabilir.
- En muhtemel miktar: Olası bedeller aralığında bulunan ve meydana gelmesi en ihtimal dahilinde olan tutardır; yani sözleşmenin en olasılıklı neticesidir. İşletmenin performans primine hak kazanabilmesi ya da kazanamaması gibi, sözleşmede sadece iki muhtemel sonuç olabileceği düşünülüyorsa, “en muhtemel tutar” değişken bedelin uygun bir tahmini olabilir.

2.4.4. İşlem Bedelinin Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Sözleşmede belirlenen sözleşme fiyatı, işletmenin elde etmeyi beklediği gelir ile doğru orantılı olarak edim yükümlülüklerine dağıtılmalıdır. Edim yükümlülüklerine sözleşme fiyatı dağıtılırken kullanılan yöntemler aşağıda sıralanmıştır.¹³⁶

- Satış fiyatını tek başına belirleme
- İlişkili satış fiyatı yöntemi uygulanması
- Değişken bedelin dağıtılması
- İndirimlerin dağıtılması

¹³⁵ CPA Ireland, 2018, s.6.

¹³⁶ Gökhan Kılıç, “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, 2017), s.27.

- Sözleşme başlangıcından itibaren sözleşme fiyatında meydana gelen değişimler
- TFRS 15'in dışında kalan sözleşmelerin fiyatının dağıtılması

TFRS 15 standardında, işletme, sözleşmede belirtilen devredeceği ürün veya hizmetlerin her birinin satış bedelini ayrı ayrı belirlemektedir. Eğer bedel belirlenemiyorsa işletme satış fiyatını tek başına tahmin edecektir.¹³⁷

Sözleşme fiyatı, sözleşmenin tamamını etkileyen indirimleri ve değişken bedelleri içeriyorsa, bu indirim veya değişken bedelin dağıtılacağı edim yükümlülükleri belirlenir.

2.4.4.1. İskontonun Dağıtılması

Sözleşmede vaat edilen mal veya hizmetlerin satış fiyatı toplamının, sözleşmedeki değeri aşması durumunda, hizmet veya mal alan müşteri indirim de almış demektir.

2.4.4.2. Değişken Bedelin Dağıtılması

Bir sözleşme içerisinde bulunan değişken bedel, sözleşmenin bütünüyle ya da edim yükümlülüklerinin bir kısmıyla ya da sadece bir tanesiyle ilişkilendirilir.¹³⁸

2.4.4.3. Tahmin Edilen İşlem Fiyatındaki Değişiklikler

Sözleşmenin başlangıcından sonra herhangi bir sebepten dolayı, mal ve hizmetler karşılığında oluşacak bedel değişebilir. İşlem bedelinde sonradan meydana gelen bu değişiklik, yine sözleşmedeki aynı esasları kullanarak edim yükümlülüklerine orantılı dağıtılır. Edim yükümlülüğü yerine getirilmiş ise işlem bedelinde finansal tablolara hasılat ya da hasılatından indirim olarak alınır.¹³⁹

Örnek 2.5:¹⁴⁰ Bir satıcı bir müşteriye bir bilgisayar ve bir yazıcıdan oluşan bir paketi 700 TL'ye satmaktadır. Perakendeci, iki ayrı performans yükümlülüğü bulunduğunu fark ettiğinden, bilgisayarı düzenli olarak 500 TL, yazıcıyı ise 300 TL'ye

¹³⁷ Ali Fatih Dalkılıç, "The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers", *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, Vol.4, No.3-4 (2014), s.81.

¹³⁸ Calayoglu ve Yilmaz, 2016, s.30.

¹³⁹ KKGK, 2019, s.3.

¹⁴⁰ CPA Ireland, 2018, s.9

satmaktadır. Perakendecinin toplam işlem fiyatını bilgisayar ve yazıcıya nasıl tahsis edeceğine ilişkin çözüm aşağıdaki gibidir.

700 TL işlem fiyatı bilgisayar ve yazıcıya aşağıdaki gibi tahsis edilecektir:

Bilgisayar: $700 \text{ TL} \times 500 \text{ TL} / 800 \text{ TL} = 437,50 \text{ TL}$

Yazıcı: $700 \text{ TL} \times 300 \text{ TL} / 800 \text{ TL} = 262,50 \text{ TL}$

Bu işlemde, belirli bir performans yükümlülüğü ile ilgisi olmayan ve bu nedenle de bağımsız satış fiyatı esasına göre tüm performans yükümlülüklerine tahsis edilen 100 TL tutarında doğal bir indirim söz konusudur.

Bir sözleşmede vaat edilen hizmet veya malların tek başlarına satış fiyatının toplamı, taahhüt edilen tutarı aşarsa, müşteri hizmet ya da mal paketi satın almak için indirim alır. İşletmenin sözleşmedeki performans yükümlülükleri ile ilgili olduğuna dair gözlemlenebilir bir kanıt olduğu sürece, işletme, sözleşmedeki tüm performans yükümlülüklerine orantılı bir indirim tahsis edebilmektedir.

2.4.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması ve Muhasebeleştirilmesi

2.4.5.1. Hasılatın Zamana Yaygın Muhasebeleştirilmesi

Aşağıdaki kriterlerden herhangi birinin sağlanması halinde işletme, hizmet veya malların kontrolünün devrini zamana yaygın olarak gerçekleştirir ve sözleşme yükümlülüklerini yerine getirerek geliri muhasebeleştirir;¹⁴¹

- Edimin yerine getirilmesinin ve alınıp tüketilmesinin aynı anda olması. Örnek olarak temizlik ve yemek hizmeti,
- Edimin gerçekleştikçe müşteriye devredilen bir varlık oluşması. Örneğin, yapım aşamasında bulunan işler,
- İşletmenin tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde tahsil hakkının olması.

2.4.5.2. Hasılatın Belirli Zamanda Muhasebeleştirilmesi

Yerine getirilmesi gereken yükümlülükler zamana yaygın değilse, belirli bir tarihte yükümlülük yerine getirilmiş olmaktadır. Mal ya da hizmet müşteriye

¹⁴¹ Aksis Denetim, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, 2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (17 Nisan 2019)

devredildiğinde hasılat muhasebeleştirilir. Burada tarih önemlidir ve net olarak tespit edilmesi gerekir. Varlığın kontrolünün müşteriye geçtiğinin değerlendirilmesinde aşağıdaki maddeler dikkate alınır;¹⁴²

- Müşterinin varlığın kontrolünün eline geçmesi sonucunda ödeme yükümlülüğü, işletmenin tahsil hakkı
- Müşterinin varlığın meşru hakkına sahip olması
- İşletmenin sözleşmeye konu varlığı müşteriye fiziki teslimi
- Müşterinin varlığın zilyetliğinden kaynaklı önemli getiri ve risklerinin olması
- Müşterinin varlığı (mal veya hizmet) kabulü.

2.5. TFRS 15 KAPSAMINDA SÖZLEŞME MALİYETLERİ

2.5.1. Ek Maliyetler

Ek maliyet, sözleşmenin olmaması halinde ortaya çıkmayan, meydana gelmeyecek maliyetlerdir. İşletme, sözleşmede ortaya çıkan ek maliyetleri geri kazanabileceğini düşünüyorsa, finansal tablolara maliyetleri varlık olarak dâhil edebilmektedir.¹⁴³ Teklif, satış ve pazarlama maliyetleri, seyahat masrafı, harç ve benzer yasal ücretler gibi maliyetlerin tamamı, ek maliyet kapsamına alınmaz. Sözleşmeden kaynaklı bu ek maliyetlerin tamamı eğer müşterilere yansıtılmıyorsa gider şeklinde muhasebeleştirilmelidir.

2.5.2. Tamamlama Maliyetleri

Sözleşme tamamlama maliyeti, eğer başka bir standart kapsamı içinde değilse ve aynı zamanda aşağıda bulunan şartları karşılıyorsa varlık şeklinde muhasebeleştirilir;¹⁴⁴

- Maliyetin, herhangi bir sözleşme ile doğrudan ilgili olması,

¹⁴² Aksis Denetim, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, 2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (17 Nisan 2019)

¹⁴³ Calayoglu, ve Yilmaz, 2016, s.39.

¹⁴⁴ Aksis Denetim, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, 2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (17 Nisan 2019)

- Maliyetlerin, herhangi bir edim yükümlülüğünü yerine getirmek için kullanılacak kaynaklar yaratması ya da geliştirmesi,
- Maliyetlerde geri kazanımının beklenmesi

Herhangi bir sözleşme ile doğrudan ilişkili olan maliyetler aşağıda belirtilmiştir;

- Malzeme ve hammadde ve maliyeti,
- İşçilik maliyeti,
- Dağıtımdan gelen maliyetler,
- Müşteriye aktarılan maliyetler,
- Sözleşmenin varlığından oluşan diğer maliyetlerin tamamı.

Gider şeklinde muhasebeleştirilecek maliyetlerse aşağıda sıralanmıştır;¹⁴⁵

- Genel yönetim gideri,
- Boşuna kullanılan malzeme ve diğer kaynaklar, boşuna yapılan işçilik,
- Sözleşme yükümlülüğünü yerine getirilirken oluşan maliyet,
- Sözleşme yükümlülüğünü yerine getirilirken, yükümlülükle ilgisinin olup olmadığı anlaşılamayan, ayırt edilemeyen maliyet.

2.5.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Finansal tablolarda bulunan varlıklar, ilgili olduğu hizmet veya malların transferiyle orantılı olarak sistematik şekilde itfa (amortisman) edilir.¹⁴⁶ Varlık, herhangi bir sözleşme kapsamında devredilecek hizmet veya mallarla ilgili olabilir.

2.6. TFRS 15 KAPSAMINDA HASILATIN ÖLÇÜMÜ

İşletme, zaman içinde karşılanan her ayrı performans yükümlülüğü için aynı ilerleme yöntemini uygulamalı ve tüm benzer performans yükümlülüklerinde de aynı yöntemi uygulama konusunda tutarlı olmalıdır. Her raporlama dönemi sonunda, performans yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin ilerleme tekrar değerlendirilmelidir.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Aksis Denetim, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, 2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (17 Nisan 2019)

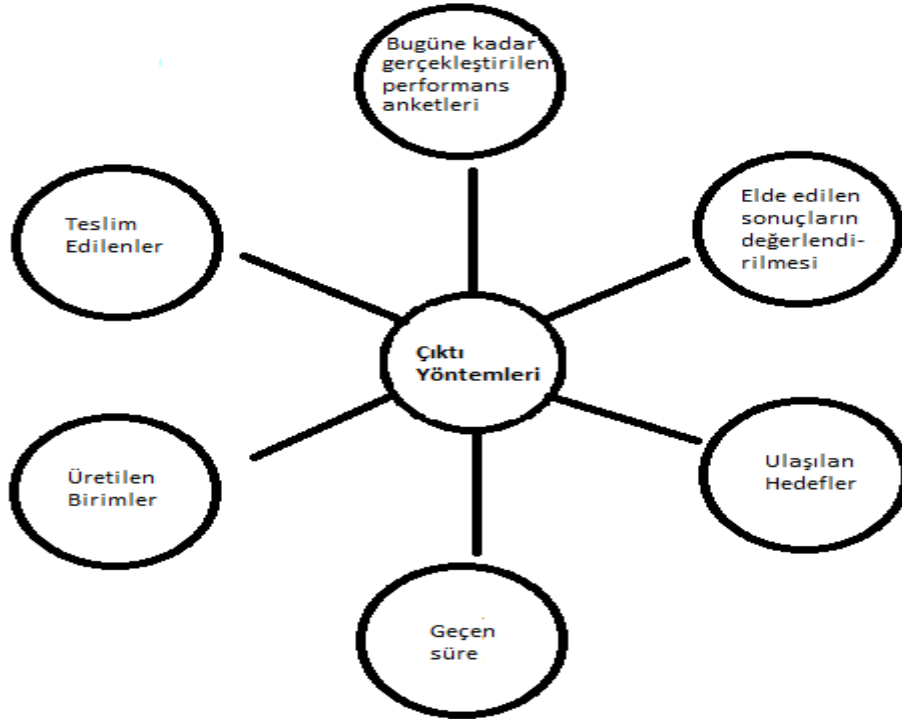
¹⁴⁶ KGGK, 2019, s.15

¹⁴⁷ MNP LLP Canada, 2017, s.33.

İlerlemenin ölçülmesi için uygun yöntem belirlenirken, transfer edileceği belirtilen mal veya hizmetin niteliği göz önünde bulundurulmalıdır. Koşullar zaman içinde değiştikçe, ilerleme yükümlülüğünün, performans yükümlülüğünün sonucundaki herhangi bir değişikliği yansıtacak şekilde güncellenmesi gerekmektedir.¹⁴⁸

2.6.1. Çıktı Yöntemleri

Çıktı yöntemi; müşteriye devredilen hizmet ya da malların değerlerini, müşteriye henüz devri gerçekleşmeyen mal ve hizmetlerle orantılı şekilde ölçerek elde edilen hasılatı finansal tablolara yansıtır. Müşteriye devredilen mal ya da hizmetlerin ölçümünde kullanılan çıktı yöntemi, işletmenin faaliyetine dair doğru bir gösterge verebilmesi için güvenilir olmalıdır. Kullanılan çıktı yöntemi Şekil 9'da belirtilen kıstasları içermelidir.



Şekil 9 : Çıktı Yöntemleri

Kaynak: MNP LLP Canada, 2017, s.33.

¹⁴⁸ MNP LLP Canada, 2017, s.33.

İşletme, müşteriye devrettiği mal ya da hizmet karşılığı tahsil hakkı kazanması halinde elde edilen hasılatı finansal tablolarına yansıtır. Bununla birlikte çıktı yöntemlerinin bazı dezavantajları mevcuttur. Çıktılar doğrudan gözlemlenemez ve ilerlemenin ölçülmesi zorlaşır. İlerlemenin ölçümünde gerekli bilgilerin işletme tarafından elde edilmesi oldukça maliyetlidir. Bundan dolayı, bir giriş yöntemi gerekli olabilir.¹⁴⁹

2.6.2. Girdi Yöntemleri

Sözleşmede başlangıçta, toplam girdi miktarları, edim yükümlülüklerinin tamamlanabilmesi için tahmin edilir. Toplamda oluşacak girdi miktarıyla zamanla oluşan girdi miktarının oranlanmasıyla sözleşmede kapsamındaki ilerleme ölçülür.¹⁵⁰

Örnek 2.6: ¹⁵¹ İşletme, müşterisiyle, özel bir eğitim uygulaması geliştirmek için anlaşmıştır. Teslim için taahhüdü verilen süre 3 yıldır. İşlem bedeli 8.000.000 olarak belirlenmiştir.

Uygulama için toplamda oluşacak maliyet 7.200.000 TL şeklinde hesaplanmıştır. Birinci yılın sonunda maliyet 1.440.000 TL olarak hesaplanmıştır. Özel eğitim uygulaması zamana yaygın şekilde ifa edilebilir. İlerlemenin ölçülebilmesi için girdi yöntemi kullanım uygundur. Birinci yılın sonunda elde edilen hasılat, aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Toplam İşlem Fiyatı 8.000.000 TL

İlerlemenin Oranı $1.440.000 / 7.200.000 = 0,2$

Tanınan Hasılat $8.000.000 * 0,2 = 1.600.000$ Türk Lirası

Tanınan Maliyet 1.440.000 Türk Lirası

Brüt Kar 160.000 Türk Lirası

¹⁴⁹ PWC, In depth: A look at current financial reporting issue, 2017, <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-engineering-and-construction.pdf> (23 Nisan 2019)

¹⁵⁰ Aksis Denetim, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, 2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (17 Nisan 2019)

¹⁵¹ Aksis Denetim, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, 2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (17 Nisan 2019)

Tablo 5
Girdi ve Çıktı Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Performansın Ölçümünde Kullanılacak Yöntemler			
Tanım	Örnekler	Avantaj	Dezavantaj
Çıktı Yöntemleri			
Verilen hizmet ve malların değeriyle, toplamda verilecek hizmet veya malların değerine oranı	(a) Bugüne kadar olan performans ölçümü (b) Elde edilen sonuçların değerlendirilmesi (c) Belirli dönüm noktasına gelinmesi (d) Üretilen veya sevk edilen adet	İşletmelerin performansını aslına en uygun şekilde yansıtan yöntem	(a) Doğrudan gözlem mümkün olmayabilir (b) Bilgiye erişim maliyetli olabilir
Girdi Yöntemleri			
Girdilerin ya da katlanılan maliyetin öngörülen toplam katlanılan maliyete oranı	(a) Kullanılan kaynaklar (b) Gerçekleşen maliyetler (c) İşçilik saatleri (d) Makine saatleri	Girdiler eşit dağılıyorsa hasılatı doğrusal olarak yansıtmak mümkündür	Girdilerle kontrol transferi doğrudan ilişkili olmayabilir

Kaynak: Şavlı, 2016, s.38.

Her işte kullanılan yöntemler, o işin içeriğiyle ilgili olarak farklılık gösterebilir. Kullanılan girdi yöntemi, bazı projeler için gerçeğe daha uygun sonuçlar üretirken, farklı bir projede gerçeğe daha uygun sonucu, çıktı yöntemi verebilir. Önemli olan işin tabiatına uygun olan yöntemin seçilip, tutarlı olarak uygulanmasıdır. Benzer projelerde benzer yöntemler kullanılmalıdır.¹⁵²

¹⁵² Şavlı, 2016, s.38.

2.7. TFRS 15 KAPSAMINDA ÖZELLİKLİ SATIŞLAR

2.7.1. İade Hakkıyla Satış

Sözleşmelerde ürünün müşteriye devrinde, zaman zaman müşteriye iade hakkı tanınır. Ürün iadesinde aşağıdakileri alma hakkını oluşur:¹⁵³

- Ödenen ücretin tamamının ya da bir kısmının iadesi,
- İşletmeye borçlanılan tutara karşılık kullandırılan kredi,
- İadesi yapılan ürün yerine yeni bir ürün.

2.7.2. Garantiler

İşletmelerin, bir ürünün satışında sözleşmeye, yasaya veya ticari uygulamalara uygun olarak bir garanti vermesi yaygındır. Sektörlere ve sözleşmelere bağlı olarak garantinin niteliği büyük oranda farklılıklar gösterir. Bazen ürünün, istenen işlevi yerine getireceğine garanti verilir. Bazen ürüne ek olarak hizmet olarak sunulur. Bu durumda garanti farklı bir hizmet olarak kabul edilir.¹⁵⁴

2.7.3. Lisanslama Ücretleri

Lisanslar, bir işletmenin fikri mülkiyet haklarını belirlemek için kullanılmaktadır. Lisanslar birçok sektörde (örneğin, yazılım ve teknoloji, medya, franchising vb.) yaygın olarak kullanılmaktadır. İşletmelerin, gelir tanıma modelini belirlemek için lisansın yapısını belirlemeleri gerekir. Lisansın “erişim hakkı” olması durumunda, lisansa tahsis edilen gelir zaman içinde tanınır.¹⁵⁵

Lisanslar, sınırlayıcı olmamak kaydıyla, aşağıdaki gibidir:

- Teknoloji ve yazılımlar,
- Müzik, Sinema filmi, eğlence ve diğer medya ürünleri,
- Franchise
- Telif hakları, markalar ve patentler.

¹⁵³ CPA Canada, IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers, March 2015, s.23.

¹⁵⁴ Deloitte, 2018, s.39.

¹⁵⁵ CPA, 2015, s. 23

Sözleşmede, diğer mal ya da hizmetlerden farklı olmayan lisans örnekleri şunlardır:

- Bir malın bileşenine, o malın işlevini tamamlayacak olan bir lisans
- Müşterinin yalnızca alakalı olan bir hizmet ile kullanabileceği lisans (örneğin, müşteriye kuruluş tarafından lisans ile içeriğe erişim sağlayan bir çevrimiçi hizmet).

2.7.4. Geri Alım Taahhütleri

Geri alım sözleşmesi, işletmenin sattığı bir ürünü iptal etme hakkına sahip olduğu sözleşmedir. Bu hak aynı sözleşme olabileceği gibi, bunun için ayrı bir sözleşme de olabilir. Geri alım sözleşmeleri üç şekilde olabilir:¹⁵⁶

- İşletmenin malı geri alma yükümlülüğü,
- İşletmenin malı geri alma hakkı,
- İşletmenin, müşterinin isteği üzerine malı geri alma yükümlülüğü

2.7.5. Konsinye Satışlar

İşletme, malları alıcıya teslim ettiğinde, ürünün üçüncü bir tarafa satılıp satılmadığına bakılmaksızın, konsinye satış gerçekleşmiş olur. Bu işlemlerle ilgili satış gelirinin mallar yalnızca üçüncü tarafa satıldığında tanınmasını gerekir. Konsinye mal anlaşmalarından bazıları aşağıdaki gibidir:¹⁵⁷

- Ürünün kontrolünün, bayi ürünü bir müşterisine satıncaya kadar ya da belirlenmiş bir süre geçinceye kadar işletmede olması
- Ürünün işletmeye iadesini istemesi ya da başka bir alıcıya devri
- Bayinin işletmeye ürün karşılığında şartsız bir edim yükümlülüğünün olmaması

¹⁵⁶ Deloitte, 2017, s.41.

¹⁵⁷ IFRS Foundation, Training Material for the IFRS ® for SMEs, United Kingdom, 2013, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Module35_version%202013.pdf (18 Nisan 2019), s.53.

2.7.6. Müşteri Kabulü

Bir ürünü müşteri aldığı zaman, kontrolü müşteriye geçmiş olur. Müşterinin ürünü almasına müşteri kabulü denir.¹⁵⁸ Müşteri kabulü ile ilgili sözleşme hükümleri, alınan hizmet ya da mal, sözleşmede kararlaştırılmış özellikleri taşııyorsa, müşterinin sözleşmeyi iptal etmesine ya da işleminden tazminat talep etmesine izin vermektedir.

2.8. TFRS 15 STANDARDINDAN EN ÇOK ETKİLENECEK SEKTÖRLER

Telekomünikasyon, havacılık, yazılım, yapı ve inşaat, gayrimenkul, lisanslama kullanan işletmeler, hava-uzay ve savunma sanayi, sektörlerinde elde edilen hasılatın hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi farklılıklar göstermektedir. Bunun sonucunda gerçeğe yakın olmayan finansal tablolar oluşmaktadır. Bunun önüne geçilmesi ve sağlıklı finansal raporlar alınabilmesi için TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı yayınlanmıştır.¹⁵⁹

TFRS 15 küçük işletmeleri etkilememiş ya da az etkilemiştir.¹⁶⁰ Bunun yanında, bazı sektörler menfaatleri doğrultusunda fazlaca etkilenmişlerdir. Bu sektörler aşağıda sıralanmıştır.

¹⁵⁸ KGK, 2019, s.31.

¹⁵⁹ Cengiz ve Tosunoğlu, 2018, s.33-57.

¹⁶⁰ Julia Penny, IFRS 15: The Importance of Reading the Fine Print, 2016, <https://www.accountancydaily.co/ifrs-15-importance-reading-fine-print> (24 Nisan 2019)

Tablo 6
TFRS 15'den En Çok Etkilenen Sektörler

Sektörler	Basamaklar				
	1	2	3	4	5
Hava-uzay ve Savunma	✓		✓		✓
Varlık Yöneticileri			✓		
Yapı ve İnşaat			✓		✓
Fason Üretim					✓
Sağlık Hizmetleri (ABD)	✓		✓		
Lisans Verenler (Medya, Yaşam Bilimleri, Franchise Veren)	✓*	✓			✓
Gayrimenkul	✓	✓			✓
Yazılım		✓		✓	✓
Telekomünikasyon (mobil ağlar, kablo)		✓		✓	
*Özellikle yaşam bilimleri					

Kaynak: KPMG, 2014, s.2.

