

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA
GEÇİŞİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ: BİST 100
ENDEKSİNDEKİ FİRMALARIN İNCELENMESİ

Korten TEZEL
115668006

Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU

İSTANBUL
2021

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Geçişin Finansal
Tablolara Etkileri: BİST 100 Endeksindeki Firmaların İncelenmesi

The Effects of the Transition to TFRS 15 Revenue From Contracts with
Customers Standard on the Financial Statements: An Investigation of the
Companies Listed in the BIST 100 Index

Korten Tezel

115668006

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇÖĞLU
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Doç. Dr. Burcu ADILOĞLU
İstanbul Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Göksel YÜCEL
İstanbul Üniversitesi

Tezin Onaylandığı Tarih : 30/04/2021

Toplam Sayfa Sayısı: 89

Anahtar Kelimeler (Türkçe)

- 1) TFRS/UFRS 15
- 2) Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
- 3) Beş Adım Modeli
- 4) Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Anahtar Kelimeler (İngilizce)

- 1) TFRS/IFRS 15
- 2) Revenue Recognition
- 3) Five-Step Model
- 4) Revenue from Contracts with Customers

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın en başından sonuna kadar muazzam bir zevk ve derin şükran duygusuyla birlikte çalıştığım, benim için adeta bir kutup yıldızı olan, çok değerli Danışman Hocam Dr. Öğr. Üyesi Sn. Derya ÜÇÖĞLU'na kesintisiz motivasyonu ve sınırsızca yol açan, yönlendirici desteğinden dolayı en içten teşekkürlerimi sunmak isterim. Bu araştırma kendisinin desteği olmaksızın başarıyla tamamlanamazdı.

Araştırma çalışmalarım boyunca göstermiş olduğu tüm destek, sabır ve fedakarlıkları için en kıymetli hazinem, ailem; Annem Sn. Gülten TEZEL, Babam Sn. Halil TEZEL'e, Kardeşim Sn. Koray TEZEL'e, kıymetli dost ve meslek büyüklerime de derin şükran ve minnettarlığımı sunmak istiyorum.

Son olarak, bu çalışmanın oluşumundaki temel kıvılcım olan, değerli dostum Sn. Uğur DEMİRCİ' ye inanç, güven ve desteği için teşekkür etmek istiyorum.

30.04.2021

Korten TEZEL

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
TABLOLAR LİSTESİ.....	viii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	ix
ABSTRACT.....	x
ÖZET.....	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. TMS 18 HASILAT STANDARDI	3
1.1. AMAÇ VE KAPSAM	3
1.2. HASILATIN TANIMI	4
1.3. HASILATIN ÖLÇÜMÜ	5
1.4. MAL SATIŞINA İLİŞKİN HASILAT	7
1.5. HİZMET SUNUMUNDA HASILAT	8
1.6. FAİZ, İSİM HAKKI VE TEMETTÜLER	9
1.7. PEŞİN FİYATINA VADELİ SATIŞ ÖRNEĞİ.....	10
1.8. VADE FARKI İLAVE EDİLEREK YAPILAN SATIŞ ÖRNEĞİ.....	12
1.9. BOBİ FRS / TAM SET TFRS FARKLILIKLARI	13
İKİNCİ BÖLÜM.....	15
2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI..	15
2.1. AMAÇ VE KAPSAM	16
2.2. HASILATIN FİNANSAL TABLOLARA ALINMASI	19
2.2.1. Sözleşmenin Tanımlanması	20
2.2.2. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerin Birleştirilmesi	22
2.2.3. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Değişiklikler	22
2.2.4. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması.....	25
2.2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi.....	27
2.2.5.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri.....	27
2.2.5.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri	28

2.2.5.3. Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi	29
2.2.5.4. İlerlemenin Ölçüm Yöntemleri	29
2.2.5.5. Makul İlerleme Ölçümleri.....	31
2.2.5.6. İşlem Bedelinin Belirlenmesi	31
2.2.5.7. İade Yükümlülükleri	33
2.2.5.8. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması	33
2.2.5.9. Değişken Bedelin Yeniden Değerlendirilmesi.....	34
2.2.5.10. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı	34
2.2.5.11. Gayri Nakdi Bedel.....	39
2.2.5.12. Müşteriye Ödenebilir Bedel	40
2.2.5.13. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı	42
2.2.5.14. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması ...	44
2.2.5.15. İndirimin Dağıtımı	46
2.2.5.16. Değişken Bedelin Dağıtımı	47
2.2.5.17. İşlem Bedelinde Değişimler.....	48
2.2.6. Sözleşme Maliyetleri.....	49
2.2.6.1. Sözleşme Yapılması için Katılan Ek Maliyetler	50
2.2.6.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri.....	51
2.2.6.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	52
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	53
3. TMS 18 VE TFRS 15 STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	53
3.1. ÖRNEK UYGULAMA	54
3.1.1. TMS 18 Kapsamında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	54
3.1.2. TFRS 15 Kapsamında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	54
3.1.3. TMS 18 ile TFRS 15'in Karşılaştırılması	55
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	57
4. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GEÇİŞİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ: BİST 100 ENDEKSİNDEKİ FİRMALARIN İNCELENMESİ	57
4.1. ÇALIŞMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	57
4.2. ÇALIŞMANIN BULGULARI.....	58
SONUÇ	69
KAYNAKÇA.....	74