2.8.1. Telekomünikasyon

Telekomünikasyon sektöründe yararlanılan hizmetler oldukça çeşitlilik göstermektedir. Müşteriye sunulan her bir hizmetin ayrıştırılması, kümülatifte yaptığı katkının belirlenmesi hasılatın doğru hesaplanabilmesi için gereklidir. Sektör faaliyet alanı gereği, aktivasyon, kurulum, bağlantı sağlanması, ekipmanlar, garantiler, hediyeler gibi farklı hizmet konularına sahiptir. Telekomünikasyonda en önemli iki gelir kaynağı GSM (Global System for Mobile Communications) hizmeti, telefon ve ek cihaz satışlarıdır. Telefon ve GSM hizmetleri ayrı ayrı satılabileceği gibi aynı anda satılarak ya aynı sözleşmenin unsurları olabilir. Ayrı ayrı satıldığı durumlarda hasılat ayrılmıştır. Aynı anda satıldığı durumlarda ise hasılatın gerçeğe uygun şekilde paylaşılması gerekecektir. Elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde fatura tarihleri dikkate alınmalıdır. GSM hizmetinde her ay fatura kesilmekte ve muhasebeleştirilmekte, telefon satışında ise müşteri ürünü aldığı anda faturalanmakta ve muhasebeleştirilmektedir.¹⁶¹ Bu paylaşım işlemi, telefon cihazı ve GSM hizmetinin gerçeğe uygun değeri oranında yapılmaktadır. Bu aşamada dikkate alınması gereken en önemli husus hasılatın ne zaman kayıt altına alınacağıdır. Hasılat, telefon cihazı için ise teslimat tarihinde, GSM hizmeti için her ay fatura tarihinde gerçekleşmiş olacaktır. Bu tarihler dikkate alınıp

¹⁶¹ Keskin ve Dinçer, 2015, s.239

muhasebeleştirme işlemi yapılır. Satışta müşteriye aktarılan hediye puanlar dönemde hasılat kaydına alınmamakta, kullanıldığı zaman hasılat kaydına geçmektedir.¹⁶²

2.8.2. İmalat

Sipariş alınması sonucu yapılan imalatlarda zaman zaman müşteri, siparişi hazırlayan işletmeye ekipman ve işgücü desteği sunabilir. Yapılan bu desteğin sipariş maliyetini azaltan bir yardım mı olduğu yoksa nakit olmayan bir ödeme mi olduğu belirlenmelidir.¹⁶³ Yapılan bu destek ödeme olarak değerlendirilebilir ancak bu durum işletmenin söz konusu varlıklar üzerinde kontrol yeteneğinin olması durumunda geçerlidir. Özel siparişlerde müşteri ürünün istediği özelliklerde olduğunu onaylarsa hasılat kaydı yapılabilir. Müşterinin üründe istediği özellikler objektif nitelikte ise işletme kendi kalite kontrol sistemiyle ürünün istenilen objektif özellikleri taşıdığını belirleyerek hasılat kaydını müşterinin onayı olmadan da gerçekleştirebilir.

2.8.3. Emlak ve İnşaat

TFRS 15 standardı ile hasılat belirli bir zaman diliminde veya zaman içinde gerçekleşen edim yükümlülüklerine bağlanmıştır. TFRS 15, emlak ve inşaat sektörlerinde yeni prensipler getirmiştir. Yeni prensiplerden biri, tamamlama yöntemindeki yüzde hesaplamasından farklı olarak, mal veya hizmetlerin müşteriye transfer edildiğinde gelir olarak kabul edilmesidir.¹⁶⁴ Sözleşmedeki ilerleme ücreti üzerinden bir gelir belirlenmektedir.¹⁶⁵ TFRS 15 in yeniliklerinden bir diğeri ürün ve hizmetlerin ayrıştırılabilir olup olmadığının belirlenmesidir. Eğer ayrıştırılabilir ise farklı edim yükümlülükleri belirlenir. Bunun sonucunda hasılat zaman içinde sürekli ölçülebilir durumdadır. Böylece güvenilir tablolar oluşturulabilecek ve yatırımcılar daha güvenilir bilgiler elde edebilecektir.¹⁶⁶ İnşaat sektöründeki yenilik hasılatın ayrıştırılması konusundadır. Maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili bir değişiklik bulunmamaktadır. Bir dönemden daha uzun süren edim yükümlülüklerinin bulunduğu durumlarda, kontrolün müşteriye geçmesi baz alınır. Tamamlanan inşaat işi, inşaatın

¹⁶² Oğuz Yusuf Atasel ve Bilal Gerekan, “Telekomünikasyon Şirketlerinde Hasılat İşlemlerinin TMS/TFRS Kapsamında İncelenmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2018), s.50.

¹⁶³ Şavlı, 2016, s.73.

¹⁶⁴ Köse ve Çelikay, 2015, s.21.

¹⁶⁵ Cengiz ve Tosunoğlu 2018, s.36.

¹⁶⁶ Aktaş ve Varol, 2017, s.30.

tamamından elde edilecek hasılatı oranlanarak işlem fiyatı belirlenir ve muhasebeleştirilir.

2.8.4. Yazılım Geliştirme ve Teknoloji

TFRS 15 standardından yazılım sektörü oldukça etkilenmiştir. Yazılım sektöründe projeler çoğunlukla uzun dönemli olmakta; farklı ve çok çeşitli sorumluluklar bulunmaktadır. Hasılat, kümülatif faaliyetin sonunda elde edilecek miktardır.

Yazılım geliştirme sektöründe çok çeşitli hizmetler bulunur. Teknoloji olarak da farklılaşan yazılım sektöründe aşağıda da belirtildiği gibi çok çeşitli gelir kalemleri mevcuttur.¹⁶⁷

- Yazılım desteği
- Özel yazılım geliştirme
- Yazılım yükleme servisi
- Yazılım bakım servisi
- Yazılım desteği yürütme süreleri
- Sunucu kiralama servisi
- Eğitim servisi
- Lisans satışları
- Bilişim Danışmanlığı

Bu hizmetlerin birbirinden ayrıştırılıp ayrıştırılamayacağı esas alınarak hasılat hesaplanmaktadır.¹⁶⁸ Örneğin; yazılım kurulumu ile lisanslamanın birbirine bağlı olup olmadığı düşünülmelidir. Yazılımın kurulumu olmadan da lisans hizmetinden faydalanılıyorsa, yazılım kurulumu ve lisanslama ayrı çıktılardır ve ayrı edim yükümlülükleri olarak tanımlanmaktadır. Veri tabanı ve yazılım birbirine bağımlıdır ve ayrıştırılamaz. Veri tabanı yazılımı ve kurulumu olmadan yazılım çalışmayacaktır, dolayısıyla ikisi ayrı kalemler olarak değerlendirilememektedir.

¹⁶⁷ Calayoglu ve Yilmaz, 2016, s.29.

¹⁶⁸ Şavlı, 2016, s.32.

2.9. TFRS 15 KAPSAMINDA HASILATA İLİŞKİN FİNANSAL TABLO DİPNOTLARI

Bir satış sözleşmesinde, yükümlülüklerin yerine getirilmesiyle ortaya çıkan varlığın ve yükümlülüğün kaydının finansal durum tablosuna alınması gerekmektedir. Bu durum müşterinin yaptığı ödeme ve işletmenin ifa ettiği yükümlülüklerle göre değişebilir. Şartlara bağlı olmayan alacaklar da ticari alacaklar olarak bilançoya aktarılmaktadır.¹⁶⁹

Varlıklar, sözleşmeden doğan yükümlülükleri işletmenin yerine getirmesine rağmen henüz ödeme alınmamış, günü gelmemiş tahsil edilmemiş tutarlardır ve bu varlık finansal durum tablosuna gelir tahakkuku olarak, sözleşmeden doğan varlık kalemine yazılır. Bu gelir tahakkuku, fatura kesildiği takdirde, ticari alacaklar hesabına dönüşür. Ödemesi geldiğinde ise tahsili yapılarak kapatılır.¹⁷⁰

Bazı durumlarda müşteriden ödeme alınmasına rağmen edim yükümlülüğü yerine getirilmemiştir. Yerine henüz getirilmemiş olan bu yükümlülük finansal durum tablosuna aktarılır. Fatura kesilmiş ise ertelenmiş gelir olarak kabul edilir. Henüz faturanın da kesilmemiş olması durumunda bu miktar avans olarak kabul edilir.¹⁷¹

TFRS 15 standardı kapsamında finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalar aşağıdakileri sıralanmıştır:

- Müşterilerle yapılan sözleşmeler,
- Standardın uygulamasındaki önemli değerlendirme ve değişiklikler,
- Sözleşmeyle alakalı katlanılan maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması

2.9.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler

Müşteriler ile yapılan sözleşmelerde aşağıda belirtilen bilgilerin açıklanması gerekmektedir:¹⁷²

¹⁶⁹ KGK, 2019, s.18.

¹⁷⁰ Ergün Yiğit, Semih Büyükipekçi, “TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt 22, Sayı 1 (2019), s.219.

¹⁷¹ KGK, 2019, s.1.

¹⁷² Şavlı, 2016, s.83.

- Her rapor döneminde müşteriden elde edilen hasılatın tutarı
- Ticari alacak ya da müşteriyle yapılan sözleşmeden kaynaklanan diğer varlıklara ilişkin değer düşüklüğü kayıpları.

2.9.1.1. Hasılatın Ayırıştırılması

Hasılatın ayırıştırılırken; kar veya zarar tablosuna yansıtılan gelirin tutarı belirli başlıklar ile verilmelidir. Örneğin; bu döküm aşağıdaki gibi yapılabilmektedir:¹⁷³

- Mal veya hizmet türü,
- Müşteri türü (kamu ve özel müşteriler),
- Coğrafi bölge (ülke veya coğrafi bölge),
- Sözleşme türü (sabit fiyat veya sözleşmenin süresi, uzun vadeli, kısa vadeli sözleşmeler),
- Satış kanalları
- Hizmet yada malların devir süresi

2.9.1.2. Sözleşme Bakiyeleri

İşletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan bakiyelerdir¹⁷⁴ ve bakiyelerin değişimine örnekler aşağıda verilmiştir¹⁷⁵:

- İşletme birleşmeleriyle oluşan bakiye değişiklikleri,
- İlerleme yönteminin değişmesiyle ya da sözleşmede yapılan bir değişiklikle meydana gelen bakiye değişiklikleri,
- Bir sözleşmedeki varlığın değerinin düşmesi,
- Varlığın alacağa geçmesi için gerekli olan süredeki değişiklik

2.9.1.3. Yükümlülükler

İşletmelerin müşterileriyle yaptıkları sözleşmelerde aşağıdaki yükümlülüklerin açıklanması gerekmektedir:¹⁷⁶

¹⁷³ Şavlı, 2016, s.83.

¹⁷⁴ Şavlı, 2016, s.84.

¹⁷⁵ KGGK, 2019, s.17.

- Faturaların düzenlenmesi de dahil olmak üzere işletmenin yükümlülüklerini ifa etme zamanı (sevkiyat zamanı, teslimat zamanı gibi)
- Önemli ödeme şartları, vade zamanı, bedelin değişken olup olmadığı vb.
- İşletmenin varsa üçüncü taraf adına mal veya hizmet devrinde düzenleme yapma konusundaki yükümlülükleri ve hizmetin niteliği
- İade ve geri ödeme yükümlülükleri ve
- Garanti türleri ve alakalı yükümlülükler.

2.9.1.4. Kalan Yükümlülüklerle Dağıtılan İşlem Fiyatı

Kalan yükümlülüklerle ilgili açıklanması gereken bilgiler aşağıda sıralanmıştır.¹⁷⁷

- Raporlama dönemi sonunda gerçekleşmemiş veya kısmen karşılanmamış yükümlülüklerle dağıtılacak işlem fiyatının toplam tutarı
- Raporlama dönemi sonunda gerçekleşmemiş borçların ne zaman gelir tablosuna yansıtılmasının beklendiğine dair açıklamalar

2.9.2. Standardın Uygulamasındaki Önemli Değerlendirmeler ve Değişiklikler

İşletme, müşterileri ile yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirlerin miktarını ve zamanlamasını belirlemeyi etkileyen hususları açıklamaktadır. Zamanında gerçekleşen yükümlülüklerde oluşan gelirlerin finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemler ve gerekçelerinin açıklanması, herhangi bir zamanda yerine getirilen yükümlülüğün sonucu, mal ve hizmetin kontrolünün ne zaman müşteriye geçeceğinin belirlenmesi gerekir. Yükümlülüklerle dağıtılan tutarların belirlenmesinde kullanılan yöntemin açıklanması ve değerlendirilmesi, işlem fiyatının belirlenmesi, değişken bedelin hesaplamasında kısıtlar getirilmesi, hizmet ya da malların fiyatlarının tek başına tahmini, yeni standartla gelen değişikliklerdendir.¹⁷⁸

¹⁷⁶ KGK, 2019, s.5.

¹⁷⁷ KGK, 2019, s.6.

¹⁷⁸ KGK, 2019, s.16.

2.9.3.Sözleşmeye İlişkin Katlanılan Maliyetlerin Finansal Tablolara Alınması

Sözleşme ile ilgili olarak ortaya çıkan maliyetler finansal tablolara bir varlık olarak yansıtıldığında maliyetlerin miktarını belirlemek için değerlendirmeler yapılmaktadır. Her raporlama dönemi için itfa oranını belirlemek amacıyla işletme tarafından kullanılan yöntem açıklanır. Finansal tablolara yansıtılan tutarlar, yapılan işlemlerin bitirilmesi için katlanılan masraflar finansal tablolara aktarılır. Değer düşüklüğü ve itfa payı da raporlama döneminde finansal tablolara yansıtılır.

2.10. UYGULAMA REHBERİ

Uygulama rehberi standardın ayrılmaz bir parçasıdır ve detaylandırılarak örneklerle zenginleştirilmiştir. Uygulama rehberleri aşağıdaki kategorilere göre düzenlenmiştir:¹⁷⁹

- Zamana dayalı edim yükümlülükleri
- Performans yükümlülüklerinin ifasına ilişkin ilerleme ölçüm yöntemleri
- İade hakkıyla satışlar
- Garantiler
- Gerçek pozisyon
- Ek mal veya hizmetler için müşteriye sunulan
- Müşterilerin kullanılmayan hakları
- İade edilmeyen ön ödemeli ücretler
- Ruhsatlandırma
- Repo anlaşmaları
- Konsinye anlaşmaları,
- Faturalandırma - Tutma sözleşmeleri,
- Müşterinin kabulü ve
- Ayırıştırılmış gelirin açıklaması.

¹⁷⁹ KGK, 2019, s.20.

2.11. 5 AŞAMALI MODELE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

XYZ Otomotiv San. AŞ. web sitesi için yazılım desteği satın almak istemektedir. Konuyla ilgili ABC İnternet Bilgisayar Hizmetleri Tic. San. Ltd. Şti.'den fiyat teklifi almıştır. Teklife ilişkin detaylar aşağıda paylaşılmıştır.

Alıcı: XYZ Otomotiv San. AŞ.

Satıcı: ABC İnternet Bilgisayar Hizmetleri Tic. San. Ltd. Şti.

1. Web sitesi yazılım ücreti: 40.000 TL

2. Web sitesi bakım ve güncelleme hizmeti: 10.000 TL (12 ay taahhütlü)
15.000 TL (24 ay taahhütlü)

3. Yazılım hizmeti (Web sitesi bakım ve güncelleme hizmeti hediye) : 45.000 TL (12 ay taahhütlü) 50.000 TL (24 ay taahhütlü)

XYZ Otomotiv San. AŞ. 3. Fiyat teklifini 12 ay taahhüt ile kabul etmiştir. Yapılan anlaşmaya göre yazılım hizmeti için ödemeler aylık eşit taksitler şeklinde planlanmıştır. Sözleşme 2 Ekim 2018 itibarıyla imzalanmıştır. Web sitesi yazılımı yılsonuna kadar tamamlanacak, site 1 Ocak 2019 itibarıyla kullanıma açılacaktır.

ABC İnternet Bilgisayar Hizmetleri Tic. San. Ltd. Şti. TFRS 15 5 aşamalı modele göre sözleşmeyi muhasebeleştirecektir.

1. aşama sözleşmelerin tanımlanmasıdır. Sözleşme taraflarca onaylanmıştır. Sözleşme kapsamında hak ve yükümlülükler belirlenmiştir. Sözleşme ticari niteliktedir, taraflar arasında sözleşmeye bağlı yükümlülüklerin yerine getirileceği konusunda uzlaşma söz konusudur. Ödeme koşulları belirlenmiştir. 5 aşamalı modelin 1. Aşaması gerçekleşmiştir.

Modelin 2. Aşaması edim yükümlülüklerinin tanımlanmasıdır. ABC İnternet Bilgisayar Hizmetleri Tic. San. Ltd. Şti. edim yükümlülüklerinden birincisi web sitesi yazılım hizmetinin sağlanması, ikincisi bakım ve güncelleme hizmetlerinin sağlanmasıdır.

Modelin 3. Aşaması ise işlem fiyatının belirlenmesidir. İşlem bedeli 12 ay taahhüt için 45.000 TL'dir. Sözleşmedeki işlem bedeli yazılım hizmeti ve bakım hizmetine ilişkin olup iki edim yükümlülüğü söz konusudur.

Modelin 4. Aşaması ise işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımıdır. Her bir hizmetin tek başına satış fiyatlarına göre işlem bedeline orantılı dağıtımı aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Edim Yükümlülüğü	Tek Başına Satış Fiyatı (TL)	Tek Başına Satış Fiyatı %	Hasılat
Yazılım	40.000,00	0,80	36.000,00
Bakım ve Güncelleme	10.000,00	0,20	9.000,00
	50.000,00		45.000,00

Yazılım hizmetinin tek başına satış fiyatı 40.000 TL, bakım ve güncelleme hizmetinin tek başına satış fiyatı ise 10.000 TL'dir. Yazılım hizmetinin toplam hizmet bedeli içindeki oranı %80 ($40.000/50.000=0,80$), bakım hizmetinin toplam hizmet bedeli içindeki payı ise %20'dir. ($10.000/50.000=0,20$). İşlem bedeli tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak edim yükümlülüklerine dağıtıldığında yazılım hizmeti için 36.000 TL'nin ($45.000*0,80=36.000$ TL), bakım hizmeti için ise 9.000 TL'nin ($45.000*0,20=9.000$ TL) hasılat olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Modelin 5. Aşaması sözleşmede belirlenen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesidir. Edim yükümlülüğü belirli bir anda ya da zamana yaygın olarak gerçekleştirilebilir. Sözleşmeye göre, ABC İnternet Bilgisayar Hizmetleri Tic. San. Ltd. Şti. yazılım hizmetini 1 Ocak 2019 tarihinde belirli bir anda yerine getireceğinden yazılım ücreti olan 36,000 TL bu tarihte hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. Bakım hizmeti aylık periyodlarda sunulacağından zamana yaygın bir edim yükümlülüğü söz konusudur, dolayısıyla bakım hizmetine ilişkin hasılat tutarı 12 aylık dönemde aylık olarak muhasebeleştirilmelidir. Burada önemli olan sözleşmeye konu hizmetin müşteriye devri gerçekleştiğinde finansal tabloya hasılat olarak yansıtılması gerekliliğidir. Sözleşmeye konu işlem bedeli 12 ay için 45.000 TL olup, aylık 3.750

TL'dir ($45.000/12=3.750$). Bu tutar hem aylık yazılım hizmeti bedelini hem de bakım ve güncelleme hizmet bedelini yansıtmaktadır. Bakım aylık yapılacağından her ay 750 TL ($9.000/12=750$) hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir. Aylık ödemelerin 3.000 TL'si ($36.000/12=3.000$) yazılım hizmeti bedeli olduğundan Gelir Tahakkukları hesabında muhasebeleştirilmelidir. Aşağıda hasılatla ilişkin muhasebe kayıtları görülmektedir.

1.01.2019			
181 Gelir Tahakkukları	600 Yurtiçi Satışlar	36.000,00	36.000,00
31.01.2019			
102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
28.02.2019			
102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
31.03.2019			
102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
30.04.2019			
102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
31.05.2019			
102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00

30.06.2019	102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
31.07.2019	102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
31.08.2019	102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
30.09.2019	102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
31.10.2019	102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
30.11.2019	102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00
31.12.2019	102 Banka	181 Gelir Tahakkukları 600 Yurtiçi Satışlar	3.750,00	3.000,00 750,00

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)'NDA HASILAT

Hasılat, BOBİ FRS 5. bölümde düzenlemiştir. Belirli işlemler sonucu sağlanan hasılat için yapılacak muhasebeleştirme ilkeleri, hasılatın nasıl ölçüleceği ve muhasebeleştirilme zamanı hakkında açıklamalar yer almaktadır.¹⁸⁰ Bu bölümde BOBİ FRS' de hasılatla ilgili bilgiler yer almaktadır.

3.1. BOBİ FRS BAKIMINDAN HASILATIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olmayıp bağımsız denetime tabi olan işletmelerde uygulanan finansal raporlama standardı, BOBİ FRS adıyla 29 Temmuz 2017 tarihinde yayınlanmıştır. BOBİ FRS, 1 Ocak 2018 itibarıyla TMS/TFRS kapsamında yer almayan ve bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta ölçekteki işletmeler için, bireysel ve konsolide finansal tabloları hazırlamasında rehber niteliği taşır. BOBİ FRS ile ilgili bilgiler, aşağıdaki tabloda yer almaktadır.¹⁸¹

Tablo 7
BOBİ FRS Genel Bilgiler

BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı)	
Düzenleyici	KGK, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standardı Kurumu
Yayımlanma Tarihi ve Yeri	30138 sayılı 29.07.2017 tarihli Resmi BOBİ FRS Hakkında Tebliğ (Sıra No:56)
Uygulanma Tarihi	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
Uygulayacak Olan İşletmeler	TFRS'yi uygulamayıp bağımsız denetime tabi olan işletmeler
Kapsamı	Münferit ve Konsolide Finansal Tablolar
İçerik	27 Bölüm ve 9 Ek

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017, s.153

BOBİ FRS, Büyük ve Orta Boy işletmelerin sundukları finansal raporlama çerçevesi şeklinde açıklanmaktadır. TMS/TFRS uygulamayan ve bağımsız denetime tabi olan, işletmeler için bireysel ve konsolide finansal raporlarının, ihtiyaca ve gerçeğe

¹⁸⁰ BOBİ FRS, md.5.1

¹⁸¹ Ataman ve Cavlak, 2017, s.153.

uygun, karşılaştırılabilir bilgiler sağlaması amacıyla hazırlanmıştır. BOBİ FRS, 2013/34/EU sayılı Avrupa Birliği Muhasebe Direktifleriyle uyumlu, anlaşılabilir, sade bir dil ile hazırlanmıştır.¹⁸²

BOBİ FRS’de dikkat çeken hususlardan biri “gerçeğe uygun değer” kavramının ön plana çıkmasıdır. GUD Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde yer almamaktadır. Bununla birlikte BOBİ FRS’de de TMS/TFRS’de olduğu şekliyle GUD kavramı önemlidir. GUD, alım satım işlemlerinde hem alım yapanın hem de satanın karşılıklı olarak kabul ettiği fiyattır. Kazanç amacıyla elde tutulan varlıkların satışından elde edilecek kazanç veya kaybın kolaylıkla takip edilmesine imkân tanımaktadır. BOBİ FRS TMS/TFRS’yi uygulamayıp bağımsız denetime tabi olan işletmelerin hazırlayacakları finansal raporlarının denetime uygun hazırlanması ihtiyacından ortaya çıkmıştır. Bu nedenle BOBİ FRS açısından finansal raporlamanın önemli olduğu görülmektedir.¹⁸³

BOBİ FRS’nin amaçları aşağıda yer almaktadır;¹⁸⁴

- Gerçeklere uygun,
- Finansal bilgilendirme ihtiyaçlarına uygun
- Karşılaştırılabilir finansal tabloların düzenlenmesini sağlamak.

KGK, yukarıda ifade edilen amaçlar doğrultusunda BOBİ FRS’yi, Tam Set TMS/TFRS’ye göre daha anlaşılır ve sade bir dil ile hazırlamıştır. Büyük ve orta ölçekli işletmelerde gerek duyulmayan detaylar çıkarılmış sadece ilgili konular ve temel ilkelere yer verilmiştir.

27 Bölümden oluşan BOBİ FRS setinde, bölümlerin sonunda Finansal Tablolar ve Tanımların yer aldığı 9 Ek yer almaktadır. BOBİ FRS Büyük ve Orta ölçekli işletmeleri, üç açıdan birbirinden ayırmaktadır. Bu kriterler, bilanço aktif toplamı,

¹⁸² Ataman, 2017, s.16-17.

¹⁸³ Birsal Sabuncu, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm Ve Muhasebe Esaslarının Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt.12, Sayı.1 (2019), s.1-26.

¹⁸⁴ KGK, 2017, s.1.

alışan sayısı ve yıllık net satış hasılatı olarak ifade edilebilir. Bu özelliği BOBİ FRS'nin en önemli özelliği olarak kabul edilmektedir.

BOBİ FRS'de orta ölçekli işletmeler, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve vergi tutarlarının hesaplaması bakımından kapsam dışı tutulmuştur. Bu durum BOBİ FRS'nin sağladığı en önemli kolaylık olarak kabul edilmektedir.¹⁸⁵

3.1.1. BOBİ FRS Kapsamındaki İşletmeler

BOBİ FRS'ye ait genel özellikler aşağıda belirtilmiştir;¹⁸⁶

- Bir işletmenin faaliyetlerini sürdürürken karşılaşabileceği bütün muhasebe işlemleriyle ilgili muhasebe esaslarını belirtmektedir. Bu özelliği sayesinde başka bir standarda ihtiyaç duymadan finansal tablolar hazırlanabilmektedir. Standart bu açıdan değerlendirildiğinde, kabul edilir bir finansal raporlama sisteminin ihtiyaç duyduğu bütün özellikleri taşımaktadır.
- Standart, uluslararası muhasebe uygulamaları, finansal raporlama uygulamaları ve Avrupa Birliği düzenlemeleri ile uyumludur. Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde yer alan “öncelikle küçükleri düşün” yaklaşımıyla uyumlu olduğu görölmektedir. Büyük işletmelere yönelik ilâve yükümlölüklerin getirildiği standartta orta büyüklükte olan işletmelerde ise maliyet esasına dayanan bir finansal raporlama çerçevesi öngörölmüştür. Ayrıca bölümler sade ve anlaşılabilir bir dille hazırlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda BOBİ FRS'nin kapsamı görölmektedir.

¹⁸⁵ Ataman, 2017, s.17.

¹⁸⁶ KGK, 2017, s.2.

Tablo 8
BOBİ FRS Kapsamı

		UYGULAMA			
		Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
İŞLETME	KAYİK	✓	✓	—	—
	Büyük Ölçekli	✓	*	✓	—
	Orta Ölçekli	✓	*	✓	—
	Küçük Ölçekli	—	—	—	✓

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017, s.156.

* Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler, TFRS’yi isteğe bağlı uygulayabilirler.

Literatürde BOBİ FRS’nin genel özellikleri aşağıdaki şekilde yer almaktadır.¹⁸⁷

- Bir işletmenin karşılaştacağı bütün muhasebe işlemleriyle ilgili muhasebe ilkeleri belirlenmiştir. Bu nedenle, finansal tabloların hazırlanması için başka bir standarda ihtiyaç bulunmamaktadır.
- Standart, kabul edilir bir finansal raporlama sisteminin ihtiyaç duyabileceği bütün özellikleri taşımaktadır.¹⁸⁸
- Milletlerarası muhasebe uygulamaları, finansal raporlama uygulamaları ve Avrupa Birliği düzenlemeleri ile uyumludur.
- Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde yer alan “öncelikle küçükleri düşün” yaklaşımı ile uyumludur. Orta büyüklükte olan işletmelerde maliyet esasına dayanan finansal raporlama öngörülürken büyük işletmeler için ilaveten yükümlülükler bulunmaktadır.

¹⁸⁷ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt.11, No.56 (Nisan 2018), s.800.

¹⁸⁸ Aziz Doğan, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.80 (2018), s.115-132.

- Standart eki içerisinde bireysel ve konsolide finansal tablo örnekleri ve terimler sözlüğü bulunmaktadır.
- Standartta konular anlaşılır ve sade biçimde açıklanmaktadır.
- 27 bölüm ve eklerden oluşmaktadır.
- Ekinde bireysel ve konsolide finansal tablo örnekleri bulunmaktadır.
- Terimler Sözlüğü standart ekinde yer almaktadır.
- Konular anlaşılır ve sade bir dil ile açıklanmaktadır.

BOBİ FRS kapsamında yer alan işletmeler için belirli kriterler getirilmiştir. Bu kriterler aşağıda yer alan tabloda bulunmaktadır.

Tablo 9
BOBİ FRS Kapsamında Yer Alan İşletmeler

Kriterler	Orta Boy İşletmeler	Büyük Boy İşletmeler
Aktif Toplam	35 milyon TL ve üstü.	75 milyon TL ve üstü.
Net Satış Hasılatı (Yıllık)	70 milyon TL ve üstü.	150 milyon TL ve üstü.
Çalışan Sayısı (Ortalama)	175 ve üstü.	250 ve üstü.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi, bir işletmenin orta büyüklükte kabul edilebilmesi için 35 milyon ve üstü TL aktif toplamına sahip olması, net satış hasılatlarının 70 milyon TL ve üstü olması, ortalama çalışan sayısının 175 ve üzerinde olması gerekmektedir. BOBİ FRS'nin uygulanması açısından gerekli şartlar ise aşağıda yer almaktadır;¹⁸⁹

- Yukarıda yer alan kriterlerden iki ya da daha fazlasını (varsa bağlı ortaklıklarıyla beraber), birbirini takip eden iki raporlama dönemi boyunca sağlayan işletme, bir sonra gelen raporlama döneminde orta büyüklükteki işletme olarak kabul edilir.
- Orta büyüklükteki bir işletmenin kriterlerini sağlayan işletme, belirtilmiş olan üç kriterin (aktif büyüklük, çalışan sayısı, net satış hasılatı) ikisinde,

¹⁸⁹ İlker Kıymetli Şen ve Mehmet Özbirecikli, 2018, s.462-484.

birbirini takip eden iki raporlama dönemi boyunca eşik değerlerin altında kalması halinde orta büyüklükte işletme şeklinde değerlendirilmemektedir.

Aşağıda bulunan tablo ile, örnek bir işletmede hesap dönemleri dikkate alındığında eşik değerlerinin sağlanması ve denetime tabi olup olmadığı görülmektedir.

Tablo 10
Denetimin Kapsamından Çıkma Durumu Ve Eşik Değerler

Hesap dönemi	Bilanço aktif toplamı 35 milyon TL veya üzeri mi?	Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri mi?	Çalışan sayısı 175 veya üzeri mi?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi mi?
1/1-31/12/2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12/2017	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12/2018	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12/2019	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12/2020	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

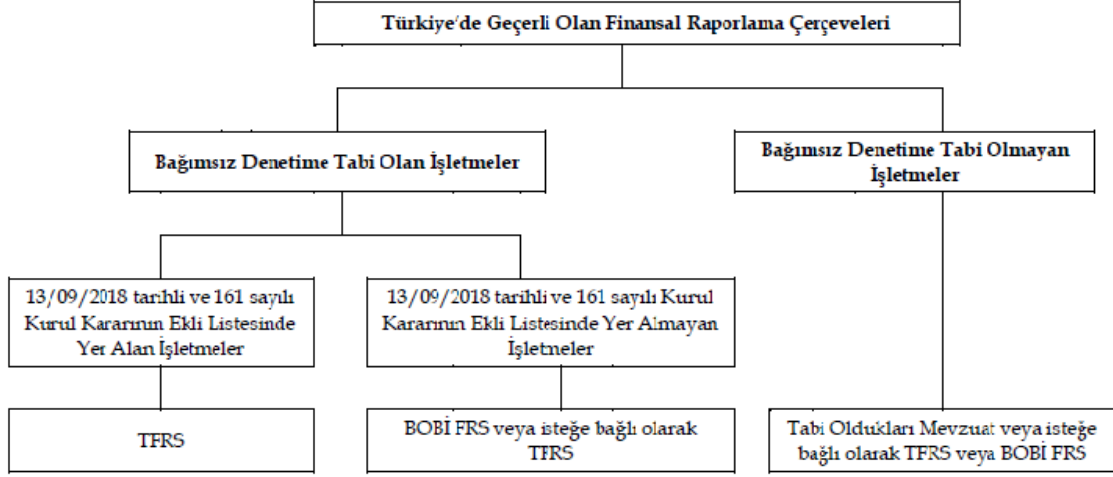
Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu 14/02/2019 tarihli Kurul Kararı

BOBİ FRS'yi uygulayan ve bu kapsamda değerlendirilen işletmenin iki yılı geçmeden isteğe bağlı şekilde TFRS'yi uygulamaları mümkün değildir. Aynı zamanda isteğe bağlı TFRS'yi uygulayan işletmenin, BOBİ FRS'yi uygulaması için en az iki yıl daha önce TFRS'yi uygulamış olma zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁹⁰

TFRS'yi uygulamayan ve bağımsız denetime tabi olan işletmeler için, TTK gereğince, genel kurullara sunulan finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS esas alınmaktadır. Ayrıca, milletlerarası standartlar ile bütünlük sağlanması bakımından BOBİ FRS'nin bağımsız denetime tabi olan KAYİK'lar dışındaki bütün işletmelerin bağımsız denetimlerinde ölçü oluşturması, önemli bir gelişme olarak görülmektedir. Bu

¹⁹⁰ Özgür, Çatıkkaş, M.Esen Özgür, Cafer Şekinci, "Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği", **Journal of Turkish Court of Accounts/Sayıştay Dergisi**, Sayı 108 (2018), s.195.

kapsamda, yapılan son değişiklik ve düzenlemelerle birlikte Türkiye’de geçerli olan finansal raporlama çerçeveleri aşağıdaki şekilde yer almaktadır.¹⁹¹



Şekil 10 : Türkiye’de Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi

Kaynak: Hacı Arif Tunçez, Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. Journal of International Social Research, 11(61), 2018, s. 1020.

3.1.2. Hasılatın Kapsamı

BOBİ FRS 5. Bölümde “hasılat” işletmenin alışılabilen işlemleri sonucunda oluşan gelir şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁹² Aşağıda yer alan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkan hasılatın muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS Hasılat uygulanmaktadır;¹⁹³

- Mal satılması esnasında ortaya çıkan hasılat
- Hizmet sunumunda ortaya çıkan hasılat
- Yüklenilen inşaat sözleşmeleriyle elde edilen hasılat
- İşletmenin, sahibi olduğu varlıkları (kâr payı, isim hakkı, faiz) başkalarının kullanması sonucunda elde edeceği hasılat

¹⁹¹ Hacı Arif Tunçez, “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt.11, Sayı.61 (2018), s.1020.

¹⁹² BOBİ FRS, md.5.2

¹⁹³ BOBİ FRS, md.5.3

BOBİ FRS 5. bölüm, aşağıda yer alan faaliyetlerde ortaya çıkan hasılatı veya bunun dışındaki gelirlere uygulanmamaktadır¹⁹⁴:

- Kiralama işlemleri sırasında ortaya çıkan hasılat veya gelirler için BOBİ FRS Kiralamaları uygulanmaktadır.
- İştiraklerde bulunan yatırımlardan elde edilen temettüler veya bunun dışındaki gelirler için BOBİ FRS İştiraklerdeki Yatırımlar uygulanmaktadır.
- Ortak girişim yatırımlarından elde edilen temettüler (kar payı) veya bunlar dışında ortaya çıkan gelirler için, BOBİ FRS Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar uygulanmaktadır.
- Mali varlık veya yükümlülüklerin elden çıkarılmasından, GUD'deki değişimlerden elde edilen gelirler için, BOBİ FRS Finansal Araçlar ve Özkaynaklar uygulanmaktadır.
- GUD'yle ölçülen yatırım amaçlı taşınmazların değerinde meydana gelen değişimlerden elde edilen gelirler için, BOBİ FRS Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller uygulanmaktadır.
- İlk muhasebeleştirme sırasında GUD'yle ölçülen, zirai mamullerin ve canlı varlıkların, bu değerinde meydana gelen değişimlerden elde edilen gelirlere, BOBİ FRS Tarımsal Faaliyetler uygulanmaktadır.

BOBİ FRS 5. Bölümde, hasılat tutarlarının bir yılı aşkın sürede tahsili halinde, vade farklarının TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına benzer şekilde ayrıştırılması gerektiği yer almaktadır. Bununla birlikte bir yıldan kısa süreli vade farkı ayrıştırılmamaktadır¹⁹⁵. Bir yılı aşkın vade farkı olduğunda ise, etkin faiz yöntemine göre vade farkı ayrıştırılır ve faiz gelirleri olarak muhasebeleştirilir.¹⁹⁶

¹⁹⁴ BOBİ FRS, md.5.4

¹⁹⁵ Tunçez, 2018, s.1022.

¹⁹⁶ Ataman ve Cavlak, 2017, s.159.

3.1.3. Hasılatın Kayda Alınması

İşletmenin hasılatı kayıt altına alabilmek için ürün veya hizmet satışından elde edeceği ekonomik faydayı tahsil edebilmesinin ihtimal dâhilinde olması ve bu ekonomik faydayı güvenilir şekilde ölçebiliyor olması gerekmektedir.¹⁹⁷

TMS/TFRS uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile uyumlu BOBİ FRS, işletmenin faaliyetleri esnasında karşılaşacağı bütün muhasebe işlemleriyle alakalı muhasebe ilkelerine açıklama yapmaktadır. TMS/TFRS’de gerçeklere uygun değer (GUD) kullanımı yaygın olmakla beraber, BOBİ FRS’de kolaylık sağlanması amacı ile muhasebe uygulamaları için maliyet bedeli esas alınmaktadır.¹⁹⁸

3.1.4. Hasılatın Ölçülmesi

İşletmelerin faaliyetleri neticesinde elde ettiği hasılatın ölçülmesi sırasında indirimler düşülmektedir. Bu nedenle hasılat indirimler haricinde tahsil edilmesi beklenen tutar olarak açıklanmaktadır. Hasılatın bir yıl içinde tahsil edilmesi durumunda toplu muhasebe kaydı yapılabilmektedir. Hasılatın tahsil edilmesi bir yıldan fazla olduğunda ise ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir. Benzer özellikleri ve değeri bulunan mal ve hizmetlerin takasında hasılat kaydı yapılmamakta fakat değerleri arasında farklılık olduğunda gerçeğe uygun şekilde kayıt altına alınması gerekmektedir. Bunun yapılabilmesi için hasılatın güvenilir şekilde ölçülüyor olması gerekmektedir. Güvenilir şekilde ölçülen hasılat gerçeğe uygun değer esasına göre kayıt altına alınmaktadır. Hizmet sunumu ile ortaya çıkan hasılat kaydı yapılırken de tamamlanma yüzdesi üzerinden muhasebeleştirme işlemi yapılmaktadır.¹⁹⁹

Hasılat güvenilir olarak ölçülemediğinde sadece gider tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Bununla birlikte finansal tablolara aktarım yapılmamaktadır. İlerleyen zamanlarda hasılat güvenilir şekilde ölçülse dahi geriye dönük düzeltme kaydı yapılmamaktadır. Bu durumda tamamlanma yüzdesi üzerinden muhasebeleştirilmeye devam edilmektedir. BOBİ FRS’de tarafların arasında yapılacak, anlaşmaya göre, satış

¹⁹⁷ BOBİ FRS, md. 5.5

¹⁹⁸ Tunçez, 2018, s.1022.

¹⁹⁹ BOBİ FRS, md. 5.18

iskontosunu (miktar ve kasa ve iskontosunu) yapıldıktan sonra elde edilen ya da elde edilmesi beklenen bedel temel alınıp ölçülmektedir.²⁰⁰ Hasılat bedelinin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin beklenmesi halinde BOBİ FRS'ye göre, vade farkının ayrıştırılması gerekmektedir.²⁰¹

Hasılat bedeli için 1 yıl ve ya daha az vadede tahsilin gerçekleştirilebileceği beklendiğinde, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya tahsil edilmesi beklenen bedel ile hasılat ölçülmektedir. 1 yılı aşan vadede tahsilin beklendiğinde ise vade farkı ayrıştırılmaktadır. Bu durumda, hizmet veya malın peşin bedeli ile hasılat ölçülmektedir. Etkin faiz yöntemi ile hesaplanan vade farkı faiz geliri olarak kayıt altına alınmaktadır.²⁰²

Konuya ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

Örnek 3.1: ²⁰³ 01.12.2019 tarihinde 500.000 TL peşin değerli (%18 KDV hariç) ticari mal vadeli şekilde satılmış, karşılığında 708.000 TL (%18 KDV dahil) itibari değerli, 4 ay (120 gün) vadeli alacak senedi alınmıştır. İlk muhasebeleştirme sırasında BOBİ FRS' ye göre yapılması gereken kayıt aşağıda yer almaktadır.

121 ALACAK SENETLERİ	708.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	600.000
391 HESAPLANAN KDV	108.000
İlk muhasebeleştirme	

²⁰⁰ BOBİ FRS, md.5.8

²⁰¹ Aziz Doğan, 2018, s.120.

²⁰² BOBİ FRS, md.5.9

²⁰³ Erkan Öztürk, "Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması", **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt.9, Sayı.3 (2017), s.594-617.

BOBİ FRS' ye göre 708.000 TL tutarındaki alacak senedi vadesi bir yıldan az olduğu için bilanço tarihinde itibari değerle değerlendirilecek ve dönem sonu itibariyle herhangi bir hesaplama ve muhasebe kaydı yapılmayacaktır.²⁰⁴

Hasılatın tutarında, yalnızca işletmelerin kendisi için aldığı brüt iktisadi fayda olmalıdır. İşletmelerin kendisi dışındaki üçüncü kişiler adına tahsil ettiği KDV vb. hasılat olarak kabul edilmemektedir. Acentelerde hasılat ise, komisyon tutarları olarak kabul edilmektedir.²⁰⁵

Hasılatın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, tarafların anlaştığı bedelin tahsilinde önemli bir risk bulunursa, bedel, riski de kapsayacak şekilde düzeltilmektedir. Bu durumda hasılat, yenilenen bedel ile ölçülmektedir. Daha önceden kayıt altına alınmış hasılat tutarının tahsili, belirsizleştiğinde hasılat tutarında düzeltme yapılmamaktadır. Böyle bir durumda hasılat karşılığında muhasebeleştirilmiş alacak tutarı için, değer düşüklüğü testi uygulanmaktadır. Böyle bir durumda, değer düşüklüğü zararı ortaya çıkarsa muhasebeleştirilmektedir.²⁰⁶

Hizmet veya malın benzer değerde ve nitelikte olan hizmet veya mal ile takası sırasında hasılat ortaya çıkmazken, değişik hizmet veya mal ile takasında hasılat ortaya çıkmakta ve muhasebeleştirilmektedir. Bu durum neticesinde elde edilen hizmet veya malın GUD'si esas alınıp hasılat ölçülmektedir. İşlem nedeniyle alınan tutarlar, elde edilen mal veya hizmetin GUD'sine ilâve edilmektedir. Ödenen tutarlar GUD'den çıkarılmaktadır. Elde edilmiş hizmet veya malın GUD'si güvenilir olarak ölçülemediğinde verilen hizmet veya malın GUD'si esas alınmaktadır. Verilen hizmet veya malın GUD'si güvenilir şekilde ölçülemediğinde ise verilen hizmet veya malın defter değeri esas alınmaktadır.²⁰⁷

Konu ile ilgili örnek uygulamalar aşağıda yer almaktadır.

²⁰⁴ Öztürk, 2017, s.602.

²⁰⁵ BOBİ FRS, md.5.10

²⁰⁶ BOBİ FRS, md.5.11

²⁰⁷ BOBİ FRS, md.5.12

Örnek 3.2: ²⁰⁸ XYZ işletmesi B işletmesinin aktifinde kayıtlı ve GUD'si 900.000 TL olan binaya karşılık, ürettiği ve birim satış fiyatı 240.000 TL olan ürünlerden 3 adet vermiştir. Ayrıca nakit olarak 120.000 TL ödemiştir (KDV dikkate alınmamıştır). Yapılan takas işlemi hasılat doğuran işlem olarak kabul edilmektedir. Muhasebe kaydı aşağıda görülmektedir.

$$\text{Hasılat } 900.000 - (720.000 + 120.000) = 60.000$$

252 BİNALAR	900.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		720.000
100 KASA		120.000
649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN		60.000
GELİR VE KÂRLAR		

Hasılatın Kaydı

Örnek 3.3: XYZ A.Ş. GUD'si 300.000 TL olan arsa almıştır. Karşılığında ise 250.000 TL piyasa değerine sahip 80 ton buğday ve 25.000 TL nakit olarak vermiştir (KDV ihmal edilmiştir). Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

250 ARAZİ VE ARSALAR	300.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		250.000
100 KASA		25.000
649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER		25.000
OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		

Hasılatın Kaydı

²⁰⁸ Mehmet Özbirecikli, İlker Kıymetli Şen, Kayahan Tüm, **Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı**, Ankara: Detay, 2017, s.95.

3.2. MAL SATIŞ SÖZLEŞMELERİNDE ORTAYA ÇIKAN HASILAT

Aşağıdaki ölçütlerin tamamı sağlandığında mal satışına ilişkin hasılat, kayıt altına alınmaktadır.²⁰⁹

- Bir malın satıcısı veya üreticisi sahiplikten kaynaklanan birtakım riskleri de üstlenmektedir. Malın sahipliği neticesinde oluşan getiri ve önemli riskler alıcıya devredilmiş olmalıdır. Örneğin bir televizyon satışı yapan üretici için televizyonun düşüp kırılma riski vardır. Ürün alıcıya teslim edildiğinde bu risk alıcıya aktarılır. Televizyonu alan alıcı aldıktan sonra ayağı kayıp düşebilir nakliye esnasında ürün kırılabilir. Bu risk artık satıcının sorumluluğunda değildir.
- Satılan mallar üzerinde kontrolün devam etmemesi. Örneğin, bir tencere satıcısı tencereyi alan kişinin o tencerede ne yaptığı ile ilgilenmesi düşünülemez. Alıcı ister yemek yapar, ister ürünü başka bir şekilde değerlendirir. Mal üzerindeki kontrol satıcıdan alıcıya geçmiştir. Bir varlığın kontrolü, varlığı kullanabilme, yönetebilme, varlığın tüm faydalarını büyük bir oranda elde edebilme gücüyle birlikte, başka işletmelerin varlığı kullanması, yönetmesi ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü de ifade etmektedir.
- Hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Örneğin televizyon satışının kaç liraya gerçekleştiğinin net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Satıcı net bir şekilde peşin fiyatı 3.000 TL, vadeli olarak 3.250 TL ve satış işlemi gerçekleştirilmiştir şeklinde açıklama yaptığında hasılat tutarı da güvenilir olarak tespit edilmektedir.
- İşlemle alakalı ekonomik faydanın elde edilmesinin işletme için muhtemel olmasıdır. Burada anlatılmak istenen satılan televizyonun bedelinin işletme tarafından elde edilebilir olmasıdır. İşletme mal satışı karşılığında nakit, çek veya senet aldığı anda ekonomik fayda şartı sağlanmış olmaktadır.

²⁰⁹ BOBİ FRS, p.5.14.

- İşlemle alakalı katlanılan maliyetleri ya da gerçekleşecek maliyetleri, güvenilir biçimde ölçebilmektir. Burada üzerinde durulan ise satılan televizyonun maliyetinin tespitinin yapılıp yapılmamasıdır. İşletme televizyonu 2.500 TL ya alıp 3.000 TL'ye sattığına dair açıklama yaptığında, ürünle ilgili garantilerin olup olmaması durumuna göre, maliyetler güvenilir bir şekilde belirlenmektedir. İşletme, televizyonun garanti süresinin 3 yıl olduğu durumda ve bu sürede gerçekleşmesi muhtemel bozulma ve onarım maliyetlerini de hesaba katarak satılacak malın maliyeti hesaplanmaktadır. Bütün bu şartlar sağlandığında mal satışı gerçekleşmiş kabul edilmekte ve hasılat tespiti mümkün olmaktadır.

Konuya ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

Örnek 3.4:²¹⁰ A İşletmesi B işletmesine 01.02.2019 tarihinde 20.000 TL tutarında mal satmıştır (%18 KDV hariç) B işletmesi fatura tutarını aynı gün banka hesabına havale etmiştir.

102 BANKALAR	23.600
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	20.000
391 HESAPLANAN KDV	3.600

Mal Satış kaydı

Örnek 3.5:²¹¹ XYZ A.Ş. 140.000 TL (%18 KDV hariç) tutarında makineyi banka aracılığıyla satmıştır (kurulumu dâhil). Makinenin kurulumu 4 ay sürecektir. Satış gerçekleştiğinde ve kurulum yapıldığında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda yer almaktadır.

²¹⁰ Gençoğlu, Özerhan, Karabınar, 2013, s.253.

²¹¹ İlker Kıymetli Şen, Mehmet Özbirecikli, 2017, s.97.

102 BANKALAR	165.200
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	140.000
391 HESAPLANAN KDV	25.200
Satış kaydı	

Makinenin kurulumu gerçekleştiğinde yapılması gereken kayıt aşağıdadır.

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	140.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	140.000

Kurulum gerçekleşme kaydı.

Örnek 3.6:²¹² A işletmesi B işletmesine 01.05.2019 tarihinde peşin fiyatı 20.000 TL değerinde olan malı üç ay vadeli 21.200 TL'ye satmıştır, (%18 KDV hariç) KDV peşin alınmıştır. B işletmesi ödemeyi üç ay sonra banka hesabına havale edecektir. Mal satışında yapılması gereken kayıt aşağıda gösterilmiştir.

120 ALICILAR	21.200
100 KASA	3.816
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	20.000
391 HESAPLANAN KDV	3.816
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	1.200
Vadeli mal satış kaydı	

Yukarıdaki muhasebe kaydında da görüldüğü gibi, vadeli mal satışından doğan vade farkı, tek düzen hesap planına göre gelecek aylara ait gelirler hesabında kayıt altına alınacaktır.²¹³

²¹² Gençoğlu, Özerhan, Karabınar. 2013, s.254.

²¹³ İlker Kıymetli Şen, Mehmet Özbirecikli, 2017, s. 108.