KISALTMALAR

FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
KAP	: Kamu Aydınlatma Platformu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1 UFRS 15 Yayınlanma Süreci.....	16
Şekil 2.2 UFRS 15 Kapsamında Beş Adım Modeli Uygulama Aşamaları.....	19
Şekil 2.3 Hasılatı Doğuran İşlemler	27
Şekil 2.4 Performans Ölçümünde Kullanılacak Yöntemler	30
Şekil 3.1 TFRS 15 ve TMS 18’de İzlenecek Adımlar	53



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 BOBİ FRS – Tam Set TFRS Karşılaştırması: Muhasebeleştirme	14
Tablo 1.2 BOBİ FRS – Tam Set TFRS: Finansal Tablo ve Dipnotlar.....	14
Tablo 2.1 UFRS 15’le Birlikte Yürürlükten Kalkan Standartlar ve Yorumlar	15
Tablo 2.2 İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	38
Tablo 2.3 Hasılat Kaydı Oran Dağılım Hesaplama Tablosu.....	43
Tablo 2.4 Hasılatın Kayıtlara Alınma Süreci	43
Tablo 2.5 Birden Fazla Ürüne Dağıtım.....	44
Tablo 3.1 TMS 18 ve TFRS 15’e Göre Aylık ve Kümülatif Hasılat	55
Tablo 4.1 BİST 100’de Yer Alan Firmaların Sektörel Dağılımı	57
Tablo 4.2 BİST 100’de Yer Alan Firmaların TFRS 15’e Geçişle İlgili Açıklamaları	58
Tablo 4.3 TFRS 15’e Geçişin Varlıklara Etkileri (TL).....	59
Tablo 4.4 TFRS 15’e Geçişin Yükümlülüklerle ve Kar/Zarara Etkileri (TL)	65
Tablo 4.5 TFRS 15 Uygulaması ile Bazı Finansal Kalemlerde Meydana Gelen Değişimlerin Anlamlılık Düzeyleri	66
Tablo 4.6 TFRS 15 Uygulaması ile Bazı Finansal Kalemlerde Meydana Gelen Değişimlerle İlgili Sektör Bazında İki Yönlü Anlamlılık Düzeyleri	67
Tablo 4.7 TFRS 15 Uygulamasına Geçiş ile Birlikte Bazı Finansal Tablo Kalemlerinde Meydana Gelen Değişimler	67
Tablo 4.8 TFRS 15 Uygulamasına Geçiş ile Birlikte Bazı Finansal Tablo Kalemlerinde Meydana Gelen Değişimlerin Sektörel Dağılımı	68

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1 TMS 18 ve TFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi..... 56



ABSTRACT

TAS 18 Revenue and TAS 11 Construction Contracts standards and other currently non-applicable interpretations failed to meet the needs of decision-makers and provide solutions to the difficulties faced by practitioners with changing conditions. As a result, TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers standard came into effect to be applied to the reporting periods beginning on or after 1 January 2018. The most important difference of TFRS 15 from previous standards is the five-step model.

This study aims to determine the financial impacts of the TFRS 15 standard implemented for the first time in 2018 on the BIST 100 index companies. In this context, using the 2018 financial statements and footnote disclosures, the changes in the financial statement items and the significance of these changes caused by the applications implemented per the provisions of the TFRS 15 standard have been analyzed.

Keywords: TFRS/IFRS 15, Revenue Recognition, Five-Step Model, Revenue from Contracts with Customers

ÖZET

TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları ve mevcut olarak uygulama dışı kalan diğer yorumlar, karar alıcıların ihtiyaçlarına cevap verememeye ve uygulayıcıların değişen şartlarla birlikte karşılaştıkları zorluklara çözüm sağlayamamaya başlamıştır. Bu nedenle, 1 Ocak 2018 ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Standardının önceki standartlara göre getirdiği en önemli fark beş adım modelidir.

Bu çalışmanın amacı, 2018 yılında ilk defa uygulanmış olan TFRS 15 standardının BİST 100 endeksinde yer alan işletmelere finansal etkilerinin tespit edilmesidir. Bu kapsamda 2018 yılı finansal tabloları ve dipnot açıklamaları baz alınarak, TFRS 15 standardının hükümleri doğrultusunda yapılan uygulamaların finansal tablo kalemlerinde yarattığı değişimler ve önemlilik düzeyleri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS/UFRS 15, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Beş Adım Modeli, Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

GİRİŞ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı 1 Ocak 2018 tarihinde uzun yıllar öncesine dayanan çalışmalar sonrasında kendisinden önce var olan ve artık gelişen ve değişen piyasa şartlarının ve uygulayıcıların da taleplerine cevapsız kalan sürecin sonrasında uygulamaya alınmıştır. Bu standardın yayınlanmasındaki amaç finansal tablo kullanıcıları, karar alıcılar için hasılatın tespitinin belli başlı metotlar takip edilerek tüm uygulayıcıların ortak kullandığı ve bir standardizasyonun olduğu bir çerçeve, bir rehber olarak gözlenen eksikliklerin ortadan kaldırılmasını sağlamaktır. İşletmelerin kuruluş, var oluş amaçlarının sosyal sorumluluk tarafının yanında gelir elde etmek ve bunun tüm değişen şartlara rağmen uzun vadede sürdürülebilirliğini sağlamak gelir. Bunun yanında karşılaştığımız aksaklıklardan birisi hasılatın çizilmiş olan çerçeveler doğrultusunda ait olduğu dönemde ve gerçekçi tespit edilebilmesi ve finansal tablolara alınması sürecine kadar olan sürecin yine belirli metot ve süreçler ile sonuçlandırılmasıdır ki daha önce uygulamada olan standartta bu ihtiyaçlar uygulayıcılar ve karar alıcılar için kullanışsız ve yetersiz kaldığı bir dönemden sonra TFRS 15 Standardı uygulamaya alınarak eksikliklerin giderilmesinde beklentileri karşılama adına uygulamaya geçilmiştir.

Dolayısıyla elde edilen hasılatın muhasebe standartları ve belirlenen muhasebe politikaları doğrultusunda objektif olarak tespiti çok önem kazanmaktadır. Hasılat gerek işletme yöneticileri gerek yatırımcılar açısından bakıldığında işletmenin performansının değerlendirilmesinde de önem arz etmektedir. Hasılat standardının işletmelerin performanslarını yansıtan kâr veya zarar tablolarının karar alıcı kişiler ve denetleyici kurum, kuruluşlar açısından standartlarda yer alan belirlenmiş ilkeler göz önünde bulundurularak gelirlerin objektif bir şekilde belirlenmesi ve kar veya zarar tablolarına yansıtılması dönem net karının tüm bu ilkeler, standartlar ve politikalar çerçevesinde doğru hesaplanması gereklidir. İşletmelerin kar veya zarar tablolarında beyan ettikleri

hasılat tutarı karar alıcılar için önemli olduğu gibi denetleyici kurum ve kuruluşlar açısından da bu tabloların denetlenecek en önemli kalemini temsil etmektedir.

Yapılmış olan bu çalışmanın amacı, BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin yıllık dönemler itibarı ile bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetimden geçerek KAP'ta (Kamuyu Aydınlatma Platformu) yayımlanmış olan finansal tablo raporlarının kaynak alınarak; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının BİST 100 Endeksinde yer alan işletmelerin uygulamanın başlangıcındaki geçiş süreçlerinde finansal tablolarında karşılaşılabilecek etkilerin, geçmiş dönem finansal tablolarının karşılaştırılarak ve finansal tablolarındaki geçiş etkilerinin tespit edilmesi ve yapılan içerik analizi ve ilgili çalışmalar sonrasında belirlemektir. Yapılan analizlere göre, işletmelerin %63'ünde geçişin önemli bir etkisinin gözlemlenmediği, %20'sinin bu konuda açıklama yapmadığı ve sadece %17'sinin geçiş sürecine ait önemli etki açıkladığı tespit edilmiştir.