3.3. KAR PAYI, İSİM HAKKI, FAİZ GELİRİNE İLİŞKİN HASILAT

Kâr payı (temettü), isim hakkı ve faiz gelirleri, işletmeye ait varlıkların başkası tarafından kullanımı sonucu ortaya çıkmaktadır.²¹⁴

Nakit ve nakit benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen bedel faizi oluşturmaktadır²¹⁵ ve etkin faiz yöntemine göre kayıt altına alınmaktadır.²¹⁶

İsim hakkı; işletmenin uzun vadeli varlıklarının (patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları vb.) kullanılması karşılığında talep edilen bedel olarak tanımlanmaktadır.²¹⁷

Örnek 3.7:²¹⁸ XYZ A.Ş.'yi, sahibi olduğu ticari markayı %18 KDV hariç 1.500.000 TL'ya nakit olarak satmıştır. Muhasebeleştirme işlemi aşağıda görülmektedir.

100 KASA	1.770.000
602 DİĞER GELİRLER	1.500.000
391 HESAPLANAN KDV	270.000
Ticari marka satış kaydı	

Kâr payı, isim hakkı ve faiz gelirleri, hasılatın genel kayıt kıstaslarının sağlanması halinde mali tablolara aktarılmaktadır.²¹⁹

Örnek 3.8:²²⁰ XYZ A.Ş. YKZ A.Ş.'nin hisse senetlerini elinde bulundurmaktadır. YKZ A.Ş. nisan ayı içinde toplanmış olan genel kurulda kar dağıtma kararı almıştır. Genel kurulda ödemelerin eylül ayında yapılmasına karar verilmiştir. XYZ A.Ş.' ye düşen kar payı tutarı 25.000 TL'dir. Genel Kurul kararının kar payı

²¹⁴ BOBİ FRS, p.5.36.

²¹⁵ BOBİ FRS, p.5.37.

²¹⁶ BOBİ FRS, p.5.41.

²¹⁷ BOBİ FRS, p.5.38.

²¹⁸ İlker Kıymetli Şen, Mehmet Özbirecikli, 2017, s. 109.

²¹⁹ BOBİ FRS, md.5.40.

²²⁰ Özerhan ve Yanık, 2015, s. 139.

dağıtma kararı aldığı nisan ayında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda görülmektedir.

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	25.000
-----------------------------	--------

640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	25.000
--	--------

Temettü tahsil hakkının doğması

Eylül ayında temettü tahsil edildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

102 BANKALAR	25.000
--------------	--------

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	25.000
-----------------------------	--------

Temettü tahsil hakkının doğması

3.4. İNŞA SÖZLEŞMELERİYLE ORTAYA ÇIKAN HASILAT

BOBİ FRS kapsamında inşaat sözleşmeleri ile alakalı düzenlemeler 5. bölüm içinde yer almaktadır.²²¹

Standart kapsamında, inşaat sözleşmeleri, bir varlığın yapımı veya teknoloji, tasarım, kullanım ya da bakımından birbirleriyle yakın ilişkili veya birbirlerine bağımlı varlık grubunun yapımı için özel düzenlenmiş bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır.²²²

İnşaat sözleşmeleri kanal, gemi, köprü, yol, baraj, bina, tünel gibi bir tek varlığın inşaatı için yapılabildiği gibi, bununla birlikte nihai amacı, tasarımı, teknolojik fonksiyonu ve kullanımı bakımından birbirleriyle yakın alakaya sahip ya da birbirlerine bağımlı birçok varlığın inşası şeklinde de olabilmektedir. Örnek olarak, rafineri inşaatları, diğer fabrika ya da tesislerde bulunan karmaşık olan parçaların inşaatı

²²¹ Tunçez, 2018, s. 1022

²²² BOBİ FRS, p.5.22.

gösterilebilir. Bunun yanı sıra, bir varlığın inşaatı ile doğrudan ilgili hizmetlerin yerine getirilmesine yönelik sözleşmelerde olabilmektedir. Mimar ve proje yöneticilerinin hizmet sözleşmeleri ile bir varlığın restorasyonu ya da yıkımı sonucu gereken çevre düzenlemeleriyle ilgili sözleşmeler de inşaat sözleşmesi olarak kabul edilmektedir.²²³

İnşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebileceği durumlarda, sözleşmeden oluşan maliyet ve hasılat, bilanço tarihi itibari ile sözleşmede konu olan faaliyetlerin tamamlanma seviyesi göz önüne alınarak kâr/zarara aktarılmaktadır. Kâr/zarara aktarılan maliyet ve hasılatın tespitinde, sözleşmenin tamamlanma seviyesinin değerlendirilmesi, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak kabul edilmektedir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile tamamlanan işe ait maliyet, hasılat ve kâr raporlanmaktadır.²²⁴

BOBİ FRS’de işlerin tamamen bitişi değil yapılan işlerin tamamlanma seviyesi esas alınmaktadır. Bu amaçla her yıl yapılan işlerin tamamlanma seviyesinin her yıl tespiti zorunludur. Tamamlanma seviyesi aşağıda bulunan formülle tespit edilmektedir,²²⁵

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{\text{Toplam Fiili Maliyet}}{\text{Toplam Fiili Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Tamamlanma Maliyeti}}$$

$$\text{Hasılat} - \text{Tamamlanma Oranı} \times \text{Toplam Sözleşme Hasılatı}$$

Örnek 3.9:²²⁶ XYZ inşaat işletmesi 2019 tarihinde ihaleye katılarak okul inşasını 30.000 TL bedelle yapmak üzere ihaleyi kazanmıştır. İnşaat işinin iki yılda biteceği tahmin edilmektedir. İhaleye göre 2019 yılı hakediş tutarı 7.000 TL’dir ve tamamı 2019’da tahsil edilmiştir. 2019’da katlanılan maliyet 6.400 TL ve 2019 dönem sonu itibariyle tahmini tamamlama maliyeti 13.600 TL’dir. Bu durumda 2019 tarihinde tamamlama oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{2019 Tamamlama Oranı} = \frac{6.400}{6.400 + 13.600} = \%32$$

²²³ Mehmet Şenlik, **Açıklamalı-Örnekli İnşaat Muhasebesi**, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2015, s. 978.

²²⁴ BOBİ FRS, md.5.23

²²⁵ Çatıkkaş, Esen ve Şuekinci, 2018, s.196.

²²⁶ Çatıkkaş, Esen ve Şuekinci, 2018, s.198.

$$2019 \text{ Yılı Hasılat Tutarı} = 30.000 \times \%32 = 9.600$$

İnşa sözleşmesi sonucunun güvenilir olarak tahmini; tamamlanma aşamasının, ilerde oluşabilecek maliyetlerin, faturaların tahsilinde gerçekleşme ihtimalinin güvenilir şekilde tahminini gerektirmektedir.²²⁷

İnşa sözleşmesi sonucu güvenilir şekilde tahmin edilemediğinde, beklenen gider tutarları kadar hasılat muhasebeleştirilmektedir. Bu durumda kâr ortaya çıkmamaktadır. İnşa sözleşmesi sonucu güvenilir şekilde tahmin edilemiyor, bununla birlikte giderler de tekrar elde edilmesi beklenmiyor ise hasılat muhasebeleştirilmemektedir. Giderler için kâr/zarara devrine devam edilmektedir. Sonucun güvenilir biçimde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında sözleşme sonucu oluşan maliyet ve hasılat, tamamlanma oranına göre mali tablolara aktarılır. Düzeltme işlemleri geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilmemektedir.²²⁸

BOBİ FRS’de 5. Bölümde bulunan hükümler, inşa sözleşmesine genellikle ayrı ayrı uygulanmaktadır. Bununla beraber, sözleşmelerin veya sözleşme grubunun ayrı ayrı tespiti gerçekleşebilen bölümlerine veya sözleşme grubuna topluca uygulanabilmektedir.²²⁹

3.5. HİZMET SÖZLEŞMELERİYLE ORTAYA ÇIKAN HASILAT

Hizmet sunumuyla ilgili işlemlerin neticesinin güvenilir şekilde tahmin edildiği durumlarda, işlemlerle alakalı hasılatın tutarı, işlemlerin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma seviyesine dikkat edilerek finansal tablolara aktarılmaktadır²³⁰. İşlemlerin tamamlanma seviyesine dikkat edilerek hasılat kaydının yapılması “tamamlanma

²²⁷ BOBİ FRS, md.5.24

²²⁸ BOBİ FRS, md.5.25

²²⁹ BOBİ FRS, md.5.26

²³⁰ Özerhan ve Yanık, 2015, s. 131.

yüzdesi yöntemi” şeklinde adlandırılmaktadır. Bu yöntemde hasılat, hizmetin verildiği dönemde finansal tablolara yansıtılmaktadır.²³¹

İşlem neticesinin güvenilir şekilde tahmini ve hasılat kaydının yapılması için aşağıdaki koşulların tamamı sağlanmalıdır.²³²

- Hasılat tutarı güvenilir biçimde ölçülebilmeli,
- İşletmenin, işlemlerle alakalı ekonomik faydaları elde edebilmesinin muhtemel olması,
- Raporlama döneminin sonunda, işlemlerin tamamlanma düzeyinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi,
- İşlemlerde katlanılan maliyetler ve işlemlerin tamamlanmasında katlanılması gerekli maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi.

Belirli bir dönem boyunca, belirsiz sayıda işlem gerçekleştirilerek verilen hizmette, tamamlanma seviyesini belirten daha iyi bir metodun varlığına dair delil yok ise hasılat; belirli dönem boyunca eşit olarak muhasebeleştirilmektedir. Bir işlem gerçekleştirilmesi, eğer diğer işlemlerin gerçekleştirilmesinden daha önemli ise hasılat, önemli olan işlem gerçekleştirildiği zaman muhasebeleştirilmektedir.²³³

Hizmet sunumuyla ilgili bir işlemin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemiyor ise, tekrar geri elde edilmesi tahmin edilebilen gider kadar tutar, hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu durumda kâr oluşmaz. Hizmet sunumuyla ilgili işlemlerin sonucunu güvenilir şekilde tahmini yapılamıyorsa ve gerçekleşen giderler için geri elde edilme beklenmiyor ise hasılat muhasebeleştirilmez. Bu durumda giderin kâr/zarara aktarılması sürdürülmektedir. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında hasılat, mali tablolara tamamlanma seviyesine göre aktarılır. Düzeltme işlemleri geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilmemektedir.²³⁴

²³¹ BOBİ FRS, p.5.18.

²³² BOBİ FRS, p.5.19.

²³³ BOBİ FRS, md.5.20

²³⁴ BOBİ FRS, md.5.21

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ (MSUGT) VE TÜRK VERGİ MEVZUATINDA HÂSILAT

4.1.GELİR KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu’nda gelir; “Gerçek veya tüzel kişinin üretim faaliyetlerinden tüketim aşamasına kadar olan bütün ekonomik süreçte, üretim faktörleriyle veya üretim faktörlerini kullanılmadan farklı nedenlerden dolayı ekonomik gücünde oluşacak artışın parayla ifade edilebilen kıymetleri, değerleridir.”²³⁵. Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelir ise; gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettiği irat ve kazançların safi tutarı, şeklinde tanımlanmaktadır²³⁶.

Vergi Usul Kanunu’nda 194. maddede hasılat “Satılmış olan malların bedeli ya da sunulan hizmet karşılığında tahsil edilen paralar, tahakkuk eden alacak ve işletme faaliyetlerinden elde edilecek diğer bütün hasılat” olarak tanımlanmaktadır.

4.1.1.Özellikleri

4.1.1.1. Gelirin Şahsiliği

Gelirin şahsiliği, gelirin gerçek kişiye ait olması anlamına gelmektedir. Bu yüzden tüzel kişilerin kazançları Gelir Vergisi Kanununa göre gelir sayılmamaktadır. Ancak kollektif ve adi komandit işletme ortaklarının gelirleri kişisel gelir olarak kabul edilmektedir.²³⁷

4.1.1.2. Yıllık Gelir Esası

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca; gelir, bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların net tutarı şeklinde tanımlanmaktadır. Normal hesap dönemi

²³⁵ Hüseyin Bayraklı, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı.36 (2000)

²³⁶ Seyfi Yıkılmaz, “Hasılat Yaratın İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, (**Yüksek Lisans Tezi**, Niğde Üniversitesi, 2014), s.2.

²³⁷ Muhasebex, Gelir Vergisinde Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri, 2014, <http://www.muhasebex.com/gelirin-ozellikleri?amp> (20 Haziran 2019)

olarak bir yıl (1 Ocak-31 Aralık) kabul edilmekle birlikte; özel hesap dönemleri ve kıst hesap dönemlerinin uygulanmasına da izin verilmiştir.²³⁸

4.1.1.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması

Gelir vergisinde esas olan gelirin kazanılmış yani elde edilmiş olmasıdır. Gelir vergisi kanununda gelir, bir şahsın bir yıl içerisindeki kazançların toplamıdır. Bu kazancın ne zaman gerçekleştiği vergilendirme açısından oldukça önemlidir.²³⁹

Gelirin elde edilmesi, gerçek kişinin hukukî ve yasal olarak elde ettiği kazançları kullanabiliyor olması demektir.²⁴⁰ Gelirin oluşmasına sebep olan faktörler varlıklardaki artışlardır.²⁴¹ Gelirin elde edilmesi ile ilgili bazı kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

Gelirin elde edilmesinde ki ilk aşama tahakkuktur.²⁴² Gelirin tahakkuk etmesi, gelir elde etmek için yapılması gereken eylemin gerçekleştiği, gelirin miktarının ve mahiyetinin kesinleştiği anlamına gelmektedir. İkinci aşama ise hukukî tasarruftur ve elde edilen gelirin talep edilebilir olması anlamına gelmektedir. Vadesi gelmiş alacak hukukî tasarrufa örnektir. Vadesi dolmamış bir alacakta ise gelir doğmuş ama henüz hukukî tasarruf gerçekleşmemiştir.²⁴³ Ekonomik tasarruf kişinin gelirini fiili olarak elde edebilir halde olması demektir. Ekonomik tasarruf hukukî tasarrufla aynı anda başlamaktadır.²⁴⁴

4.1.1.4. Gelirin Gerçek Olması

Gelirlerin gerçek olması, gelirlerin gerçekleşmiş olmasıdır. Gelir üzerinden alınacak vergi belirtilere, tahminlere göre değil gerçek gelire göre hesaplanmakta ve burada mükellefin gelirlerini doğru tespit etmesi gerekmektedir. Mükellefin varsa

²³⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa: Ekin, 2011, s.6.

²³⁹ Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul: Oluş Yayınevi, 2005. s.68.

²⁴⁰ Şerafetting Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.

²⁴¹ Şefik Çakmak, “Gelir Kavramı Üzerine”, **Vergi Dünyası**, Sayı.239 (Temmuz 2001), s.23.

²⁴² Özbacı, 2005, s.68.

²⁴³ Ahmet Kumrulu, Mualla Öncel, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2000, s.253.

²⁴⁴ Özbacı, 2005, s.69.

masraflarını gelirinden düşmesi ya da götürü gider usulü ile vergi beyanı yapması gerekmektedir.²⁴⁵

4.1.1.5. Gelirin Safi Oluşu

Gelirin safi miktarı, o gelirin elde edilmesi için katlanılan giderler düşülerek hesaplanmaktadır.²⁴⁶

4.1.1.6. Gelirin Genel Oluşu

Gelir vergisi toplam gelir üzerinden hesaplanmakta ve bu sebeple her bir gelir kalemi ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmamaktadır. Gerçek kişinin elde ettiği gelirler toplanarak vergilendirilmekte, herhangi bir gelir kaleminden zarar edildiğinde, diğer gelirlerden bu zarar düşülebilmektedir.²⁴⁷

4.1.2. Unsurları

Gelir vergisi kanununda vergiye tabi olan gelirin unsurları yedi maddede incelenebilmektedir.

Ticari Kazançlar: Ticari faaliyetlerin sonucunda elde edilen kazançtır. Maden ocakları, taş ocakları, kireç ocakları, tuğla, kiremit, kum, işletmeleri, özel eğitim kurumları, özel hastaneler, emlakçılar, alım-satımla uğraşanlar ve diş protezi yapanların gelirleri; bir gayrimenkulün beş yıl dolmadan alınıp satılması, hissedarlı ortaklıklarda her bir ortağın kazancı ticari kazanç sayılmaktadır.²⁴⁸

Zirai Kazançlar: Periyodik olmayan bazı dönemlerde mal varlıklarının kendiliğinden kazanç getirmesi ile edilen kazançlardır. Zirai kazancı, ticari kazançtan ayıran en önemli özellik belirli zaman dilimlerinde gelir sağlanamıyor olmasıdır.²⁴⁹ Zirai faaliyetlerin

²⁴⁵ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.113.

²⁴⁶ Hüseyin Bayraklı, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir ve Sapmalar”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı.36 (2000), s.1.

²⁴⁷ Bayraklı, 2000, s.1

²⁴⁸ *Gelirin Tanımı ve Unsurları*, 2017, <https://vergidosyasi.com/2017/04/10/gelirin-tanimi-ve-unsurlari/> (25 Haziran 2019)

²⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, 2000, s.287.

içine üretimin yanı sıra; avlanma, zirai aletleri başkasına kullandırtma, muhafaza etme, taşıma işlemleri de girmektedir.²⁵⁰

Ücret: Bir kişinin bedeni ya da fikir haklarını kullanarak, mal veya hizmet üretim faaliyetine katılması sonucunda elde ettiği kazanç türüdür. Ücret kişinin verdiği emek sonucunda oluşan ürünün karşılığıdır.²⁵¹ Ücretin özelliklerinden biri ücretli çalışanın bir işverene ve işyerine bağlı olmasıdır.²⁵² Ücretli çalışana emeği karşılığında ödeme yapılmaktadır.²⁵³ Ödeme ise para şeklinde ya da paraya eşdeğer menfaatler şeklinde olmalıdır. Para ile temsil edilemeyen menfaatler ücretten sayılmamaktadır.

Serbest Meslek Kazançları: Serbest meslek kazançları, serbest çalışanın herhangi bir işverene bağlı olmadan ve sermaye ile ilgisi bulunmadan; kişinin kendi adına, ilmi ve şahsi becerileri sonucunda elde ettiği kazançlardır.²⁵⁴

Gayrimenkul Sermaye İratları: Mal ve hakların başkalarının kullanımına verilerek kira kazancı elde edilmesidir.²⁵⁵

Menkul Sermaye İratları: Kişinin zirai faaliyetleri, ticari faaliyetleri ya da mesleki faaliyetleri dışındaki sermayesinin ya da parasının gelir getirmesi ile oluşmaktadır. Kar payı, faiz gelirleri menkul sermaye iratlarına örnektir.²⁵⁶

Diğer kazançlar: Arızı kazançlar ile değer artışı kazançları da dâhil edilebilen kazançlardır.²⁵⁷

²⁵⁰ *Gelirin Tanımı ve Unsurları*, 2017, <https://vergidosyasi.com/2017/04/10/gelirin-tanimi-ve-unsurlari/> (25 Haziran 2019)

²⁵¹ Şerafettin Aksoy, 1999, s.200.

²⁵² Özbacı, 2005, s.496.

²⁵³ Özbacı, 2005, s.498.

²⁵⁴ Muhasebe7News, Serbest Meslek Kazancı Nedir?, 2019, <https://www.muhasabenews.com/serbest-meslek-kazanci-nedir/> (26 Haziran 2019)

²⁵⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, 6. Baskı, Bursa: Ekin, 2011, s.79.

²⁵⁶ Bayraklı, 2000, s.1.

²⁵⁷ Bayraklı, 2000, s.1.

4.2. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TAHAKKUK VE DÖNEMSELLİK İLKELERİ

4.2.1. Tahakkuk İlkesi

Türk Vergi Sisteminde gelirler muhasebeleştirilirken tahakkuk ilkesi baz alınmaktadır. Tahakkuk ilkesi, gelirin ve giderin tahsilinin yapıldığı ya da ödemenin yapıldığı dönem dikkate alınmadan, mahiyet veya tutarı itibari ile ait olduğu dönemde gelir ve gider olarak değerlendirilmesini ifade etmektedir.²⁵⁸ Tahakkuk ilkesi, satış işleminin yapıldığı anda, ödeme alınmış olsun ya da olmasın satışı gerçekleşmiş kabul etmekte, vergilendirme bu esasa göre yapılmaktadır. Muhasebe işlemlerinde hesap dönemi bir yıl kabul edilmektedir. Bu bir yıllık süre genellikle 1 Ocak - 31 Aralık tarih aralığıdır. Hesap döneminin bir yıl olması esas olmakla birlikte başlangıç ve bitiş tarihleri bakanlıktan alınan özel izinle ile değiştirilebilmektedir. Hesap tarihleri değiştirilse bile 365 günü geçmemesi gerekmektedir. Tahakkuk ilkesinde gelir ve gider gerçekleştiği muhasebe dönemi içinde değerlendirilmekte ve finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ödemenin önceki dönemde alınmış olması ya da bir sonraki döneme sarkıyor olması vergilendirmenin dönemini değiştirmemektedir.²⁵⁹

4.2.2. Dönemsellik İlkesi

Muhasebede, dönemsellik, bir işletmenin karmaşık ve devam eden faaliyetlerinin yıllık, üç aylık ve aylık mali tablolara yansıtılabilmesini ve raporlanabilmesini sağlamaktadır. Örneğin, bazı ürünlerin üretimi yıllara yaygın olabilmektedir. Dönemsellik ilkesi ile işletme bu üretim faaliyetlerini üç aylık mali tablolarda izleyebilmekte ve raporlamaktadır. Muhasebe dönemleri (yıl, çeyrek, ay, vb.) işletmenin net gelirinin ve nakit akışlarının ve işletmenin mali durumunu karşılaştırmalı olarak rapor edilebilmesine imkân tanımaktadır.²⁶⁰

²⁵⁸ Seyfi Yıkılmaz, 2016, s.5.

²⁵⁹ Lumen, Revenue Recognition, 2019, <https://courses.lumenlearning.com/boundless-accounting/chapter/revenue-recognition/> (26 Haziran 2019), s.1.

²⁶⁰ Harold Averkamp, What is periodicity in accounting?, 2019, <https://www.accountingcoach.com/blog/what-is-periodicity-in-accounting> (26 Haziran 2019), s.1.

İşletmeler özel hesap dönemleri de uygulayabilmektedir. Ancak özel hesap dönemlerinin uygulanması aynı iş kolunda faaliyet gösteren işletmelerin finansal sonuçlarının karşılaştırılabilirliğine engel teşkil etmektedir.²⁶¹

Birçok işletme operasyonel süreçlerinin verimliliğini değerlendirmek için aylık raporlamayı tercih etmektedir. Aylık veya üç aylık mali tabloların yayınlanıp yayınlanmayacağı dönemsellik ilkesi açısından önem arz etmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık işletmelerden üçer aylık dönemlerde mali tablolarını yayınlamalarını talep etmektedir.²⁶²

Karar organları genel olarak, dönem sonları itibariyle oluşturulmuş finansal tablolarda bulunan verilere dayanarak karar almaktadır. Alınan kararın sağlıklı olmasında, dönem sonları itibariyle oluşturulmuş finansal tablo verilerdeki geçerlilik ve güvenilirlik oldukça önemlidir.

Türkiye’de nakit akış tablosu dışındaki finansal tabloların düzenlenmesinde tahakkuk esaslı baz alınmaktadır. Hasılat; işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı ya da sağlama ihtimali belirginleştiği zaman finansal tablolara aktarılır. Zaman zaman hasılatın işletmeye ekonomik fayda sağlama ihtimali yani bedelin tahsil edilme ihtimali iyice ortadan kalkmaktadır. Bu durumda hasılat finansal tablolara önceden yansıtılmışsa düzeltme yapılmamakta ve tutar gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.²⁶³

4.1. MAL SATIŞ İŞLEMLERİNDE HASILATIN BELİRLENMESİ

Vergi mevzuatında hasılat “belli bir dönem içinde satılmış olan hizmet veya malların karşılığı olarak toplanan gelirlerin bütünü” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi mevzuatında mal satışlarından hasılat muhasebeleştirilirken tahakkuk ve dönemsellik ilkesi dikkate alınmaktadır. Tahakkuk ilkesi gelirin tutarının ve mahiyetinin kesinleşmiş olmasını ifade etmektedir. Vergi mevzuatında gelir tahakkuk ettiğinde muhasebeleştirilmektedir. Bu durumda hasılat, vergi mevzuatına göre brüt tutar üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

²⁶¹ Steven Bragg, The periodicity assumption, 2018, <https://www.accountingtools.com/articles/the-periodicity-assumption.html> (26 Haziran 2019), s.1.

²⁶² Bragg, 2018, s.1.

²⁶³ TMS 18:Hasılat

4.1.1. Vadeli Satışlar

Vadeli satışlarda MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği) farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar faizin hesaplanmasında, finansal tablolara aktarımda, raporlamada bulunmaktadır. Vergi mevzuatında, vadeli satış işlemlerinin vade farkları satışın bir parçasıdır ve bir finansman olayı olarak kabul edilmemektedir. Vade süresi bir yıldan uzun olsun ya da olmasın satış gerçekleşmiş kabul edilmektedir. İlgili olduğu döneme ait bir gelir olarak kabul edilip muhasebeleştirilerek raporlanmaktadır.