Standardın uygulamaya girmesiyle birlikte yeni kavramlar, yeni zorunluluklar da yer edinecektir. İşletme yöneticilerinin değişen piyasa koşulları ve satış şartlarını dikkate alarak teamüllerinde, muhasebe politikalarında, iç kontrol sistemlerinde, net işletme sermayesi kavramının önemi, varlık ve kaynaklarının verimli ve planlı kullanma zorunluluklarının daha kritik hale geldiği ve önem kazandığı tespit edilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TMS 18 HASILAT STANDARDI

1.1. AMAÇ VE KAPSAM

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca ortakların şahsi varlıklarından ilave edilmesi haricinde nakit ve nakit benzeri varlıklarda gözlenen artışlar, borçlarda azalış yaratan nakit ve nakit benzeri kazanımlar olarak ifade edilir. Gelir bütününde hasılat ve kazanç iç içe varlık gösterir. Hasılat, işletmenin kuruluş amacı gereği yürüttüğü olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelirdir ve özünde; satış, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi yerine göre unsurları kapsar.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine dair öncelikli nokta; dönemsellik gereği hasılatın elde edildiği dönemin belirlenmesi, gelecekteki ekonomik kazanımların elde edilmesi olasılığının yüksek olması, ekonomik faydaların güvenilir bir biçimde tespit edilebildiği hallerde hasılat muhasebeleştirilir.

TMS 18 Hasılat Standardı elde edilen hasılatın hangi durumlarda ve şartlarda nasıl muhasebeleştirileceğinin sınırlarını çizerek rehberlik amacını yerine getirmiştir (TMS 18, md.1).

Bu standart,

- Mal satışlarından,
- Hizmet sunumlarından,
- İşletme varlıklarının üçüncü şahısların ve/veya kurumların kullanımına sunulmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılır (TMS 18, md.1-5).

Mallar satış amacıyla işletmenin üretim faktörlerince üretilen ve/veya tedarikçiler üzerinden satılmak amacıyla edinilen ticari mal, satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar (TMS 18, md.3).

Hizmet ifası konusunda taraflarca kapsamı, şartları belirlenerek sözleşme hükümlerince karara bağlanmış bir işin ve/veya işlerin belirlenen süre veya sürelerde tamamlanmasını kapsamaktadır (TMS 18, md.4). İşletmeler sözleşme içeriğine ve işin gerektirdiği şartlara göre söz konusu işleri belirli aşamalar ve prosesler sonrasında takip eden dönemler itibarıyla tamamlayarak teslimini gerçekleştirebilir. Bunun yanında bu standart kapsamında olmadığı halde işletmenin gelir elde etmesinin mümkün olduğu faaliyetler söz konusudur, bu kapsamda yer alan faaliyetler çeşitliliğine göre ilgili standartların belirlemiş olduğu çerçeveler doğrultusunda muhasebeleştirilmektedir: (TMS 18, md.6)

- İnşaat sözleşmeleri dahilinde olan hükümlerin uygulanması (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı),
- Finansal Kiralama sözleşmeleri dahilinde olan hükümlerin uygulanması (TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı),
- Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettülerin muhasebeleştirilme hükümlerinin uygulanması (TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı),
- Sigorta Sözleşmeleri kapsamında sağlanan hasılatların muhasebeleştirilme hükümlerinin uygulanması (TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı),
- Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı),
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler),
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler),
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

1.2. HASILATIN TANIMI

Hasılat kavramını tek bir tanımla sınırlandırmak olası değildir; hasılat elde edildiği tür, elde ediliş şekli, kaynağı, ilgili kanunların hükümleri açısından incelendiğinde değişik başlıklar altında farklılıklar göstermektedir.

Hasılat; işletme ortaklarının dönem içinde sermaye kayıtlarına yansıyan fon artışları dışında kalan, işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan ve özkaynakta

artışla sonuçlanan dönem içi faaliyetlerden elde edilen brüt ekonomik kazanç tutarındır (TMS 18, para.7).

Burada öne çıkan iki önemli nokta göz önünde bulundurulmalıdır:

- İşletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilme,
- Brüt ekonomik fayda sağlaması.

1.3. HASILATIN ÖLÇÜMÜ

"Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür." (TMS 18, md.9-10). Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, satış ve satışa dair süreç hakkında bilgili ve istekli gruplar arasında satışa konu varlığın taraflar arasında el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken ekonomik faydadır (Pamukçu ve Fatma, 2011, s.84).

"Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır." (TFRS 13, md.9).

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin genel yaklaşımı B2 paragrafında açıklar (TFRS 13, md.10).

Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık veya borç için yapılır. Bu nedenle, işletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları özellikleri dikkate alır. Bu tür özelliklere aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir (TFRS 13, md.11):

- "Eldeki varlık kaleminin pozisyonu"
- "Eğer mevcut ise, varlığın mülkiyetinin elden çıkarılması veya varlık kalemlerinde mevcut kalarak istifade edilmesine yönelik belirtilen çerçeveler"

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı B2 paragrafında, gerçeğe uygun değer ölçümü yaklaşımını aşağıda belirtilen esaslar doğrultusunda ele almaktadır.

Gerçeğe uygun değer tespitinde ulaşılmak istenen nokta, alım ve satım gayesiyle iştiraki gerçekleştiren pazarda mevcut varlığın satışının gerçekleştirilmesi ya da mevcut bir borcun yükümlüsü olacak yeni bir gerçek veya tüzel kişiye aktarıldığı ölçüm tarihi esnasında gerçekleşecek olağan işlem fiyatını farklı değerlendirme usullerinden faydalanarak tahminde bulunmaktır. Gerçeğe uygun değer ölçümü uyarınca işletmenin aşağıdakilerin tamamını belirlemesi gerekir (TFRS 13, para.B2):

- *Gerçeğe uygun değer ölçümü yapılan varlık veya borç*
- *Finansal olmayan bir varlığın, maksimum verimlilikle kullanıldığı şartlar ile istikrarlı olacak şekilde ölçümü için uygun olan değerlemenin esas unsuru olması,*
- *Varlığın veya borcun ait olduğu asıl piyasa, mevcut değilse varlık veya borca ait en avantajlı piyasa,*
- *Gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan ve piyasada karşılıklı tarafların varlık veya borç için yürüttükleri fiyatlandırma sürecinde ulaşılan bilgilerin uygunluğu ve girdilerin tasnif edildiği gerçeğe uygun değer hiyerarşileri seviyesi esas alınarak tespit edilen esaslar.*

Çoğu durumda tutar, nakit ve nakit benzeri varlık görünümündedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ve nakit benzeri varlık tutarını belirtir. Ancak, nakit ve nakit benzeri varlık girişlerinin ileri dönemlere ertelenmesi hallerde; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakit veya nakit benzeri varlıkların nominal tutarından daha düşük olabilir (TMS 18, md.11).

Anlaşma bütününde, finansal destek niteliği taşıyor ise, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi işlemi sonrasında bulunur (TMS 18, md.11).

Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri esas alınarak tespit edilebilir (TMS 18, md.11):

- *Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya,*
- *Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.*

Mal veya hizmetlerin kendi nitelik ve özlerini barındıran paralel ürünler ile değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) işlemlerinde kullanılıyor olması, hasılat doğuran bir işlem olarak ele alınma olanağı bulunmamaktadır. Bunun yanında birbirlerinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır (TMS 18, md.12).

1.4. MAL SATIŞINA İLİŞKİN HASILAT

Standartta çizilen muhasebeleştirme kriterleri çoğunlukla her bir işlem için ayrı ayrı uygulanır. Fakat gereklilik hallerinde ise muhasebeleştirme kriterlerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir (TMS 18, md.13).

Mal satışına ilişkin hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için, aşağıda yer alan belirli koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir (TMS 18, md.14):

- *İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,*
- *İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,*
- *Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması.*

1.5. HİZMET SUNUMUNDA HASILAT

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işletme ilgili hasılat işleminin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyini dikkate alarak hasılatı finansal tablolara yansıtır.

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir (TMS 18, md.20):

- *Hasılatın güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,*
- *Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve,*
- *İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.*

Bununla birlikte; işletme yönünden hizmet satışı işleminin diğer taraflar ile aşağıda belirtilen maddeler üzerinde anlaşma sağlanmasından sonra güvenilir tahminler yürütülebileceği kabul edilmektedir (TMS 18, md.23):

- *Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,*
- *Hizmet bedeli,*
- *Ödeme şekli ve koşulları.*

İşletme etkin bir dahili finansal bütçeleme raporlama sistemini uygulamaya almış olmalı; hizmet sunumunun devamlılık gösterdiği süreçte verilen hizmete ait hasılat tahminine dair değerlendirmeler sonrasında gözlenen değişimlere göre güncellenir. Hizmet satışının devamlılık gösterdiği bu süreç esnasında yapılan düzeltmeler bu işlemin sonuçlarının güvenilir şekilde ölçümlenemediğini ifade etmemektedir.

Hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın ölçümü bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi esas alınarak hesaplanır. Bir işlemin tamamlanma

düzeyi belirlenirken, işletmenin niteliğine bağlı olarak verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen aşağıdaki yöntemler kullanılır (TMS 18, md.24):

- *Yapılan işe ilişkin incelemeler,*
- *Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,*
- *İşletmenin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetini yansıtır.*

1.6. FAİZ, İSİM HAKKI VE TEMETTÜLER

Standart, işletme varlıklarının üçüncü şahıs ve kurumlar tarafında kullanımı ile elde edilen faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilmesini aşağıdaki koşullar karşılandığında mümkün olduğunu belirtmektedir (TMS 18, md.29-30).