4.1.2. İade İşlemleri

Türk Vergi Mevzuatında satış gerçekleştiğinde finansal tablolara aktarılmaktadır. İadenin olup olmayacağına bakılmamakta, bu ihtimalin varlığı irdelenmemektedir. Gelecekte oluşabilecek iadelerle ilgili iade işlemi gerçekleşmeden herhangi bir işlem yapılmamaktadır.

Satışı gerçekleştirilen malın, sözleşmede belirtilen kıstaslara uymaması halinde iade hakkı var ise Türk Vergi Mevzuatına göre hasılat; satış gerçekleştiği ve mallar alıcıya geçtiği anda muhasebeleştirilmelidir. Diğer bir ifadeyle; herhangi bir şarta bağlı olmadan belli bir süre içinde iade hakkı tanınan malların satışında Türk Vergi Mevzuatına göre, satış gerçekleştiği anda hasılat muhasebeleştirilmelidir.²⁶⁴ İade işlemleri oluşana kadar, iadeyle ilgili herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmamaktadır.

4.1.3. Malların Deneme veya Değerlendirme Amacı ile Gönderilmesi

Bazı satış işlemlerinde, satış gerçekleştirilmeden önce mal müşteriye denenmesi için verilmekte ve müşteri malı beğenmediği takdirde şartsız geri iade edebilmektedir. Bu tür uygulamalar yeni bir ürün tanıtımında ya da mevcut bir ürünün satışının artırılması istendiğinde tercih edilen bir yöntemdir. Türk Vergi Mevzuatına

²⁶⁴ Serdar Özkan, “UMS – 18 Hasılat Standardı Ve ABD Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde Sahiplikle İlgili Risk Ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi Koşuluna İlişkin Açıklama Ve Örnekler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.72 (2005), s.66-85.

göre bu tip satışlarda müşteri maldan memnun kaldıktan sonra, satış işlemi gerçekleşmiş olup hasılat olarak finansal tablolara alınmaktadır.²⁶⁵

4.1.4. Konsinye Satışlar

Konsinye satışlarda satılan mal müşteriye geçmiş olmasına rağmen risk ile faydaları tam olarak devredilmemiştir. Örneğin bayi tipi satışlar konsinye satış kapsamında değerlendirilmektedir. Satışa konu olan mal bayi tarafından kabul edilmesine rağmen, satışı nihai kullanıcı tarafından alınmasına bağlanmıştır.²⁶⁶ Bu durumda Türk Vergi Mevzuatına göre mal satışı gerçekleşmiş sayılmamaktadır. Satış işleminin gerçekleşmesi, kullanılmasına ya da üçüncü kişiye satılmasına bağlı olmaktadır. Gelir, mal veya hizmetin üçüncü kişiye satıldığında gerçekleşmiş kabul edilmektedir. Mal kullanıldığında ya da nihai müşteriye devredildiğinde, risk ve fayda devredilmiş satış işlemi gerçekleşmiş olmaktadır.²⁶⁷

Yapılan değerlendirmeler sonucunda, satışa ait işlemin konsinye satış olduğu kanaatine erişilirse, mal kontrolü sevkiyat sonrasında müşteriye henüz aktarılmamış demektir. Hasılatın kaydı bu durumlarda yapılmamaktadır. Eğer, müşteri malın nihai müşteriye satılmış olduğu hakkında bilgi verirse hasılatın kaydı yapılabilir.²⁶⁸

4.1.5. Takas İşlemi

Aynı iş kolunda faaliyette bulunan işletmelerin arasında, potansiyel müşterilere veya müşterilere satışı kolaylaştırabilmek için yapılan ve parayla ilgisi bulunmayan değişikliklerdir. Farklı bölgelerdeki müşterilerin taleplerini zamanında yerine getirmek için petrol ticaretini kabul eden iki petrol şirketi arasındaki takas bu tür işlemlere

²⁶⁵ Seyfi Yıkılmaz, Ali Deran, İncilay Erduru, “Hasılat Yaratıcı İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.9, Sayı.4 (Ekim 2016), s.146.

²⁶⁶ Başak Ataman, Gürbüz Gökçen, Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s.269.

²⁶⁷ Ahmet Aktürk, Durmuş Acar, “Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.113 (2012), s.34.

²⁶⁸ Şavlı, 2016, s.81.

örnektir.²⁶⁹ Türk Vergi Sistemi'ne göre takas gerçekleştiği gün, takasa konu mal ve hizmetlerin rayiç bedeli ile hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

4.1.6. Satış Sonrası Hizmet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi

Bu tür işlemlerde mevzuatlar birbirinden farklılık göstermektedir. En önemli husus, hizmet içeriğinin ayrıştırılabilir olmasıdır. Örneğin bir malın satışı, satış sonrasında servis içeriyorsa, serviste verilen hizmetin ayrıştırılabilir olması her bir hizmetin tek tek fiyatının biliniyor olması gerekmektedir.²⁷⁰

Türk Vergi Mevzuatında malın satışı, satış sonrası montajı da içeriyorsa, satış işlemi gerçekleştiğinde henüz montajı yapılmamış olsa bile montaj satışın bir parçası olarak düşünülmekte ve hasılat satış gerçekleştikten sonra muhasebeleştirilmektedir. Eğer bir malın satışında mal ve hizmet bedeli ayrıştırılabilir ise yani her ikisi için de ayrı bedel alınıyorsa, satışta malın bedeli muhasebeleştirilir. Kalan hizmet bedeli ise hizmet sağlandıkça muhasebeleştirilmektedir.²⁷¹

4.2. HİZMET SATIŞLARINDA HASILATIN BELİRLENMESİ

Hizmet satışlarından elde edilen hasılat, verilen hizmetin tamamlanma oranına göre güvenilir şekilde ölçüldüğü sürece muhasebeleştirilmektedir.²⁷² Burada dört kriter baz alınmaktadır.

- Hasılat ölçümünün güvenilir olması
- İşletme için ekonomik fayda sağlaması ya da güçlü bir ihtimal bulunması
- Hizmetin tamamlanma oranının (tamamlanma yüzdesi yönteminin) güvenilir biçimde ölçülmesi
- Maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülmesi

Tamamlama yüzdesi yöntemi, bir işletmenin bir projenin tamamlanma aşamasına bağlı olarak hasılatı sürekli olarak tanıdığı bir yöntemi ifade eden bir

²⁶⁹ KGK, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, (t.y.)

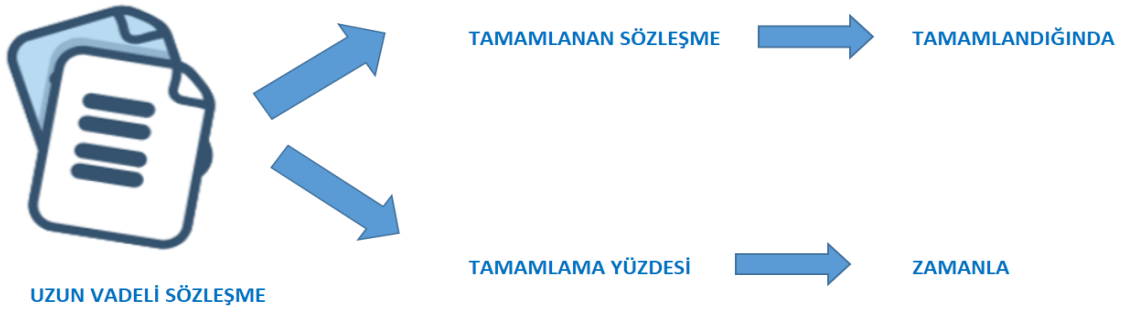
http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TFRS/TFRS_15_Taslak_Metin.pdf (30 Haziran 2019)

²⁷⁰ Şavlı, 2016, s.34.

²⁷¹ Yıkılmaz, Ali Deran, Erduru, 2016, s.147.

²⁷² Halis Kalmış, Feyza Kocaköy, "Tms-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt.12, Sayı.1 (2010), s.131.

kavramdır. Başka bir deyişle, tamamlama yüzdesi yöntemi, uzun vadeli projeler için kullanılmakta ve gelir giderleri, dönem boyunca projenin tamamlanma yüzdesi olarak tanınmaktadır.²⁷³ Türk Vergi Sisteminde hizmet satışlarına ilişkin hasılat kaydı tamamlanmış sözleşme usulüne göre, hizmetin verildiği hesap dönemlerinde muhasebeleştirilmektedir.²⁷⁴



Şekil 11: Uzun Vadeli Sözleşmelerde Tamamlanma Yüzdesi

Kaynak: CFI, Percentage of Completion Method, Erişim Tarihi :1 Nisan 2018, <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/percentage-of-completion-method/>

Tamamlanma yüzdesi ve gelir hesaplama denklemi aşağıdaki gibidir. ²⁷⁵

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \frac{\text{bugüne kadar yapılan maliyet}}{\text{tahmini toplam maliyet}}$$

$$\text{Gelir} = \frac{\text{bugüne kadar yapılan maliyet}}{\text{tahmini toplam maliyet}} \times \text{sözleşme fiyatı} - \text{Daha önce tanınan gelir}$$

Aşağıda konuya ilişkin bir uygulamaya yer verilmiştir.

Örnek 4.1: ²⁷⁶ Yapı İnşaat Limited Şirketi gemi inşaatı için 2.500.000,00 TL karşılığında sözleşme yapmaktadır. Yıllara yaygın şekilde gerçekleşecek inşaat işi için 4

²⁷³ İlker Kıymetli Şen, “TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”, **Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt.16, Sayı.2, (Aralık 2012), s.83-94.

²⁷⁴ Denetimnet, UMS 18 Hasılat Uygulama Örneği, 2018, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2018%20Hasilat%20Uygulama%20Ornegi.pdf> (1 Temmuz 2019)

²⁷⁵ CFI, Percentage of Completion Method, (t.y.) <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/percentage-of-completion-method/> (1 Temmuz 2019)

yıl süre öngörülmektedir. Yapı İnşaat Limited Şirketi maliyeti 2.000.000,00 TL olarak hesaplamaktadır. Alakalı dönemlerin sonunda katlanılan maliyet; birinci yıl sonunda 750.000,00 TL, ikinci yıl sonunda 1.050.000,00 TL, üçüncü yıl sonunda 1.600.000,00 TL ve son yılda 2.000.000,00 TL şeklinde hesaplamaktadır. Elde edilen bu verilerle tamamlanma yüzdesi yöntemine göre işletmeye ait kar durumu aşağıdaki şekilde belirlenmektedir.

Tablo: İşletmenin Kar Durumu

	1. yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl
Sözleşme Geliri	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Yıllık Maliyet	750.000	1.050.000	1.600.000	2.000.000
İşin Bitiminde Tahmin Edilen Maliyet	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Tahmini Kar	500.000	500.000	500.000	500.000
Tamamlanma Yüzdesi	%37,5	%52,5	%80	%100

Gelir tablosuna aktarılabacak olan tutar, yukarıda bulunan verilere dayanarak aşağıdaki şekilde oluşturulmaktadır.

1. yılda;

$$\begin{aligned} \text{Gelir} &= 2.500.000 \times \%37,5 = \mathbf{937.500 \text{ TL}} \\ \text{Maliyet} &= 750.000 \times \%37,5 = \mathbf{281.250 \text{ TL}} \\ \text{Kar} &= 937.500 - 281.250 = \mathbf{656.250 \text{ TL}} \end{aligned}$$

2. yılda;

$$\begin{aligned} \text{Gelir} &= 2.500.000 \times \%52,5 = \mathbf{1.312.500 \text{ TL}} \\ \text{Maliyet} &= 1.050.000 \times \%52,5 = \mathbf{551.250 \text{ TL}} \\ \text{Kar} &= 1.312.500 - 551.250 = \mathbf{761.250 \text{ TL}} \end{aligned}$$

3. yılda;

$$\begin{aligned} \text{Gelir} &= 2.500.000 \times \%80 = \mathbf{2.000.000 \text{ TL}} \\ \text{Maliyet} &= 1.600.000 \times \%80 = \mathbf{1.280.000 \text{ TL}} \\ \text{Kar} &= 2.000.000 - 1.280.000 = \mathbf{720.000 \text{ TL}} \end{aligned}$$

²⁷⁶ İlkay Suvakçı, TMS 11 Standardı ile Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Uygulanacak Olan Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, 2006, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/TMS-11-STANDARDI-ILE-YILLARA-SARI-INSAAAT-ISLERINDE-UYGULANACAK-OLAN-TAMAMLANMA-YUZDESI-YONTEMI/36448836-b172-47ca-b26a-486db319a2d7> (1 Temmuz 2019)

4. yılda;

Gelir = 2.500.000 x %100 = **2.500.000 TL**

Maliyet = 2.000.000 x %100 = **1.600.000 TL**

Kar = 2.000.000–1.600.000 = **400.000 TL**

4.3. FAİZ, İSİM HAKKI VE TEMETTÜLERDE HASILATIN BELİRLENMESİ

İsim hakları, işletmeye ait varlıkların başkalarının kullanmasıyla elde edilen faiz ve temettüler, aşağıdaki şartlar sağlandığında hasılat olarak tanınmalıdır:²⁷⁷

- İşlemle ilgili muhtemel ekonomik faydaların varlığı
- Gelir miktarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi

Faizler, etkin faiz usulü kullanılarak, isim hakları ise sözleşme özüne uygun şekilde tahakkuk esasına göre finansal tablolara alınmaktadır.²⁷⁸ Temettüler, hissedarların ödeme alma hakları doğduğunda muhasebeleştirilmektedir. Faiz gelirleri, isim hakları ve temettülerin hasılat olarak finansal tablolara alınması konusunda TFRS ve Türk Vergi Sistemi birbirini ile uyumludur.²⁷⁹

Örnek 4.2: ²⁸⁰ ABC işletmesi, 01.11.2018 tarihi itibarıyla, 100.000 TL değerinde 2 ay vadeli, % 12 faiz oranında hesap açtırmıştır. 2 aylık faiz geliri $(100.000 \times 2 \times 0,12 / 12 =)$ 2.000 TL'dir. Aylık faizi ise 1.000 TL'dir.

Bu şartlarda TFRS ve Türk Vergi Sistemi açısından yapılacak hasılat kaydı birbirini ile benzerdir. Faiz gelirleri dönem sonlarında tahakkuk ettirilmelidir. Yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

²⁷⁷ Cihan Malkoç, “Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Tespit Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2013), s.68.

²⁷⁸ Fatma Ceyda Duman, “18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu”, (Yüksek lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, 2007), s.45.

²⁷⁹ Tülin Ölçen, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS 18 / Hasılat”, (Tezsiz Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Ankara Üniversitesi, 2008), s.21.

²⁸⁰ Malkoç, s.94.

30.11.2018		
181 GELİR TAHAKKUKLARI		1,000.00
	642 FAİZ GELİRLERİ	1,000.00
31.12.2018		
181 GELİR TAHAKKUKLARI		1,000.00
	642 FAİZ GELİRLERİ	1,000.00

4.4. TFRS 15, BOBİ FRS VE VUK'A GÖRE HASILATIN KARŞILAŞTIRILMASI

BOBİ FRS, finansal raporlama uygulamaları için standartlaştırmada bir adım olsa dahi, TFRS ve BOBİ FRS'yı uygulayanlara sunulmuş olan muhasebe uygulamaları önemli derecede farklılık göstermektedir. Bu durum sonucunda, finansal raporlar şekilsel nitelikte birbirine benzer olmasına rağmen, içerik açısından oldukça farklıdır.²⁸¹

BOBİ FRS' de hasılat ölçülürken vade farkı sadece bir yılı aşkın olan zaman dilimlerinde ayrıştırılabilmektedir. Hasılat kaydının yapılmasında edim yükümlülüklerinin yerine getirilmiş olması yeterli bir ölçü şeklinde kabul edilmektedir. Ayrıca BOBİ FRS' de, TFRS 15 kapsamında bulunan 5 aşamalı model yoktur.²⁸²

Mal ve hizmeti satışları, inşaat sözleşmeleri, faiz, temettü ve isim haklarıyla oluşan gelirin muhasebeleştirilme kuralları BOBİ FRS' de yer almaktadır. BOBİ FRS açısından hasılat işletmeye, ekonomik faydanın girme ihtimalinin yüksek olduğunda durumlarda ve ekonomik faydanın aynı zamanda güvenilir bir biçimde ölçülebilir olduğu şartlarda muhasebeleştirilmektedir.²⁸³ TFRS 15 standardına göre hasılat, edim yükümlülüklerinin gerçekleştirildiği durumlarda muhasebeleştirilmektedir.²⁸⁴ VUK' a

²⁸¹ Gürbüz Gökçen, Erkan Öztürk ve Faruk Güleç, "BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt.3, Sayı.2 (2018), s.441.

²⁸² Gökçen, Öztürk, Güleç, 2018, s.442.

²⁸³ BOBİ FRS, Par. 5.5.

²⁸⁴ TFRS 15, Par. 31.

göre de mal veya hizmet satışıyla elde edilecek hasılat, fatura kesilmesiyle birlikte tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir.²⁸⁵ Mal satışında, satış işleminin vadeli olarak yapılması halinde; vade bir yıl ise peşin bedelle vadeli bedel arasında oluşan vade farkları BOBİ FRS kapsamında ayrıştırılmamaktadır. Eğer vadelerin süresi bir yıldan uzun ise vade farkları etkin faiz yöntemiyle ayrıştırılmalı ve alakalı dönemin gelmesine ertelenen faiz gelirleri şeklinde finansal durum tablosunda bekletilmelidir.²⁸⁶ TMS/TFRS’ de uygulama kolaylığı hariç tutulmak üzere bütün vade farkları ayrıştırılmaktadır.²⁸⁷ Tekdüzen Muhasebe Sisteminde de vade süresinin bir yıldan az yada çok olması hesaba katılmaksızın vadeli bedel hasılat kabul edilmektedir.²⁸⁸

İnşaat sözleşmesi ve hizmet sunumları BOBİ FRS çerçevesine göre tamamlanma yüzdesiyle hesaplanarak dönemsel muhasebeleştirilmektedir.²⁸⁹ TFRS 15’e göre hizmetlerin muhasebeleştirilmesi için, edim yükümlülükleri belirli bir anda yerine getirilmiş veya zamana yaygın bir şekilde gerçekleşmiş olabilmektedir.²⁹⁰ VUK’a göre hizmet ise yerine getirildiğinde ve elde edilen gelir, tutar ve içerik olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir.²⁹¹

Tablo 11’de TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK hükümleri karşılaştırmalı incelenmiştir.

²⁸⁵ VUK, Madde 229.

²⁸⁶ BOBİ FRS, Par. 5.9.

²⁸⁷ TFRS 15, Par. 60.63.

²⁸⁸ 1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5

²⁸⁹ BOBİ FRS, Par. 5.18.

²⁹⁰ TFRS 15, Par. 35.38.

²⁹¹ İlker Kıymetli Şen ve Mehmet Özbirecikli, 2018, s.467.

Tablo 11
Hasılatın TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK'a Göre Karşılaştırması

	VUK	TFRS	BOBİ FRS
Hasılatın Kayıt Altına Alınması	Tahakkuk esası geçerlidir. Hasılatın miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması gerekmektedir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde muhasebeleştirilir.	Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin olası olması ve bu faydanın güvenilir şekilde ölçülmesi
Hasılatın Ölçümü	Hasılat, satış fiyatından iskontoların düşülmesi ile ölçülmektedir.	İşlem bedeli	Hasılat, sözleşme ile tahsil edilmesi öngörülen tutardan iskontoların düşülmesi ile ölçülmektedir.
5 Aşamalı Model	Yoktur.	Vardır.	Yoktur.
Vade Farkı	Vade farkı satış fiyatına dahil edilir, ayrıştırılmaz.	Vade farkları ayrıştırılır.	1 yıldan kısa vadeli satışlar için vade farkları ayrıştırılmaz ancak 1 yıldan uzun süreli vade farkları ayrıştırılır.
Faiz	Belirlenmemiştir.	Etkin faiz yöntemi kullanılır.	Etkin faiz yöntemi kullanılır.
Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılat Kaydı	Hizmet sunumu gerçekleştiğinde ve gelir tutar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiğinde muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü belirli bir anda veya zamana yaygın şekilde yerine getirildiğinde muhasebeleştirilir.	Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile dönemsel olarak muhasebeleştirilir.
İnşa Sözleşmelerine İlişkin Hasılat Kaydı	Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre inşa işinin bitiminde muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yaygın şekilde muhasebeleştirilir.	Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile dönemsel olarak muhasebeleştirilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

UYGULAMA

5.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı TFRS 15 Hasılat Standardının etkilerinin sektör içinde ve sektörler arasında karşılaştırılması, finansal tablolara etkilerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla ulaştırma, haberleşme ve imalat sektörlerinde faaliyet gösteren 30 şirketin denetim raporlarının içerik analizi ile incelenmesi ve standardın etkilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Yapılacak araştırma ile standart etkilerinin tespit edilerek uygulayıcılara ve araştırmacılara yapılacak çalışmalar için yol göstermek hedeflenmiştir.

5.2. Verilerin Toplanması

Yapılan çalışmanın uygulama kısmında kullanılmış olan veriler, söz konusu işletmelerin finansal tablo, finansal tablo dipnot, denetim raporu (1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetim Raporu) ve faaliyet raporları vasıtası ile elde edilmiştir. İşletmelerin 2019 yılına ait verileri Kamu Aydınlatma Platformunun web sayfası (<http://www.kap.gov.tr/yay/ek/index.aspx>) kullanılarak elde edilmiştir. Analiz için kullanılmış olan verilere Kamu Aydınlatma Platformu ve BIST'ten ulaşamadığı durumlardaysa işletmelerin kendilerine ait web sayfalarında yayınlanmış oldukları faaliyet raporları incelenerek, veriler elde edilmiştir. Elde edilen veriler Excel (2016) programında düzenlenmiştir.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada kuramsal literatür taraması ve içerik analizi olmak üzere iki yöntem kullanılmıştır. Literatür taraması sürecinde, ulusal ve uluslararası süreli yayınlardan, bilimsel kitaplardan, ulusal kongrelerde sunulan bildirilerden, internet sayfalarından yararlanılmıştır. İçerik analizi sürecinde şirketlerin 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetim Raporları kullanılmıştır.

Sosyal bilimlerde sıkça kullanılan içerik analizi, sistematik ve yinelenebilir bir teknik olarak kabul edilmektedir (Sert vd., 2012: 2). Araştırmada, sözel ve yazılı verilerin sınıflandırılması, özetlenmesi, kavramların ölçülmesi, belirli anlamlar çıkarılması için kategorilere ayrılmasına imkan veren bir yöntem (Kaya, vd., 2013:127) olduğu için bu çalışmada tercih edilmiştir.

Araştırma verileri ilk olarak excelde kodlanmıştır. Çalışmanın tanımlayıcı analizleri için SPSS 21.0 (Statistical Package for the Social Sciences) programında veri tabanı oluşturulup, verilerin frekans ve yüzde değerleri hesaplanmıştır.

5.3. Çalışmanın Sınırlılıkları

Çalışmanın 30 şirket üzerinde içerik analizinin yapılması ilk kısıttır. İkinci kısıt araştırmanın haberleşme, ulaştırma ve imalat sektörleri ile sınırlı olması, tüm sektörlerin incelenmesinin çalışma kapsama alınmamasıdır. Bir diğer kısıt ise incelemenin denetim raporlarında açıklanan bilgiler dahilinde yapılmasıdır. İnceleme kapsamında yer alan şirketlerin denetim raporlarında açıkladıkları bilgiler araştırma kapsamına alınmış ve daha ayrıntılı bilgilere ulaşılması mümkün olmamıştır.

5.4. Bulgular

5.4.1. Analize Dâhil Edilen Şirketlerle İlgili Betimleyici İstatistikler

Bu bölümde öncelikle şirketlerle ilgili genel bilgiler verilecektir. Şirketlerin bulundukları sektörler, bağımsız denetim şirketleri, sermayeleri, bağlamında frekans ve yüzde analizi ile değerlendirmeler yer alacaktır.

Araştırma konusu şirketler Tablo 12 'de görülmektedir. Tabloda da görüldüğü üzere araştırmaya 30 şirket dahil edilmiştir.

Tablo 12
Araştırma Kapsamındaki Şirketler

No	Şirket Adı
1	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.
2	Türk Telekomünikasyon A.Ş.
3	Türk Hava Yolları A.O.
4	Arçelik A.Ş.
5	Beyaz Filo Oto Kiralama A.Ş.
6	Çelebi Hava Servisi A.Ş.
7	PETKİM Petrokimya Holding A.Ş.
8	GSD Denizcilik Gayrimenkul İnşaat Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
9	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.
10	Reysaş Taşımacılık Ve Lojistik Ticaret A.Ş.
11	Trabzon Liman İşletmeciliği A.Ş.
12	Alarko Carrier Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
13	Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
14	Ayes Çelik Hasır Ve Çit Sanayi A.Ş.
15	BOSCH Fren Sistemleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
16	FORD Otomotiv Sanayi A.Ş.
17	TOFAŞ Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
18	VESTEL Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
19	ULUSOY Elektrik İmalat Taahhüt Ve Ticaret A.Ş.
20	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.
21	BORUSAN Mannesmann Boru Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
22	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.
23	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
24	Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.