- *İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olması ve,*
- *Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.*

Diğer olağan gelir ve kar faktörlerinden sağlanan hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, md.30):

- *Faiz, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının 9. ve UR5-UR8 Paragraflarında belirtilen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir,*
- *İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve,*
- *Temettüler; hissedarların tahsil etme hakkı ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.*

Satın alınmış olan menkul kıymetlerin tahakkuk etmiş fakat ödenmemiş faiz içermesi halinde, takip eden dönem faiz tahsilatının edinim öncesi ve sonrası dönemlere ayrılması ve sadece edinim sonrası döneme ait kısmın gelir olarak mali tablolara yansıtılması, TMS 18, madde 32’de hüküm altına alınmıştır (Kalmış ve Dereköy, 2010, s.132).

Ücret ve isim hakları kapsamında yer alan patent, film, yazılım, lisans, telif hakkı gibi işletme varlıklarının üçüncü şahıs ve kurumlara kullanılması ile sağlanan hasılat; sözleşme hükümleri doğrultusunda daha objektif, gerçekçi bir yöntemin uygun ve uygulanabilir olmaması koşuluyla söz konusu sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirileceği standart hükümleri kapsamında yer alan 33. maddede belirtilmektedir (Kalmış ve Dereköy, 2010, s.132).

Hisse senetleri bünyesinde yer alan, kar payı niteliğinde olan kuponların menkul kıymetlerin ayrılabilir bir parçasını ifade etmesi nedeniyle hasılat standardı faiz getirili menkul kıymet ve kâr payı getirili menkul kıymeti ayrı ayrı değerlendirmektedir (Kalmış ve Dereköy, 2010, s.132).

1.7. PEŞİN FİYATINA VADELİ SATIŞ ÖRNEĞİ

İşletmeler bir pazarlama stratejisi olarak peşin fiyatına vadeli olarak mal ve hizmet satışı yapabilirler. Bu durumda vadeli satışın tutarının etkin faiz oranı ile bugünkü değerinin bulunarak hasılat yazılması, aradaki tutarın ise faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekir (Toroslu, 2011, s.173).

İşletmeler stratejik pazarlama hedeflerini güçlü finansal yapılarını da kullanarak rekabet şartlarında üstünlük sağlamak amacıyla peşin fiyatına vadeli olarak mal ve hizmet satışına yönelirler. Bu gibi durumlarda vadeli satıştan elde edilen tutarın etkin faiz oranı ile bugünü değerinin bulunarak hasılat olarak kayıtlara alınması, aradaki tutar da faiz geliri olarak kayıtlara alınması gerekmektedir (Toroslu, 2011, s.173).

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{A}{(1+i)^n}$$

A = Gelecekteki Değer

i = Aylık Faiz Oranı

n = Dönem Sayısı

Örnek: Bir firma peşin satış fiyatı 4.000,00 TL olan malları kampanya kapsamında üç ay vadeli olarak satmaktadır. Mal satışı ile ilgili KDV tutarı peşin

olarak tahsil edilmektedir. Sektördeki etkin faiz oranı %12'dir (Toroslu, 2011, s.173-174).

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{4.000,00}{(1+0,01)^3} = 3.882,36 \text{ TL}$$

Alacağın bugünkü değeri 3.882,36 TL'dir. Satış bedeli ile bu tutar arasındaki fark olan 117,64 TL ise faiz geliri olarak kayıtlara yansıtılır.

1	----- /---- / 20XX		
	ALICILAR BANKALAR	4.000,00 720,00	
	YURTIÇİ SATIŞLAR GELECEK AYA AİT GELİRLER HESAPLANAN KDV Mal satışına ilişkin kayıt		3.882,36 117,64 720,00
2	----- /---- / 20XX		
	GELECEK AYA AİT GELİRLER	117,64	
	FAİZ GELİRLERİ Faiz gelirinin bilanço hesabından gelir tablosu hesabına virmanı		117,64
3	----- /---- / 20XX		
	BANKALAR	4.000,00	
	ALICILAR		4.000,00
	Vade sonunda tahsilatın yapılması		

Burada vade farkları standart hükümleri doğrultusunda satış anında hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Dönemsellik ilkesi gereği Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına kaydedilir. Vade farkı dönemi geldikçe finansal durum tablosundan kâr / zarar tablosu hesabına aktarılır (Toroslu, 2011, s.173).

1.8. VADE FARKI İLAVE EDİLEREK YAPILAN SATIŞ ÖRNEĞİ

Örnek: Aylık finansal tablo düzenleyen bir ticaret işletmesi, 01/12/2009 tarihinde peşin fiyatı 5.000 TL olan bir ticari malı 3 ay vadeli olarak 5.300 TL'ye satıyor. Bu durumda yapılması gereken muhasebe hesaplamaları ve kayıtları, etkin faiz yöntemine göre aşağıdaki gibi olacaktır (Elmas, 2014, s.61-62).

$$\frac{A}{(1+n)^{(t/360)}} - A$$

A = Tutar

t = Vadeye kalan gün

n = İskonto oranı

Bu formüle göre, örnekteki rakamlar formüle yerleştirildiğinde ulaşılabacak sonuç:

$$\frac{5.300}{(1+0,2660)^{(30/360)}} - 5.300 = 103$$

Ana Para	Vade Tarihi	Vadeye Kalan Gün	Faiz Oranı	Reeskont Tutarı	İndirgenmiş Tutar	Aylık Faiz Tutarı
5.300	31.12.2009	30	0,2660	103	5.197	103
5.300	31.01.2010	61	0,2660	207	5.093	104
5.300	28.02.2010	89	0,2660	300	5.000	93

1	01 / 12 / 2009		
	ALICILAR	5.300,00	
	YURT İÇİ SATIŞLAR ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		5.000,00 300,00
	Mal satışına ilişkin kayıt		
2	31 / 01 / 2010		
	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	103,00	
	FAİZ GELİRLERİ Aralık ayının faiz gelirinin virmanı		103,00
3	31 / 01 / 2010		
	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	104,00	
	FAİZ GELİRLERİ Ocak ayı faiz gelirinin virmanı		104,00
4	31 / 01 / 2010		
	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	93,00	
	FAİZ GELİRLERİ Şubat ayı faiz gelirinin virmanı		93,00

1.9. BOBİ FRS / TAM SET TFRS FARKLILIKLARI

Vade farklarının ayrıştırılması konusu;

TMS; Tüm vade farkları süreye bakılmaksızın vade farkı ayırımına gidilir fakat BOBİ FRS uygulamasında; Hasılat tutarının öngörülen tahsil süresi 1 yıl veya daha kısa süreyi kapsıyor ise vade farklarının ayrıştırılması uygulamasına gidilmemektedir. Tahsili 1 yıldan uzun öngörülen vade farkları ise uygulamada, vade farkı etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (Cavlak ve Ataman, 2017, s.160).

01 Ocak 2018'den itibaren TMS 18 Hasılat Standardı güncelliğini kaybederek uygulamadan kalkmış ve yerine TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve eski standartta yer almayan bir uygulama olan 5 aşamalı model uygulanmaya başlamıştır (Cavlak ve Ataman, 2017, s.160)

Tablo 1.1 BOBİ FRS – Tam Set TFRS Karşılaştırması: Muhasebeleştirme

	BOBİ FRS	Tam Set TFRS
Genel Kayda Alma Ölçütleri	*Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması. * Faydaların güvenilir ölçümü.	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi (belirli bir anda ya da zamana, yayılı bir şekilde)
Ölçüm	Alınması beklenen (Alınan) bedel – iskontolar	İşlem bedeli (değişken/sabit)
Vade Farkı	Vade 1 yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılır	Tüm vade farkları ayrıştırılmalıdır. * (Uygulama kolaylığı hariç)
Hizmet Sunumu. (Kayda Alma)	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (bir anda ya da zamana, yayılı bir şekilde).
İnşaat Sözleşmeleri (Kayda alma)	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe, zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir.
Faiz (Ölçüm)	Tam set TFRS ile uyumlu	Etkin faiz yöntemi

Kaynak: Alataş ve Kılıç, 2018, s. 462-463.

Tablo 1.2 BOBİ FRS – Tam Set TFRS: Finansal Tablo ve Dipnotlar

	BOBİ FRS	Tam Set TFRS
Kar veya Zarar Tablosu	Fonksiyon esası	Fonksiyon esası ve çeşit esası
Nakit Akış Tablosunun Sunumu	Nakit akışları sınıflandırılarak (esas/yatırım/ finansman faaliyetleri) sunulur.	BOBİ FRS ile uyumlu
Dipnotlar	Ayrıntılı dipnot açıklamaları öngörülmektedir.	Dipnotlara ilişkin ayrı bir Standart bulunmamakta, her Standardın içerisinde dipnotlar bölümüne yer verilmektedir.
Finansal Tablolar	Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve Dipnotlar	BOBİ FRS ile uyumlu
Diğer Kapsamlı Gelir	Sunulmaz	Sunulur

Kaynak: BOBİ FRS Tanıtım Toplantıları Sunumlar, 2018, s.36-38.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