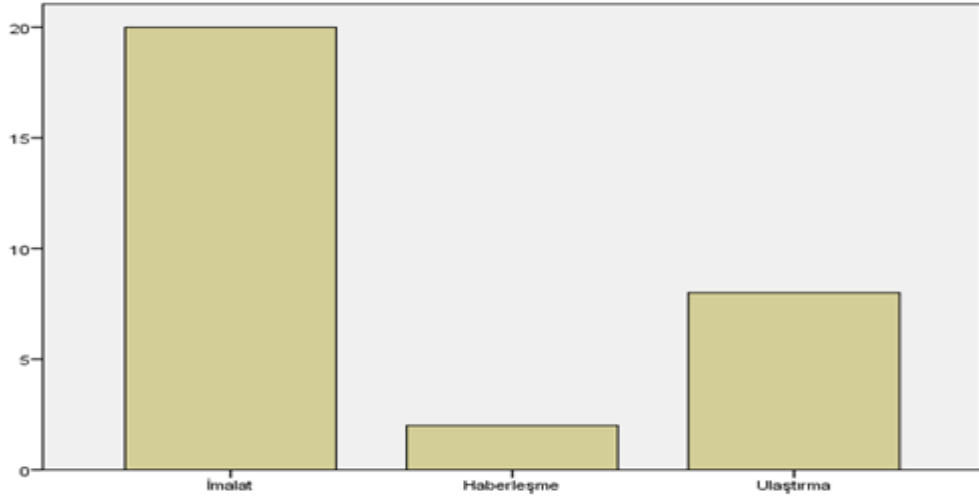
No	Şirket Adı
25	Adana Çimento Sanayii T.A.Ş.
26	BAŞTAŞ Başkent Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
27	Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.
28	DYO Boya Fabrikaları Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
29	GOODYEAR Lastikleri T.A.Ş.
30	Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.

Araştırmaya konu olan şirketlerin sektöre göre frekansı ve yüzde dağılımı aşağıdaki Tablo 13'te görülmektedir.

Tablo 13
Sektör Dağılımları

Sektör	Frekans	Yüzde (%)
İmalat	21	70
Haberleşme	2	7
Ulaştırma	7	23
Genel Toplam	30	100

Tablo 13 incelendiğinde, analize dâhil edilen şirketlerin 21 adetinin (%70) imalat sektöründe, 2 adetinin (%7) haberleşme sektöründe, 7 adetinin (%23) ulaştırma sektöründe faaliyet gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu dağılım BİST' te yer alan sektörler dikkate alındığında normal bir dağılım olarak ifade edilebilir.



Şekil 12 : Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler

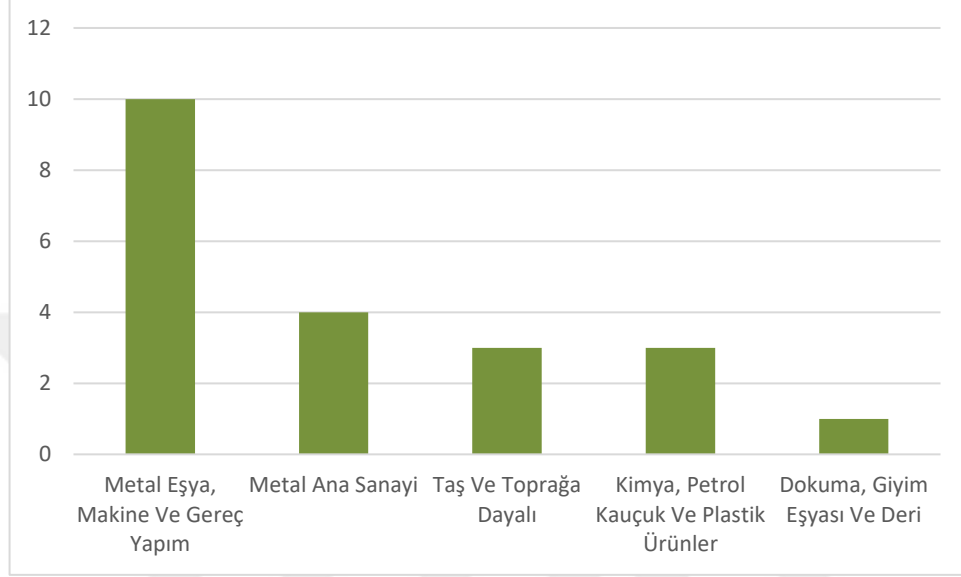
Araştırma kapsamındaki şirketlerden imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin alt sektörlerinin frekans ve yüzde dağılımları aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 14
İmalat Alt Sektörler

İmalat Alt Sektörler	Frekans	Yüzde (%)
Metal Eşya, Makine Ve Gereç Yapım	10	48
Metal Ana Sanayi	4	19
Taş Ve Toprağa Dayalı	3	14
Kimya, Petrol Kauçuk Ve Plastik Ürünler	3	14
Dokuma, Giyim Eşyası Ve Deri	1	5
Genel Toplam	21	100

Tablo 14 incelendiğinde imalat sektöründe faaliyet gösteren ve çalışmaya dâhil olan şirketlerin alt sektörler itibari ile dağılımları görülmektedir. İmalat sektöründe; makine, metal eşya ve gereç yapımı alt sektöründe faaliyette bulunan 10 şirket

(%48) olduğu, metal ana sanayide 4 (%19), toprak ve taşa dayalı 3 (%14), plastik ürünler, kimya, kauçuk ve petrol sektöründe 3 (%14), giyim eşyası, dokuma ve deri alt sektöründe faaliyet gösteren 1 (%5) şirketin araştırmaya dâhil edildiği görülmektedir.



Şekil 13 : İmalat Alt Sektörlerde Faaliyet Gösteren Araştırma Kapsamındaki Şirketler

Tablo 15
Şirketlerin 2019 Tarihi İtibariyle Sermayeleri

No	Şirket Adı	Ödenmiş/Çıkarılmış Sermaye	Kayıtlı Sermaye
1	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	2.200.000.000	2.200.000.000
2	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	3.500.000.000	Bilgi Yok
3	Türk Hava Yolları A.O.	1.380.000.000	5.000.000.000
4	Arçelik A.Ş.	675.728.205	1.500.000.000
5	Beyaz Filo Oto Kiralama A.Ş.	99.687.500	150.000.000
6	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	24.300.000	100.000.000
7	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	2.112.000.000	4.000.000.000
8	Gsd Denizcilik Gayrimenkul İnşaat Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	52.180.856	250.000.000
9	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	102.299.707	500.000.000
10	Reysaş Taşımacılık Ve Lojistik Ticaret A.Ş.	119.350.000	600.000.000
11	Trabzon Liman İşletmeciliği A.Ş.	21.000.000	140.000.000
12	Alarko Carrier Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	10.800.000	10.800.000
13	Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	84.000.000	Bilgi Yok
14	Ayes Çelik Hasır Ve Çit Sanayi A.Ş.	15.028.200	75.141.000
15	Bosch Fren Sistemleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2.500.000	10.000.000
16	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	350.910.000	500.000.000
17	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	500.000.000	1.000.000.000
18	Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	190.000.000	Bilgi Yok
19	Ulusoy Elektrik İmalat Taahhüt Ve Ticaret A.Ş.	80.000.000	100.000.000
20	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	53.369.000	250.000.000
21	Borusan Mannesmann Boru Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	141.750.000	Bilgi Yok
22	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	3.500.000.000	7.000.000.000
23	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	1.140.000.000	3.000.000.000
24	Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	8.424.000	Bilgi Yok

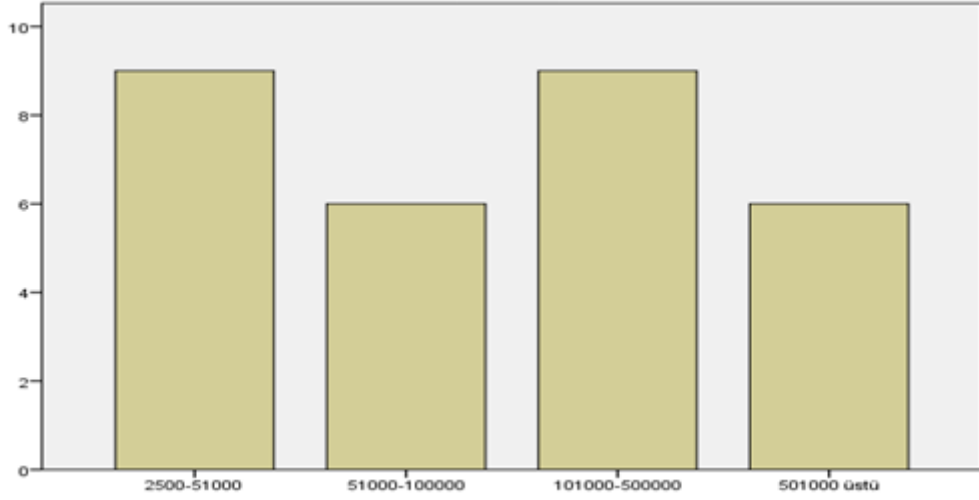
No	Şirket Adı	Ödenmiş/Çıkarılmış Sermaye	Kayıtlı Sermaye
25	Adana Çimento Sanayii T.A.Ş.	336.182.000	500.000.000
26	Baştaş Başkent Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	131.559.120	Bilgi Yok
27	Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.	39.916.800	40.000.000
28	Dyo Boya Fabrikaları Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	100.000.000	300.000.000
29	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	270.000.000	400.000.000
30	Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	5.400.000	27.000.000

Yukarıdaki Tablo 15’te araştırma kapsamındaki şirketlerin ödenmiş sermayeleri ve kayıtlı sermayeleri yer almaktadır. Şirketlerin ödenmiş sermayelerinin frekans ve yüzde dağılımları ise aşağıdaki Tablo 16’da görülmektedir.

Tablo 16
Ödenmiş Sermaye

Ödenmiş Sermaye	Frekans	Yüzde (%)
2.500-51.000	9	30
51.000-100.0000	6	20
101.000-500.000	8	27
501.000 üstü	7	23
Genel Toplam	30	100

Tablo 16 incelendiğinde şirketlerin %30’unun 2.500-51.000 TL aralığında ödenmiş sermayesi olduğu görülmektedir.%20’sinin 51.000-100.000 TL, %27’sinin 101.000-500.000 TL, %23’ünün 501.000 TL üstünde ödenmiş sermayeye sahip olduğu görülmektedir.



Şekil 14 : Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Ödenmiş Sermayeleri

Denetim şirketleri, milletler arası dört büyük denetim şirketi (Ernst & Young, PwC, KPMG ve Deloitte, ve diğer denetim şirketleri) şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Dört büyük denetim şirketinin kurumsal ve aynı zamanda büyük ölçekli işletme olması sebebiyle denetim faaliyetlerinde daha etkin ve esnek olabildikleri görülmektedir. Aynı zamanda çalışan sayılarının çok oluşu denetim çalışmalarının daha kısa sürelerde tamamlanmasında önemli katkı sağlamaktadır.^{292, 293}. Araştırma kapsamındaki şirketler denetim şirketleri bağlamında da değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamındaki şirketlerin, denetim şirketlerinin frekans ve yüzde dağılımları aşağıdaki Tablo 17’de görülmektedir.

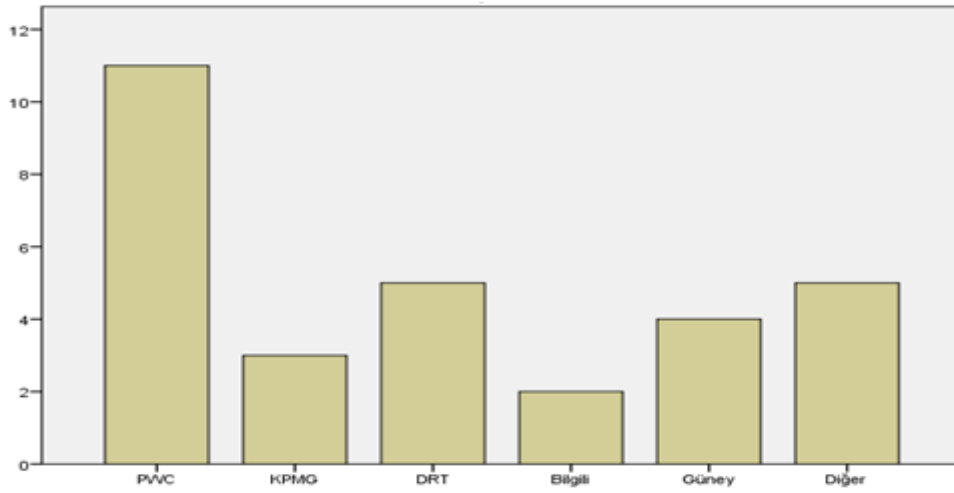
²⁹² W. Al-Ghanem ve M. Hegazy, “An empirical analysis of audit delays and timeliness of corporate financial reporting in Kuwait”, **Eurasian Business Review**, Vol.1, No.1 (2011), s.73-90.

²⁹³ H. A. Khasharmeh ve K. Alfifri, “The timeliness of annual reports in Bahrain and the United Arab Emirates: An empirical comparative study”, **The International Journal of Business and Finance Research**, Vol.4, No.1 (2010), s.51-71.

Tablo 17
Denetim Şirketi

Denetim Şirketi		Frekans	Yüzde (%)
	PwC	11	37
	KPMG	3	10
	DRT	5	17
	Bilgili	2	7
	Güney	4	13
	Diğer	5	17
Genel Toplam		30	100

Bu bilgiler bağlamında Tablo 17 incelendiğinde araştırma kapsamındaki şirketlerin %77'sini, dört büyük denetim şirketinin denetlediği anlaşılmaktadır.



Şekil 15 : Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Denetim Şirketleri

Tablo 18
Şirketlerin 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemi İtibariyle Bağımsız Denetim Raporu Görüşü

Şirket Adı	Olumlu	Olumsuz	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	✓	-	-	-
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	✓	-	-	-
Türk Hava Yolları A.O.	✓	-	-	-
Arçelik A.Ş.	✓	-	-	-
Beyaz Filo Oto Kiralama A.Ş.	✓	-	-	-
Çelebi Hava Servisi A.Ş.	✓	-	-	-
Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	✓	-	-	-
Gsd Denizcilik G. İnş. San. ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	✓	-	-	-
Reysaş Taşımacılık Ve Lojistik Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Trabzon Liman İşletmeciliği A.Ş.	✓	-	-	-
Alarko Carrier Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Anadolu Isuzu Oto. Sanayi ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Ayes Çelik Hasır Ve Çit Sanayi A.Ş.	✓	-	-	-
Bosch Fren Sistemleri San. ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	✓	-	-	-
Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	✓	-	-	-

Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Ulusoy Elektrik İmalat Taahhüt ve Tic. A.Ş.	✓	-	-	-
Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	✓	-	-	-
Borusan Mannesmann Boru San. Tic. A.Ş.	✓	-	-	-
Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	✓	-	-	-
Kardemir Karabük De. Çe. San. ve Tic. A.Ş.	✓	-	-	-
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	✓	-	-	-
Adana Çimento Sanayii T.A.Ş.	✓	-	-	-
Baştaş Başkent Çimento San. ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.	✓	-	-	-
Dyo Boya Fabrikaları San. ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-
Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	✓	-	-	-
Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	✓	-	-	-

Tablo 18 incelendiğinde inceleme konusu şirketlerin tamamının 2018 yılı 1 Ocak-31 Aralık Hesap dönemindeki bağımsız denetim görüşünün olumlu olduğu görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin TFRS 15'in ilk geçiş uygulamasında geçmiş yıllara ait konsolide finansal tabloların yeniden düzenlenmesi yolunu tercih etmedikleri bağımsız denetim raporu incelemelerinden elde edilen bulgular arasındadır. Bunun nedeninin, ilk geçiş uygulamasında şirketlerin, TFRS 15'in geçiş etkisinin kolaylaştırılmış metoda göre tespit edildiği, etkinin sadece tamamlanmamış sözleşmeler için hesaplanmış olduğu anlaşılmıştır.

Bir diğer bulgu ise şirketlerin “ertelenmiş gelir” ve “gelir tahakkukları” şeklinde bilinen hesapların tanımlanmasında “müşteri sözleşmelerinden yükümlülükler” ve “müşteri sözleşmelerinden varlıklar” terimlerini kullanabilecekleri standartta yer almaktadır. Bununla birlikte standart, finansal durum tablosunda bulunan alternatif açıklama kullanımını yasaklamamıştır. Bu nedenle şirketlerin, bu tür bakiyeleri tanımlarken yeni oluşturulan terminolojiyi benimsemedikleri ve yine eski tanımları kullanmaya devam ettikleri anlaşılmıştır. Diğer bir ifade ile TMS 11, TMS 18 ve ilgili yorumlar ile uyumlu şekilde raporlamaya devam edildiği görülmüştür.

Denetim raporlarından elde edilen bulgular arasında, hasılat işlemlerinde daha kapsamlı açıklama yapılmasının yanı sıra, şirketlerin finansal durumları ve/veya finansal performansları üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı anlaşıldığından finansal tablolarından herhangi bir kümülatif etki yöntemi düzeltmesi muhasebeleştirmedikleri yer almaktadır. Şirketlerin hasılat işlemleri için daha kapsamlı açıklamalar yaptıkları anlaşılmıştır.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin kümülatif etki yöntemi düzeltmesini geçmiş yıl karlarında veya özkaynaklarda muhasebeleştirme yoluna gittikleri görülmüştür. Tablo 19'da kümülatif etkiyi geçmiş yıl karlarında muhasebeleştiren şirketlerin frekans ve yüzde dağılımları görülmektedir. Tablo 19 incelendiğinde şirketlerin %23,3'ünü geçmiş yıl karlarında değişimi muhasebeleştirdiği görülmektedir. Şirketlerin %76,7'sinde ise geçmiş yıl karlarında herhangi bir değişikliğin muhasebeleştirilmediği anlaşılmaktadır.

Tablo 19
Geçmiş Yıl Karlarında Değişim

Değişiklik	Frekans	Yüzde (%)
Var	7	23,3
Yok	23	76,7
Genel Toplam	30	100,0

Tablo 20’de kümülatif etkiyi özkaynaklarda muhasebeleştirilen şirketlerin frekans ve yüzde dağılımları görülmektedir. Tablo 20 incelendiğinde şirketlerin %10’unun özkaynaklarda değişimi muhasebeleştirdiği görülürken, şirketlerin %90’ında özkaynaklarda herhangi bir değişikliğin muhasebeleştirilmediği anlaşılmaktadır.

Tablo 20
Özkaynaklarda Değişim

Değişiklik	Frekans	Yüzde (%)
Var	3	10,0
Yok	27	90,0
Genel Toplam	30	100,0

Araştırma kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sırasında, finansal durum tablosunda değişim olup olmadığı sorusuna cevap aranmıştır. Tablo 21’de bu soru ile ilgili frekans ve yüzde dağılımları görülmektedir.

Tablo 21
Şirketlerin Finansal Durum Tablosunda Değişim

Değişiklik	Frekans	Yüzde (%)
Var	8	26,7
Yok	22	73,3
Genel Toplam	30	100,0

Tablo 21 incelendiğinde şirketlerin %73,3'ünün finansal durum tabloları üzerinde önemli bir etkisi olmadığı görülmektedir. Bu nedenle herhangi bir düzeltmenin muhasebeleştirilmediği anlaşılmıştır. Şirketlerin %26,7'sinde ise TFRS 15'in etkisinin olduğu görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sırasında, kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda değişim olup olmadığı sorusuna cevap aranmıştır. Tablo 22'de bu soru ile ilgili frekans ve yüzde dağılımları görülmektedir.

Tablo 22
Kar/Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosunda Değişim

Değişiklik	Frekans	Yüzde (%)
Var	8	26,7
Yok	22	73,3
Genel Toplam	30	100,0

Tablo 22 incelendiğinde şirketlerin %73,3'ünün kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu üzerinde önemli derecede etkisi olmadığı görülmektedir. Bu nedenle herhangi bir düzeltmenin muhasebeleştirilmediği anlaşılmıştır. Şirketlerin %26,7'sinde ise TFRS 15'in kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu üzerinde etkisinin olduğu görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sırasında, nakit akış tablosunda değişim olup olmadığı sorusuna cevap aranmıştır. Tablo 23'te bu soru ile ilgili frekans ve yüzde dağılımları görülmektedir.

Tablo 23
Nakit Akış Tablosunda Değişim

	Frekans	Yüzde (%)
Var	1	3,3
Yok	29	96,7
Genel Toplam	30	100,0

Tablo 23 incelendiğinde şirketlerin %96,7’sinin nakit akış tablosunda üzerinde önemli bir etkisi olmadığı görülmektedir. Bu nedenle herhangi bir düzeltmenin muhasebeleştirilmediği anlaşılmıştır. TFRS 15’in %3,3’ünde diğer bir ifadeyle sadece bir şirketin nakit akış tablosunda üzerinde etkisinin olduğu görülmektedir.

Tablo 21 ve Tablo 22 bulguları benzer olmasına rağmen aynı şirketlerin hem gelir tablosunda hem de finansal durum tablosunda değişikliğin olmadığını ifade etmek gerekmektedir. Finansal tablolarında değişiklik olan şirketler ve finansal tabloları aşağıdaki tablo 24’te görülmektedir.

Tablo 24
TFRS 15’in Etkisi Görülen Şirketler ve Finansal Tablolar

Şirket Adı	Finansal Durum Tablosu	Kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu	Nakit Akış Tablosu
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	✓	yok	yok
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	✓	✓	✓
Türk Hava Yolları A.O.	✓	✓	yok
Arçelik A.Ş.	✓	yok	yok
Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	Yok	✓	yok
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	✓	✓	yok
Alarko Carrier Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	✓	✓	yok

Şirket Adı	Finansal Durum Tablosu	Kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu	Nakit Akış Tablosu
Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	yok	✓	yok
Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	✓	✓	yok
Dyo Boya Fabrikaları Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	✓	✓	yok

Tablo 24 incelendiğinde Türk Telekomünikasyon A.Ş.’nin her üç finansal tablosunda da TFRS 15’in kümülatif etkisinin olduğu ve muhasebeleştirilmenin yapıldığı görülmektedir. Nakit akış tablosunda üzerinde önemli bir etkinin diğer şirketlerde olmadığı görülmektedir. Bu nedenle herhangi bir düzeltmenin muhasebeleştirilmediği bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sırasında anlaşılmıştır. TFRS 15’in Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.’nin sadece finansal durum tablosu üzerinde etkisinin olduğu görülmektedir. Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi Ve Ticaret A.Ş. ve Petkim Petrokimya Holding A.Ş.’nin Kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu üzerinde TFRS 15’in etkisinin muhasebeleştirilmesine rağmen finansal durum tablosu üzerinde önemli bir etkisinin olmaması nedeniyle muhasebeleştirilmenin olmadığı anlaşılmıştır.

5.4.2. Şirketlerin Finansal Tablolarında TFRS 15 Değişimleri İle İlgili Bulgular

Aşağıda bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sonucu finansal tablolarında değişikliklerin olduğu şirketlerle ilgili bulgular yer almaktadır. Şirketlerin bilgileri denetim raporlarından alınmış ve hesap kalemleri üzerinde TFRS 15 etkisi artış /azalış yüzdesi olarak hesaplanmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

Tablo 25
Türk Telekom A.Ş. Finansal Durum Tablosundaki Değişimler

31.Ara.18	Raporlanan	Düzeltilmeler	TFRS 15 olmadan bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Maddi olmayan duran varlıklar	9.738.095	-1.024.338	8.713.757	11,76
Ticari ve diğer alacaklar	5.384.712	18.165	5.402.877	-0,34
Ertelenmiş vergi varlığı	896.513	-13.430	883.083	1,52
Diğer varlıklar	20.179.191	–	20.179.191	0
Toplam varlıklar	36.198.511	-1.019.603	35.178.908	2,9
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	205.257	-64.910	140.347	46,25
Ertelenmiş gelirler	1.108.428	-289.935	818.493	35,42
Diğer yükümlülükler	27.431.223	–	27.431.223	0
Toplam yükümlülükler	28.744.908	-354.845	28.390.063	1,25
Geçmiş yıl (zararları) / karları	1.288.993	-552.246	736.747	74,96
Yabancı para çevirim farkları	417.238	10.583	427.821	-2,47
Net dönem karı / (zararı)	-1.391.261	-123.095	-1.514.356	-8,13
Diğer özkaynaklar	7.138.633	–	7.138.633	0
Toplam özkaynaklar	7.453.603	-664.758	6.788.845	9,79

Tablo 25’te Türk Telekom A.Ş. finansal durum tablosundaki değişimler yer almaktadır. Tablo 25 incelendiğinde varlıklarda ve özkaynaklarda TFRS 15 etkisinin olduğu görülmektedir. Maddi olmayan duran varlıklarda %11,76, ticari ve diğer alacaklarda %0,34, ertelenmiş vergi varlığında %1,52 oranında değişim olduğu anlaşılmaktadır. Toplam varlıklardaki değişim %2,9 oranında ve artış şeklinde gerçekleşmiştir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğünde %46,25, ertelenmiş gelirlerde %35,42 oranında yüksek bir değişim gerçekleşmiştir. Fakat oran yüksek olmasına rağmen rakamsal olarak bakıldığında küçük rakamlar olduğu ve toplam yükümlülükleri %1,25 oranında etkilediği görülmektedir. Geçmiş yıl karlarını %74,96 oranında

değiştirdiği, bununla birlikte toplam özkaynaklardaki değişimin %9,79 da kaldığı anlaşılmaktadır.

Tablo 26’da Türk Telekom A.Ş. konsolide gelir tablosunda TFRS 15 uygulamasının etkileri ve uygulama sonucunda hesap kalemlerinde meydana gelen değişimler yer almaktadır. Tablo incelendiğinde dönem karında %8,13 oranında bir azalışa neden olduğu görülmektedir. Bu etkide pazarlama satış dağıtım giderlerinin %6,99 oranında etkili olduğu anlaşılmaktadır. Hasılat hesap kaleminde TFRS 15 etkisi nedeniyle düzeltme miktarı 29.794 TL olarak gerçekleşmiştir. Vergi giderlerinde de %1,67 oranında bir azalış etkisi olduğu görülmektedir.

Tablo 26
Türk Telekom Konsolide Gelir Tablosundaki Değişimler

31.Ara.18	Raporlanan	Düzeltilmeler	TFRS 15 olmadan bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Hasılat	20.430.900	29.794	20.460.694	-0,15
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	-2.409.985	-181.135	-2.591.120	-6,99
Finansman gelirleri / (giderleri), net	-6.449.820	17.510	-6.432.310	0,27
Vergi gideri	631.020	10.736	641.756	-1,67
Diğer giderler	-13.593.376	–	-13.593.376	0
Dönem karı / (zararı)	-1.391.261	-123.095	-1.514.356	-8,13
Toplam kapsamlı gelir	4.041.390	-123.095	3.918.295	3,14

Tablo 27’de Türk Telekom A.Ş. nakit akış tablosunda TFRS 15 uygulamasının etkileri ve uygulama sonucunda hesap kalemlerinde meydana gelen değişimler yer almaktadır. Tablo incelendiğinde dönem karında %8,13 oranında bir azalış meydana geldiği görülmektedir. Faaliyetlerle ilgili diğer yükümlülüklerdeki artışın %13,53 oranında olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 27
Türk Telekom A.Ş. Nakit Akış Tablosundaki Değişimler

31.Ara.18	Raporlanan	Düzeltilmeler	TFRS 15 olmadan bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Dönem karı / (zararı)	-1.391.261	-123.095	-1.514.356	-8,13
Dönem net karı mutabakatı ile ilgili düzeltmeler:				
-Amortisman ve itfa gideri ile ilgili düzeltmeler	3.717.763	-480.139	3.237.624	14,83
-Vergi gideri ile ilgili düzeltmeler	-631.020	-10.736	-641.756	-1,67
-Diğer	7.407.823	-	7.407.823	0
İşletme sermayesinde gerçekleşen değişimler:				
-Faaliyetlerle ilgili diğer yükümlülüklerdeki artış	396.888	-47.303	349.585	13,53

Tablo 28’de TOFAŞ’ın gelir tablosunda TFRS 15 uygulamasının etkileri ve uygulama sonucunda hesap kalemlerinde meydana gelen değişimler yer almaktadır. Tablo incelendiğinde diğer kısa vadeli karşılıklarda standardın etkisinin %3,17 oranında değişime neden olduğu görülmektedir. Ertelenmiş gelirlerde %16,18 oranında standardın etkisinin olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 28
TOFAŞ Kapsamlı Gelir Tablosundaki Değişimler

	1 Ocak 2018 – Değişiklik öncesi	Yeni standardın etkileri	1 Ocak 2018 – Değişiklik sonrası	Artış/Azalış (%)
Ertelenmiş vergi varlığı	769.448	-585	768.863	0,076
Toplam varlıklar	13.875.148	-585	13.874.563	0,004
Diğer kısa vadeli karşılıklar	211.029	-6.491	204.538	3,173
Ertelenmiş gelirler	47.382	9.149	56.531	-16,184
Toplam yükümlülükler	10.292.111	2.658	10.294.769	-0,026
Geçmiş yıl karları	1.850.757	-2.073	1.848.684	0,112
Özsermaye	3.583.037	-2.073	3.580.964	0,058

Tablo 29’da TOFAŞ’ın gelir tablosunda TFRS 15 uygulamasının etkilerinin ayrıntılı olarak yer aldığı görülmektedir. Tablo incelendiğinde TOFAŞ’ın hasılatında azalma olduğu ve net dönem karının da azaldığı görülmektedir.

Tablo 29
TOFAŞ Kapsamlı Gelir Tablosundaki Değişimler

	1 Ocak 2018 – Değişiklik öncesi	Yeni standardın etkileri	1 Ocak 2018 – Değişiklik sonrası	Artış/Azalış (%)
Ertelenmiş gelirler	45.192	11.040	56.232	-19,633
Ertelenmiş vergi varlığı	939.174	2.429	941.603	-0,258
Ertelenmiş vergi geliri	62.987	2.429	65.416	-3,713
Hasılat	18.614.371	-11.040	18.603.331	0,059
Net dönem karı	1.339.034	-8.611	1.330.423	0,647

Tablo 30’da TOFAŞ’ın TFRS 15 uygulamasının garanti gider karşılıkları etkileri yer almaktadır.

Tablo 30
TOFAŞ Garanti Gider Karşılıkları

	31.Ara.18	31.Ara.17
Garanti gider karşılığı	147.956	135.401
Dava karşılıkları	8.359	7.754
İdari gider karşılıkları	-	6.312
Diğer	284	61.562
Toplam	156.599	211.029

Tablo 31’de TOFAŞ’ın TFRS 15 uygulamasının garanti gider karşılığının hareketleri yer almaktadır. Karşılıkların 6.491 TL arttığı görülmektedir.

Tablo 31
TOFAŞ Garanti Gider Karşılığının Hareket Tablosu

	2018	2017
01.Oca	135.401	91.551
Yıl içinde ödenen	-90.888	-64.045
Yıl içerisindeki artış (Not 20)	109.934	107.895
TFRS 15 ilk uygulama etkisi (Not 2.2)	-6.491	-
31.Ara	147.956	135.401

Tablo 32’de DYÖ’nün TFRS 15 uygulamasının geçmiş yıl zararları üzerindeki etkisi yer almaktadır. Geçmiş yıl zararlarının TFRS 15 uygulamasından sonra %11 azaldığı görülmektedir.

Tablo 32
DYO Geçmiş Yıl Zararlarındaki Değişimler

1 Ocak 2018 itibarıyla	Uygulanan Standart Öncesi bakiyeler	TFRS 15 etkisi (*)	Standart Sonrası bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Geçmiş yıl zararları	-87.000.641	8.294.386	-78.706.255	11

Tablo 33'te DYO'nun TFRS 15 uygulamasının finansal durum tablosu, gelir tablosu ve nakit akış tablosu üzerindeki etkisi yer almaktadır.

Tablo 33
DYO Finansal Durum Tablosu, Gelir Tablosu ve Nakit Akış Tablosundaki Değişimler

	Uygulanan Standart Öncesi bakiyeler	TFRS 15 etkisi (*)	Standart Sonrası bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Konsolide Finansal Durum Tablosu				
Ticari Alacaklar	397.764.446	13.371.216	411.135.662	-3,25
Ticari Borçlar	243.616.910	-2.322.268	241.294.642	0,96
Ertelenmiş Gelirler	22.293.281	-450.428	21.842.853	2,06
Ertelenmiş Vergi Varlığı/ Yükümlülüğü (net)	-21.256.238	-2.331.675	-23.587.913	-9,89
Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları				
Hasılat	1.076.623.834	-5.772.302	1.070.851.532	0,54
Satışların Maliyeti	-750.830.679	-1.961.948	-752.792.627	-0,26
Pazarlama Ve Dağıtım Maliyetleri	-134.574.192	7.734.250	-126.839.942	6,10
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	300.851.805	-2.772.695	298.079.110	0,93
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-371.709.225	13.371.216	-358.338.009	3,73

	Uygulanan Standart Öncesi bakiyeler	TFRS 15 etkisi (*)	Standart Sonrası bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Ertelenmiş Vergi (Gideri) Geliri	4.557.978	-2.331.675	2.226.303	104,73
Konsolide Nakit Akış Tabloları				
Sürdürülen Faaliyetlerden Dönem Karı (Zararı)	-46.519.393	8.266.846	-38.252.547	21,61

Tablo 33 incelendiğinde, ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü hesabında %9,89 oranında artış olduğu görülmektedir. Ertelenmiş gelirlerde ise %2,06 oranında azalış olmuştur. Diğer kapsamlı gelir tablosu incelendiğinde hasılat hesap kaleminde 5.772.302 TL değerinde azalma olmuştur. Satışların maliyetinde ise 1.961.948 TL artış olduğu görülmektedir. Pazarlama ve dağıtım maliyetlerinde %6,10, esas faaliyetlerden diğer gelirlerde 0,93 azalış olurken esas faaliyetlerden diğer giderlerde %3,73 oranında azalış olduğu görülmektedir. Ertelenmiş vergi gelirlerinde %104,73 oranında bir azalma görülmektedir. Nakit akış tablosunda değişimin ise sürdürülen faaliyetlerden dönem kar/zararı hesap kaleminde olduğu görülmektedir.

Tablo 34'te VESTEL'in TFRS 15 uygulamasının finansal durum tablosu ve gelir tablosu üzerindeki etkisi yer almaktadır. Tablo incelendiğinde stoklar hesap kaleminde %2,32, peşin ödenmiş giderlerde %106,49 oranında azalış gerçekleşmiştir. Satışlar %1,12, satışların maliyeti %1,71 oranında artarken, esas faaliyetlerden diğer gelirler %13,12, giderler ise %13,17 oranında azalış gösterdiği anlaşılmaktadır.

Tablo 34
VESTEL Finansal Durum Tablosu ve Gelir Tablosundaki Değişimler

	Uygulanan Standart Öncesi bakiyeler	TFRS 15 etkisi (*)	Standart Sonrası bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Finansal Durum Tablosu				
Stoklar	565.612	13.442	579.054	-2,32
Peşin Ödenmiş Giderler	26.065	-13.442	12.623	106,49
Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları				
Satışlar	5.629.953	64.020	5.693.973	-1,12
Satışların Maliyeti	-4.699.620	-81.988	-4.781.608	-1,71
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	551.928	-64.020	487.908	13,12
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-704.373	81.988	-622.385	13,17

(*) Vadeli alım ve satışların düzeltme etkisi

Tablo 35'te ALARKO'nun TFRS 15 uygulamasının geçmiş yıl karları üzerindeki etkisi yer almaktadır. Tablo incelendiğinde TFRS 15 uyarında geçmiş yıl düzeltmelerinin toplam etkisinin 64.692 TL olduğu görülmektedir.

Tablo 35
ALARKO Geçmiş Yıl Karlarındaki Değişimler

Geçmiş yıllar karları - 31 Aralık 2017	899.194.901
Ticari alacaklardaki artış/azalış	3.836.489
Ertelenmiş gelirlerdeki artış/azalış	-3.753.481
Ertelenmiş vergi etkisi	-18.262
Kontrol gücü olmayan paylar	-54
TFRS 15 uyarınca geçmiş yıl düzeltmelerinin toplam etkisi	64.692
Geçmiş yıllar karları – 1 Ocak 2018 (TFRS 15 etkileri dahil)	899.259.593

Tablo 36’da ALARKO’nun TFRS 15 uygulamasının finansal durum tablosu üzerindeki etkisi yer almaktadır. Tablo incelendiğinde kısa vadeli ticari alacaklarda%2,65, kısa ve uzun vadeli ertelenmiş gelirlerde %1,41, geçmiş yıl karları veya zararlarında %1,28 oranında artış gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 36
ALARKO Finansal Durum Tablosundaki Değişimler

Konsolide finansal durum tablosu	01.01.2018 yeniden düzenlenen	TFRS 15 etkisi	31 12.2017 raporlanan	Artış/Azalış (%)
Kısa vadeli ticari alacaklar (net)	132.438.449	3.836.489	129.014.902	2,65
Finansal yatırımlar	422.427.360	-	422.802.391	-0,09
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	659.267.330	-	647.290.116	1,85
Kısa ve uzun vadeli ertelenmiş gelirler	269.305.590	3.753.481	265.552.109	1,41
Ertelenmiş vergi varlıkları	32.571.022	-18.262	32.498.482	0,22
Geçmiş yıl karları veya zararları	910.722.645	64.692	899.194.901	1,28
Kontrol gücü olmayan paylar	320.832.184	54	321.015.139	-0,06

Tablo 37’de PEGASUS’un TFRS 15 uygulamasının kapsamlı gelir tablosu üzerindeki etkisi yer almaktadır. Tablo incelendiğinde hasılat kaleminde 24.046.157 TL değerinde (0,29 oranında) bir artış olduğu görülmektedir. TFRS 15 uygulaması sonucunda brüt karda %1,94, esas faaliyet karında %3,12, finansman gideri öncesi faaliyet karında %3, vergi öncesi karında %4,61, dönem karında ise %3,85 oranında değişim meydana geldiği görülmektedir. Toplam kapsamlı gelire TFRS 15 etkisi ise %1,51 oranında olmuştur.

Tablo 37
Pegasus Kapsamlı Gelir Tablosundaki Değişimler

	01.01.2018 yeniden düzenlenen	TFRS 15 etkisi	31 12.2017 raporlanan	Artış/Azalış (%)
Kar veya zarar kısmı				
Hasılat	8.296.736.033	24.046.157	8.272.689.876	0,29
Satışların maliyeti (-)	-7.033.557.877	-	-7.033.557.877	
Brüt kar	1.263.178.156	24.046.157	1.239.131.999	1,94
Esas faaliyet karı	791.721.574	24.046.157	771.135.518	3,12
Finansman gideri öncesi faaliyet karı	823.214.866	24.046.157	802.628.810	3,00
Vergi öncesi karı	542.265.846	24.046.157	521.679.790	4,61
Vergi gideri	-40.148.831	-5.290.155	-34.858.676	15,18
Ertelenmiş vergi gideri	-15.569.025	-5.290.155	-10.970.890	48,22
Dönem karı	502.117.015	18.756.002	486.821.114	3,85
Dönem karının dağılımı				
Ana ortaklık payları	507.378.625	18.756.002	491.390.704	3,82
	502.117.015	18.756.002	486.129.094	3,86
Pay başına kazanç (TL)	4,96	0	5	3,74
Diğer kapsamlı gelir kısmı				
Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmayacaklar				
Toplam kapsamlı gelir	1.256.408.413	18.756.002	1.240.420.492	1,51
Toplam kapsamlı gelirin dağılımı				
Kontrol gücü olmayan paylar	-14.155.050	-	-14.155.050	
Ana ortaklık payları	1.270.563.463	18.756.002	1.254.575.542	1,50
	1.256.408.413	18.756.002	1.240.420.492	1,51

Tablo 38’de PEGASUS’un TFRS 15 uygulamasının finansal durum tablosu üzerindeki etkisi yer almaktadır. Tablo incelendiğinde geçmiş yıl karları üzerinde TFRS 15’in değişim etkisinin 18.756.002 TL olduğu, aynı tutarda net dönem karını etkilediği görülmektedir.

Tablo 38
PEGASUS Finansal Durum Tablosundaki Değişimler

	31.Ara.18	TFRS 9 Etkileri	TFRS 15 Etkileri	(etkiler hariç)
Geçmiş yıllar karları	832.182.941	-6.870.676	-18.756.002	857.809.619
Net dönem karı	507.378.625	-2.768.081	18.756.002	491.390.704
Kontrol gücü olmayan paylar	-37.610.607	-	-	-37.610.607
TOPLAM KAYNAKLAR	13.664.887.536	-12.048.446	-	13.676.935.982

Tablo 39’da PETKİM’in TFRS 15 uygulamasının kapsamlı gelir tablosu üzerindeki etkisi yer almaktadır. Tablo incelendiğinde hasılatın 67.434 TL değişim gösterdiği görülmektedir. Esas faaliyetlerden diğer gelirlerindeki değişim oranı ise %15,05 olmuştur.

Tablo 39
PETKİM Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirdeki Değişim

Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları	Uygulanan Standard öncesi bakiyeler	Uygulanan standardın etkisi(*)	Uygulanan Standard sonrası bakiyeler	Artış/Azalış (%)
Hasılat	9.247.283	67.434	9.314.717	-0,72
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	515.419	-67.434	447.985	15,05

5.4.3. Şirketlerin Karlılık Oranlarında TFRS 15 Uygulamasının Etkisi İle İlgili Bulgular

Bu bölümde TFRS 15 etkisini denetim raporlarında gösteren şirketlerin karlılık oranları 2017-2018 yılı itibariyle karşılaştırılmıştır. Elde edilen bulgular aşağıda yer almaktadır.

Özsermaye karlılığı- Rantabilite Oranı: Rantabilite oranı olarak da adlandırılan özsermaye karlılığı oranı işletmenin başarı ölçüsünü göstermektedir. Yıllar içinde meydana gelen değişimler özsermayenin elde ettiği karın artma veya azalma eğilimi gösterip göstermediğini ifade etmektedir. Bu oran aşağıda yer alan formül yardımıyla hesaplanmıştır.

$$\text{Net Karın ÖzKaynaklara Oranı} = \frac{\text{Netkar}}{\text{özkaynaklar}}$$

Tablo 40
Rantabilite Oranındaki Değişim

Şirketler	2018	2017
TÜRK TELEKOM	-0,19	0,25
ALARKO	-0,12	0,14
DYO	-0,29	-0,02
PETKİM	0,21	0,36
TOFAŞ	0,36	0,36
VESTEL	0,34	0,29
PEGASUS	0,14	0,20
ISUZU	-0,12	-0,08

Tablo 29 incelendiğinde TFRS 15 etkisini denetim raporlarında gösteren şirketlerden TOFAŞ hariç diğerlerinin özsermaye karlılığının değiştiği görülmektedir.

Türk Telekom’da 2017 yılında 0,25 olan özsermaye karlılık oranının 2018 yılında -0,19 a gerilediği, Alarko’da 0,14 den -0,12’ye, Petkim’de 0,36 dan 0,21’e, Pagasus’ta 0,20 den 0,14 e gerilediği görülürken Vestel’de 0,29 dan 0,34’e çıktığı görülmektedir.

Karın net Satışlara Oranı: Satışların karlılığı olarak da adlandırılan bu oranda yıllar içinde meydana gelen değişimler net satışların elde ettiği karın artma veya azalma eğilimi gösterip göstermediğini ifade etmektedir. Bu oran aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmıştır.

$$\text{Karın Net Satışlara Oranı} = \frac{\text{Net Kâr}}{\text{Net Satışlar}}$$

Tablo 41
Satışların Karlılığı Oranındaki Değişim

Şirketler	2018	2017
TÜRK TELEKOM	-0,068	0,063
ALARKO	-0,171	0,359
DYO	-0,036	-0,004
PETKİM	0,094	0,190
TOFAŞ	0,072	0,073
VESTEL	0,109	0,077
PEGASUS	-0,005	-0,004
ISUZU	-0,057	-0,050

Tablo 41 incelendiğinde TFRS 15 etkisini denetim raporlarında gösteren şirketlerin tamamında satışların karlılığının değiştiği görülmektedir.

Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı: brüt kar marjı olarak da adlandırılan bu oranın hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmıştır.

$$\text{Brüt Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt Satış Karı}}{\text{Net Satışlar}}$$

Tablo 42
Brüt Kar Marjı

Şirketler	2018	2017
TÜRK TELEKOM	0,45	0,45
ALARKO	0,16	0,17
DYO	0,30	0,28
PETKİM	0,17	0,25
TOFAŞ	0,13	0,11
VESTEL	0,16	0,13
PEGASUS	0,15	0,14
ISUZU	0,16	0,13

Tablo 42 incelendiğinde Türk Telekom’un brüt kar marjında 2017-2018 yılları itibariyle bir değişiklik olmadığı kar marjının %45 olduğu görülmektedir. Alarko’nun brüt kar marjı 2018 yılında 0,17den 0,16 ya, Petkim’in 0,25 den 0,17 ye düştüğü görülmektedir. Bununla birlikte DYO’nun brüt kar marjı 0,28 den 0,30’a, TOFAŞ’ın, 0,11 den 0,13’e, VESTEL’in 0,13 den 0,16’ya, PEGASUS’un 0,14 den 0,15’e, ISUZU’nun 0,13 den 0,16 ya yükseldiği görülmektedir.

Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı: Geçmiş yıllarla karşılaştırıldığında bu oranın düşmesi olumlu karşılanmaktadır. Bu oranın hesaplanmasında aşağıda yer alan formül kullanılmıştır.

$$\text{Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı} = \frac{\text{Satılan Malın Maliyeti}}{\text{Net Satışlar Oranı}}$$

Tablo 43’te satılan malın maliyetinin net satışlara oranında 2017-2018 yılları itibariyle meydana gelen değişim görünmektedir.

Tablo 43
Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı

Şirketler	2018	2017
TÜRK TELEKOM	-0,55	-0,55
ALARKO	-0,84	-0,83
DYO	-0,70	-0,72
PETKİM	-0,83	-0,75
TOFAŞ	-0,87	-0,89
VESTEL	-0,84	-0,87
PEGASUS	-0,85	-0,86
ISUZU	-0,84	-0,87

5.4.4. Sektörler Kapsamında TFRS 15 Uygulamasının Etkilerine Dair Bulgular

Araştırma kapsamına alınan şirketlerden iki tanesi haberleşme sektöründe faaliyet gösteren şirketlerdir. BİST’te faaliyet gösteren ve haberleşme sektöründe faaliyet gösteren sadece iki şirket yer aldığından bu şirketler araştırma kapsamına alınmıştır. Turkcell ve Türk Telekom şirketleri haberleşme sektöründe faaliyet gösteren ve BİST’te yer alan iki şirket olarak denetim raporları incelenmiştir. İnceleme sonucunda iki şirketin finansal tablolarının da TFRS 15 uygulamasından etkilendiği görülmüştür. Bu nedenle haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin %100’ünün standardın uygulamasından etkilendiği ifade edilebilir.

Araştırma kapsamına alınan şirketlerden 7 tanesi ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren şirketlerdir. BİST’te faaliyet gösteren ve ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren 7 şirket yer aldığından bu şirketler araştırma kapsamına alınmıştır. Denetim raporları incelemesi sonucunda sadece THY ve Pegasus şirketlerinin finansal tablolarının TFRS 15 uygulamasından etkilendiği görülmüştür. Bu nedenle ulaştırma sektöründe yer alan şirketlerin %28,57’sinin standardın uygulamasından etkilendiği ifade edilebilir.

Araştırma kapsamına alınan şirketlerden 21 tanesi imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerdir. Denetim raporları incelenen bu şirketlerden 6 tanesinin finansal tablolarının TFRS 15 uygulamasından etkilendiği görülmüştür. Bu şirketler Arçelik, Alarko, Isuzu, Tofaş, DYO ve Petkim olarak tespit edilmiştir. Bu nedenle imalat sektöründe yer alan şirketlerin %28'inin standardın uygulamasından etkilendiği ifade edilebilir.

Araştırma kapsamında bulunan ve imalat alt sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler değerlendirildiğinde değişiklik etkisinin metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektörlerinde bulunan 9 şirketten 4'ünün etkilendiği görülmüştür. Alt sektörlerden kimya, petrol kauçuk ve plastik ürün sektörlerinde faaliyette bulunan ve araştırma kapsamına alınan 3 şirketten 2'sinin standardın uygulanmasından etkilendiği elde edilen bulgular arasındadır. Tablo 14 incelendiğinde imalat sektöründe faaliyet gösteren ve araştırmaya dâhil edilen şirketlerin alt sektörler itibariyle dağılımları görülmektedir. Bununla birlikte imalat alt sektörde yer alan toprak ve taş dayalı 3, metal ana sanayide 4 ve giyim eşyası, dokuma ve deri alt sektörlerinde faaliyette bulunan 1 şirketin denetim raporlarının incelenmesi sonucunda TFRS 15 etkisinin olmadığı bilgisine ulaşılmıştır.

SONUÇ

Türkiye’de işletmeler hasılatı kayıt altına alırken Vergi Usul Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve BOBİ FRS’ye uygun olarak kayıt yapmaktadır. Araştırma sonuçlarına göre; TFRS 15’e göre hasılat edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde kayıt altına alınırken, VUK’a göre tahakkuk esası geçerlidir. VUK’a göre hasılatın kayıt altına alınması için, miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması gerekmektedir. BOBİ FRS’ye göre, hasılatın kayıt altına alınması için ekonomik faydanın işletmeye girmesinin olası olması ve bu faydanın güvenilir şekilde ölçülmesi gerekmektedir.

TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK’da bir diğer farklılık mal satışında, satışın vadeli olarak gerçekleştirilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS’de vade bir yıl ise peşin bedelle vadeli bedel arasında oluşan vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Vadenin bir yılın üzerinde olması halinde ise vade farkı ayrıştırılmakta ve etkin faiz yöntemi uygulanmaktadır. Aynı zamanda ilgili dönemin gelmesine kadar finansal durum tablosunda ertelenen faiz geliri olarak bekletilmesi gerekmektedir. TMS/TFRS’ de uygulama kolaylığı hariç tutulmak üzere bütün vade farkları ayrıştırılmaktadır. VUK’a göre vade bir yıl veya daha uzun fark etmeksizin vadeli bedel hasılatın konusu olmaktadır.

BOBİ FRS’de hizmet sunumları ve inşa sözleşmeleri dönemsel olarak ve tamamlanma yüzdesi yöntemi ile muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15’e göre hizmetlerin muhasebeleştirilmesi için, edim yükümlülükleri belirli bir anda yerine getirilmiş veya zamana yaygın bir şekilde gerçekleşmiş olabilmektedir. VUK’ a göre ise hizmet yerine getirildiğinde ve elde edilen gelir, tutar ve içerik olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir.

TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK arasında standartlaşma sağlanmak istense de uygulamalarda önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu durum finansal tabloların şekil olarak benzerlik göstermesine rağmen içerik açısından farklılıkları beraberinde getirmektedir. Elde edilen araştırma bulgularından hareketle yapılacak çalışmalarla

bütünlüğün bir an önce sağlanmasının önemli olduğu düşünülmektedir. Farklılıkların giderilmesinin uygulamacılara ve araştırmacılara kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırmada BİST’te yer alan 30 şirketin bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları analiz edilmiştir. Yapılan incelemelerde elde edilen önemli sonuçlar bulunmaktadır. Müşteri sözleşmelerinden hasılat standartı, “gelir tahakkukları” ve “ertelenmiş gelir” olarak bilinen hesapları tanımlamak için “müşteri sözleşmelerinden varlıklar” ve “müşteri sözleşmelerinden yükümlülükler” terimlerini kullanmaktadır. Bununla birlikte standart, finansal durum tablosundaki alternatif açıklamaların kullanılmasını yasaklamamıştır. Bu nedenle analiz kapsamındaki şirketlerin denetim raporlarının incelenmesi sonucunda birçok şirketin bu tür bakiyeleri tanımlamak için yeni terminolojiyi benimsemek yerine eski tanımlar üzerinden gösterimlere devam ettikleri görülmüştür. Bulgulardan hareketle Tek Düzen Hesap Planında sözleşme varlıklarının ve sözleşme borçlarının izlenebilmesi amacıyla yeni hesapların açılmasının önemli olduğu ifade edilebilir.

Elde edilen sonuçlar standardın ilk uygulamasının, şirketlerin finansal durumu ve/veya finansal performansı üzerinde önemli bir etkisi olmamasına rağmen hasılat işlemleri için daha kapsamlı açıklamalar yapıldığını göstermektedir.

Şirketlerin, geçmiş yıllara ait konsolide finansal tabloları yeniden düzenlemesi yoluna gitmedikleri analiz sonuçları arasındadır. Şirketlerin bu standardı sadece ilk uygulama tarihi olan 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla tamamlanmamış sözleşmeler için hesapladıkları ve hesaplanan kümülatif etkiyi geçmiş yıl karlarına kaydettikleri veya özkaynaklarda muhasebeleştirme yoluna gittikleri görülmüştür.

Denetim raporlarının analiz edilmesi sonucunda, hasılat standardının şirketlerin ödeyecekleri vergi tutarları üzerinde etkileri olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin hasılatın kayıt altına alınmasında vadeli satışlarla ilgili uygulamadan kaynaklandığı düşünülmektedir. Standarda göre şirketler vadeli satış işlemi sırasında sözleşmenin başlangıcında depozito aldıklarında kalan tutar riskli değil tahsil edilebilirse hasılat olarak erken kayıt altına alınmaktadır. Riskli bir durum söz konusu ise ve sözleşmenin

kalan tutarı tahsil edilebilir değilse hasılat muhasebeleştirilmemektedir. Bu durumda ödenecek vergi tutarını etkilemektedir.

Araştırmada, TFRS 15 etkisini denetim raporlarında gösteren şirketlerin karlılık oranları 2017-2018 yılları itibariyle karşılaştırılmıştır. Şirketlerin özsermaye karlılığının olumsuz yönde değiştiği tespit edilmiştir. Bununla birlikte brüt kar marjlarının arttığı görülmüştür.

Araştırma sonuçları haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin %100'ünün standardın uygulamasından etkilendiğini gösterirken, ulaştırma sektöründe yer alan şirketlerin %28'inin, imalat sektöründeki şirketlerin %28'inin standardın uygulamasından etkilendiği tespit edilmiştir. İmalat alt sektörde yer alan taş ve toprağa dayalı, metal ana sanayi ve dokuma, giyim eşyası ve deri alt sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporlarının incelenmesi sonucunda TFRS 15 etkisinin olmadığı görülmüştür.

Bundan sonra yapılacak çalışmalarda TFRS 15 standardının etkilerinin diğer sektörlerde etkisi incelenebilir. Daha fazla şirket genelinde bu araştırma yapılabilir. Sektörlerde yer alan şirketlerde uygulama örnekleri yapılarak uygulamacılara yol gösterilebilir. Şirketlerin standarttaki hususları uygulama seviyelerini tespit etmeye yönelik araştırmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Nalan ve Hamdi Aydın. **Muhasebe Teorileri**. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No:98. 1987.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- Arar, Mustafa. **BOBİ FRS Muhasebesi**. İstanbul: Kitap-1, 2018.
- Ataman, Başak. “TFRS Tam Set ile BOBİ FRS’larına Genel Bakış ve Değerlendirme”, Kıymet Tunca Çalıyurt (Ed.). **Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular 2017** içinde. Trakya: Trakya Üniversitesi Yayınları, 2017, ss.9-23.
- Ataman, Başak, Gürbüz Gökçen ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.
- Çetiner, Ertuğrul. **Genel Muhasebe Teori ve Uygulama**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2006.
- Çetiner, Ertuğrul. **Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- Erdoğan, Murat. **Finansal Muhasebe**. İstanbul: Beta Yayınevi, 2002.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme, Yıldız Özerhan ve Selahattin Karabınar. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, 2013.
- Greuning, Hennie Van, Darrel Scott ve Simonet Terblanche. **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**. Washington, D.C: The World Bank, 2011.
- Gürboğa, Erkan ve Tuncel Atabey. **Vergi Kılavuzu**. İzmir: İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2008.
- Karapınar, Selahattin. **Türkiye’de Hasılat Ölçümü ve Raporlanmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri**. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2011.
- Kumrulu, Ahmet, Mualla Öncel ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2000.
- Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. İstanbul: Oluş Yayınevi, 2005.

- Özbirecikli, Mehmet, İlker Kıymetli Şen ve Kayahan Tüm, **Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı**. Ankara: Detay, 2017.
- Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık. **IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. 3. Baskı. Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2015.
- Öztürk, Veli. **Genel Muhasebe ve Mali Analiz**. Ankara: Kariyer Yayınları, 2015.
- Şavlı, Tuba. **UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması**. İstanbul: İSMMMO, 2016.
- Şenlik, Mehmet. **Açıklamalı-Örnekli İnşaat Muhasebesi**. Ankara: Seçkin Kitabevi, 2015.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**. Bursa: Ekin, 2011.
- Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.

Sürekli Yayınlar

- Al-Ghanem, W. ve M. Hegazy. "An Empirical Analysis of Audit Delays and Timeliness of Corporate Financial Reporting in Kuwait". **Eurasian Business Review**. Vol.1, No.1, 2011, ss.73-90.
- Aktaş, Rabia ve İsmail Deniz Varol. "Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri". **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı.73, Ocak 2017, ss.27-50.
- Aktürk, Ahmet ve Durmuş Acar. "Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri". **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.113, 2012, ss.17-38.
- Alkan, Betül Şeyma. "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi". **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.28, 2018, ss.107-134.
- Arabacı, Havva. "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama". **Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences**. Özel Sayı, 2017, ss.59-66.
- Ataman, Başak ve Hakan Cavlak. "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama". **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt.39, Sayı.2, Aralık 2017, ss.403-430.
- Atwood, T. J., Michael S. Drake ve Linda A. Myers, "Book-tax Conformity, Earnings Persistence and the Association Between Earnings and Future Cash Flows". **Journal of Accounting and Economics**. Vol.50, No.1, 2010, ss.111-125.
- Barth, Mary E. "Global Comparability in Financial Reporting: What, Why, How, and When?". **China Journal of Accounting Studies**. Vol.1, No.1, April 2013, ss.2-12.
- Bayraklı, Hüseyin. "Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar". **Mevzuat Dergisi**. Sayı.36, 2000, ss.1-15.
- Brown, Philip. "International Financial Reporting Standards: What Are The Benefits?". **Accounting and Business Research**. Vol.41, No.3, 2011, ss.269-285.
- Calayoğlu, İlker ve Yılmaz Recep. "TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması". **PESA International Journal of Social Studies**. Cilt.2, Sayı.2, 2016, ss.18-42.
- Castro, F. Henrique ve Veronica Santana. "Informativeness Of Stock Prices After IFRS Adoption In Brazil". **Journal of Multinational Financial Management**. Vol.47, December 2018, ss.46-59.

- Cengiz, Selim ve Büşra Tosunoğlu. “TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları”. **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.9, Sayı.2, 2018, ss.33-57.
- Christie, Nancy, John Brozovsky ve Sam Hicks. “Accounting For Small Businesses: The Role Of IFRS”. **The CPA Journal**. Vol.80, No.7, 2010, ss.40-43.
- Coşkun, Selin ve Şule Kırkık. “Changes Of Revenue Standard And Sectoral Effects Within The Framework Accounting And Reporting Standards: A Research On Explanations Of Retail Sector Companies”. **EconWorld Paris Proceedings**. France, July 25-27 2017, ss.1-16.
- Çakmak, Şefik. “Gelir Kavramı Üzerine”. **Vergi Dünyası**. Sayı.239, Temmuz 2001, ss.22-26.
- Çatıkkaş, Özgür, M. Esen Özgür ve Cafer Şuekinçi, “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği”. **Journal of Turkish Court of Accounts/Sayıştay Dergisi**. Sayı 108, 2018, ss.191-209.
- Dalkılıç, Ali Fatih. “The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers”. **International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences**. Vol.4, No.3-4, 2014, ss.67-84.
- DeFond, Mark, Xinzi Gao, Oliver Zhen Li ve Lijun Xia. “IFRS Adoption In China And Foreign Institutional Investments”. **China Journal of Accounting Research**. Vol.12, No.1, March 2019, ss.1-32.
- Doğan, Aziz. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı.80, 2018, ss.115-132.
- Downes, Jimmy F., Vanessa Flagmeier ve David Godsell. “Product market effects of IFRS adoption”. **Journal of Accounting and Public Policy**. Vol.37, No.5, September-October 2018, ss.376-401.
- Erol, Demir. “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme”. **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**. Cilt.8, Sayı.36, 2015, ss.834-845.
- Gassen, Joachim ve Thorsten Sellhorn. “Applying IFRS in Germany: Determinants And Consequences”. **Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis**. Vol.58, No.4, 2006, ss.1-38.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme. “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı.76, Ekim 2017, ss.1-24.

- Gökçen, Gürbüz, Erkan Öztürk ve Faruk Güleç. “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”. **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**. Cilt.3, Sayı.2, 2018, ss.437-457.
- Hamilton, Trina ve Daniel, J. Tschopp. “The Market For Corporate Responsibility Reporting In The Americas”. **Growth And Change**. Vol.43, No.4, 2012, ss.563-589.
- Hogan, John E., Katherine N. Lemon ve Barak Libai. “What is the True Value of a Lost Customer?”. **Journal of Service Research**. Vol.5, No.3, 2003, ss.196-208.
- Holzmann, Oscar J. ve Paul Munter. “Challenges in Achieving Convergence Between US GAAP and IFRS—The Case of the Revenue Recognition Standard”. **Journal of Corporate Accounting & Finance**. Vol.26, No.6, 2015, ss.101-106.
- Kalmış, Halis ve Feyza Kocaköy, “Tms-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt.12, Sayı.1, 2010, ss.123-145.
- Karacan, Sami ve Rahmi Uygun, “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”. **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**. Cilt.11, No.56, Nisan 2018, ss.799-813.
- Kaya, Pınar. “Stoklara İlişkin TM S 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt.20, Sayı 2, Haziran 2018, ss.262-285.
- Keskin, Ayşe İrem ve Banu Dinçer. “UFRS 15-Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”. **Maliye ve Finans Yazıları**. Cilt.1, Sayı.103, 2015, ss.219-246.
- Khasharmeh H. A. ve K. Aljifri. “The Timeliness of Annual Reports in Bahrain and the United Arab Emirates: An Empirical Comparative Study”. **The International Journal of Business and Finance Research**. Vol.4, No.1, 2010, ss.51-71.
- Kothari, S. P., Natalie Mizik ve Sugata Roychowdhury, “Managing for the Moment: The Role of Earnings Management via Real Activities versus Accruals in SEO Valuation”. **Accounting Review**. Vol.91, No.2, 2016, ss.559–586.
- Köse, Tunç ve Duygu Şengül Çelikay. “Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 127, Ocak-Şubat 2015, ss.19-44.
- Leuz, Christian, Peter D. Wysocki. “The Economics Of Disclosure And Financial Reporting Regulation: Evidence And Suggestions For Future Research”. **Journal Of Accounting Research**. Vol.54, No.2, 2016, ss.525-622.

- Li, Valerie. “The Effect of Real Earnings Management on the Persistence and Informativeness of Earnings”. **The British Accounting Review**. Vol.51, No.4, June 2019, ss.1-48.
- Mazumder, Bidhan Chandra ve Kanchan Kumar Purohit. “Revenue Recognition for Long-term Contracts under Ifrs 15: An Analysis with Reference to the Real Estate Companies In Bangladesh”. **Indian Journal of Accounting**. Vol.50, No.2, December 2018, ss.22-30.
- McCarthy, Mary ve Richard McCarthy. “Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules-based Standards and the IASB-FASB Revenue Recognition Model”. **Journal of Accounting and Finance**. Vol.14, No.6, 2014, ss.21-43.
- Meeks, Geof ve GM Peter Swann. “Accounting Standards And The Economics Of Standards”. **Accounting And Business Research**. Vol.39, No.3, 2009, ss.191-210.
- Oncioiu, Ionica ve Alin-Eliodor Tănase. “Revenue From Contracts With Customers Under IFRS 15: New Perspectives On Practice”. **Euroeconomica**. Vol.35, No.2, 2016, ss.31-40.
- Oyedokun, Godwin Emmanuel. “Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15”. **SSRN Electronic Journal**. May 2016, ss.1-25.
- Özkan, Serdar. “UMS – 18 Hasılat Standardı Ve ABD Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde Sahiplikle İlgili Risk Ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi Koşuluna İlişkin Açıklama Ve Örnekler”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.72, 2005, ss.66-85.
- Öztürk, Erkan. “Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması”. **İşletme Araştırmaları Dergisi**. Cilt.9, Sayı.3, 2017, ss.594-617.
- Saban, Metin Gürkan, Serhan Gürkan ve Hakan Vargün. “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama”. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. Cilt.12, Sayı.1, 2019, ss.43-64.
- Sabuncu, Birsal. “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm Ve Muhasebe Esaslarının Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”. **Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. Cilt.12, Sayı.1, 2019, ss.1-26.
- Sakarya, Şakir, Kemal Faruk Yazgan ve Hasan Hüseyin Yıldırım. “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nin Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin ve Farkındalığının Tespiti:

Balıkesir İli Örneği”. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. Özel Sayı, 2018, ss.699-724.

Schipper, Katherine. “How Can We Measure the Costs and Benefits of Changes in Financial Reporting Standards?”. **Accounting and Business Research**. Vol.40, No.3, January 2010, ss.309-327.

Şen, İlker Kıymetli. “TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”. **Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt.16, Sayı.2, Aralık 2012, ss.83-94.

Şen, İlker Kıymetli ve Mehmer Özbirecikli. “BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. Özel Sayı, Nisan 2018, ss.462-484.

Yıkılmaz, Seyfi, Ali Deran ve İncilay Erduru. “Hasılat Yaratın İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”. **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.9, Sayı.4, Ekim 2016, ss.143-164.

Syzdykova, Aziza. “Türkiye’de TFRS’ye Göre Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi: BİST 100 Şirketleri Tarafından Kullanılan İskonto Oranları Analizi”. **Gazi İktisat ve İşletme Dergisi**. Cilt.2, Sayı.2, 2016, ss.23-40.

Şenel, Said Alpagut. “TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”. **Social Sciences**. Vol.4, No.4, 2009, ss.389-405.

Tan, Hongping, Shiheng Wang ve Michael Welker. “Analyst Following And Forecast Accuracy after Mandated IFRS Adoptions”. **Journal of Accounting Research**. Vol.49, No.5, 2011, ss.1307-1357.

Trabelsi, Nadia Sbei. “IFRS 15 Early adoption and Accounting Information: Case of Real Estate Companies in Dubai”. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**. Vol.22, No.1, 2018, ss.1-16.

Tunçez, Hacı Arif. “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”. **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**. Cilt.11, Sayı.61, 2018, ss.1018-1024.

Üstündağ, Saim. “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı.1, Nisan 2000, ss.31-57.

Wingard, Christa, Jan Bosman ve Bright Amisi. “The Legitimacy of IFRS: An Assessment of the Influences on the Due Process of Standard-setting”. **Meditari Accountancy Research**. Vol.24, No.1, 2016, ss.134-156.

- Yalkın, Yüksel Koç. “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”. **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt.4, Sayı.2, Haziran 2002, ss.1-7.
- Yiğit, Ergün ve Semih Büyükipekçi, “TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**. Cilt 22, Sayı 1, 2019, ss.204-212.



Tezler

- Atasel, Oğuz Yusuf ve Bilal Gerekan. “Telekomünikasyon Şirketlerinde Hasılat İşlemlerinin TMS/TFRS Kapsamında İncelenmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2018.
- Duman, Fatma Ceyda. “18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu”, **Yüksek lisans Tezi**. Başkent Üniversitesi, 2007.
- Felski, Elizabeth. “IFRS Diffusion And Adoption Patterns”, **Doctoral dissertation**. State University of New York at Buffalo, 2015.
- Gökbayrak, Adnan. “Hasılatın Tespitinde Karşılaşılan Problemler ve Çözüm Önerileri”, **Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi, 2017.
- Malkoç, Cihan. “Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Tespit Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi, 2013.
- Kılıç, Gökhan. “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Başkent Üniversitesi, 2017.
- Ogbenjuwa, Emmanuel Inalegwu. “Implementation Of International Financial Reporting Standards By Listed Companies In Nigeria”, **Dissertation**. Walden University, 2016.
- Öğüz, Ayça Akarçay. “TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi, 2007.
- Ölçen, Tülin. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS 18 / Hasılat”, **Tezsiz Yüksek Lisans Bitirme Projesi**. Ankara Üniversitesi, 2008.
- Sawani, Assma M. “Essays on the US GAAP-IFRS Convergence Project, the Nature of Accounting Standards, and Financial Reporting Quality”, **Doctoral Dissertation**. Florida International University, 2016.
- Yaylalı, İpek. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**. Okan Üniversitesi, 2016.
- Yıkılmaz, Seyfi. “Hasılat Yaratıcı İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi Ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Niğde Üniversitesi, 2014.

Yunus, Elmas. “TMS 18 Uygulaması Muhasebeleştirilmesi Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması”, **Yüksek Lisans Tezi**, 2014, s. 128

Zaidi, Syed Kashif Raza. “IFRS Adoption And Enforcement As Antecedents Of Economic Growth”. **Dissertation**. The University Of Texas At El Paso, 2012.



Diğer kaynaklar

AICPA. **Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards**. 2016.

Aksis Denetim. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat. 2018.
<http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (17 Nisan 2019).

Averkamp, Harold. What is periodicity in accounting?. 2019.
<https://www.accountingcoach.com/blog/what-is-periodicity-in-accounting> (26 Haziran 2019).

Bellomy, Andrew. Licenses For Intellectual Property. 2016.
<https://www.revenuehub.org/licenses-intellectual-property/> (20 Mart 2019).

BDO IFR Advisory Limited. **IFRS in Practice 2017: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers**. 2017.

BOBİ FRS ile İlgili En Çok Sorulan 10 Soru ve Cevabı. (t.y.)
<http://www.gureli.com.tr/duyurular/bobi-frs-ile-ilgili-en-cok-sorulan-10-soru-ve-cevabi> (27 Haziran 2019).

Bragg, Steven. The Periodicity Assumption. 2018.
<https://www.accountingtools.com/articles/the-periodicity-assumption.html> (26 Haziran 2019).

CFI. Percentage of Completion Method. (t.y.)
<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/percentage-of-completion-method/> (1 Temmuz 2019)

CPA Ireland. **Revenue from Contracts with Customers – IFRS 15**. 2018.

CPA Canada. **Revenue From Contracts With Customers – IFRS 15**. 2015.

Deloitte. **Implementing IFRS 15 Revenue from Contract with Customers, A Practica Guide to Implementation Issues for the Industrial Products and Services Sector**. 2017.

Deloitte. Revenue from Contracts with Customers, A Guide to IFRS 15. March 2018.
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf (15 Nisan 2019).

Deloitte. **IFRS in your Pocket**. London, 2017.

- Denetimnet. UMS 18 Hasılat Uygulama Örneği. 2018.
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2018%20Hasilat%20Uygulama%20Ornegi.pdf> (1 Temmuz 2019).
- Gelir Vergisi Kanunu. 1960. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (23 Mart 2019).
- Gelirin Tanımı ve Unsurları*. 2017. <https://vergidosyasi.com/2017/04/10/gelirin-tanimi-ve-unsurlari/> (25 Haziran 2019).
- IFRS Foundation. **Due Process Handbook**. London, 2016.
- IFRS Foundation. Training Material for the IFRS ® for SMEs, United Kingdom. 2013.
http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Module35_version%202013.pdf (18 Nisan 2019).
- List of IFRS Standards*. (t.y.) <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards> (25 Mart 2019).
- Lumen. Revenue Recognition. 2019. <https://courses.lumenlearning.com/boundless-accounting/chapter/revenue-recognition/> (26 Haziran 2019).
- KGK. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. 2018.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%B9Crkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf (5 Nisan 2019).
- KGK. Basın Duyurusu. 2017.
<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20bas%C4%B1n%20duyurusu.pdf> (12 Nisan 2019).
- KGK. TMS 18 Hasılat. 2017.
https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_18_2017.pdf (16 Nisan 2019).
- MNP LLP Canada. **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide**. 2017.
- Muhasebe7News. Serbest Meslek Kazancı Nedir?. 2019.
<https://www.muhasenews.com/serbest-meslek-kazanci-nedir/> (26 Haziran 2019).
- Muhasebex. Gelir Vergisinde Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri. 2014.
<http://www.muhasenex.com/gelirin-ozellikleri?amp> (20 Haziran 2019).
- Penny, Julia. IFRS 15: The Importance of Reading the Fine Print. 2016.
<https://www.accountancydaily.co/ifrs-15-importance-reading-fine-print> (24 Nisan 2019).

- PKF. **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Summary**. 2016.
- PWC. IFRS Pocket Guide. 2016. <https://www.pwc.com.tr/en/services/ufrs/pdf/IFRS-pocket-guide-2016.pdf> (15 Nisan 2019).
- PWC. In depth: A look at current financial reporting issue. 2017. <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-engineering-and-construction.pdf> (23 Nisan 2019)
- Suvakçı, İlkay. TMS 11 Standardı ile Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Uygulanacak Olan Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi. 2006. <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/TMS-11-STANDARDI-ILE-YILLARA-SARI-INSAAAT-ISLERINDE-UYGULANACAK-OLAN-TAMAMLANMA-YUZDESI-YONTEMI/36448836-b172-47ca-b26a-486db319a2d7> (1 Temmuz 2019)
- VUK. 1961. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (5 Nisan 2019).
- Who uses IFRS Standards?*. (t.y.) <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction> (12 Temmuz 2019)
- Why global accounting standards?*. (t.y.) <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards> (25 Mart 2019)