Hasılat, işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan gelir kalemlerinden oluşur ve karar alıcılar tarafından işletmenin finansal performansını değerlendirme açısından temel faktörlerden biridir. Hasılat standardının uzun bir sürecin sonunda köklü değişiklikler yapılarak tamamen yeni bir standart olarak yayınlanmasının temelinde Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasındaki uyumsuzlukların ortadan kaldırılması ve yakınsaması yatmaktadır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.193). TFRS 15, TMS 18’de eksik olduğu düşünülerek yayınlanmış olan yorumlara ilişkin hususları da kapsayan biçimde düzenlendiğinden, TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle birlikte sadece TMS 11 ve TMS 18 standartları değil, bu standartlar ile ilgili yorumlar da yürürlükten kaldırılmıştır (Şavlı, 2016, s.22). TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle birlikte yürürlükten kalkan standart ve yorumlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.1 UFRS 15’le Birlikte Yürürlükten Kalkan Standartlar ve Yorumlar

Yürürlükten Kalkan Standartlar ve Yorumlar	Yeni Standart
UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri	UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT
UMS 18 – Hasılat	
IFRIC 13 – Müşteri Sadakat Programları	
IFRIC 15 – Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	
IFRIC 18 – Müşterilerden Varlık Transferleri	
SIC 31 – Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri	

Kaynak: PWC 15.12.2016 Tarihli Bülten. "Hasılat ve Kiralama Standartları Değişiyor. UFRS 15 ve UFRS 16’ya hazır mısınız?"

UFRS’nin ayrılmaz bir parçası işlevini gören bu yorumların, standartta eksikliği gözlenen sorunların çözümüne tam anlamıyla değil, sınırlı bir ölçüde katkıda bulunduğu söylenebilir. Gelişen pazar ve tüketici tercihleri sonucunda bazı sektörlerde yeni bir satış enstrümanı olarak, paket satışlar; bünyesinde birden fazla mal ve hizmet barındıran muhteviyatı dolayısıyla tercih edilen bir pazarlama tekniği olmuştur. Tüm bu tercih çeşitliliğinin beraberinde UFRS’de mevcut çerçevede çözüm

bulunmadığından Amerikan GKGMİ kapsamındaki yerleşik düzenlemelerden faydalanılarak kendilerine muhasebe politikaları oluşturmuşlardır (Şavlı, 2016, s.20). Ticaret hayatındaki mevcut global çaplı gelişmeler iki büyük standart kuruluşu olan IASB ve FASB 18 Eylül 2002 tarihinde uluslararası düzeyde kullanılacak yüksek kalitede standartlar oluşturma amacıyla Norwalk Anlaşmasını imzalamıştır. Bu anlaşma ile iki standart kurulu, ayrı ayrı yayınlamış oldukları standart setlerinde yer alan farklılıkları en aza indirgeyerek mevcut farkların finansal tabloları okuyucularının ve karar alıcıların bu finansal tabloları dayanak kabul ederek verecekleri kararları etkilemeyecek düzeyde olmasını amaçlamıştır (Şavlı, 2016, s.21).

Şekil 2.1 UFRS 15 Yayınlanma Süreci



Kaynak: Şavlı, 2016, s.21.

2.1. AMAÇ VE KAPSAM

Bu standardın amacı; müşteri ile yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir. Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır (TFRS 15, md.1-2).

İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı, kolaylaştırıcı uygulamalar da dahil olmak üzere, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygular. (TFRS 15, md.3).

Bu Standart, müşteri ile yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörür. Bununla birlikte bu Standardın benzer özelliklere sahip sözleşmelerden (veya edim yükümlülüklerinden) oluşan bir portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, portföye dahil her bir sözleşmeye (veya edim yükümlülüğüne) uygulanmasına nazaran önemli ölçüde farklılaşmayacağına dair makul bir beklentisi varsa, işletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, bu Standardı söz konusu portföye uygulayabilir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanır (TFRS 15, md.4).

Yayınlanmış olan bu ilkeler çerçevesinde sözleşmeye konu edilen yükümlülüklerin tamamlanma konumları, elde edilen hasılatın hangi tarihte ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi amacıyla beş aşamalı bir modelin uygulaması gerekmektedir.

Standart kapsamında uygulamaya alınan beş adım modeli ile; sözleşmeye konu olan mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği anda hasılat zamana yaygın olarak veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmektedir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.195).

Hasılat standardının yayımlanması sonrasında muhasebeleştirilecek olan hasılat tutarı ve kayıtlara alınacak zaman açısından içinde bulunulan sektör ile bağlantılı olarak değişiklikler gösterebilecektir. Müşteriler ile yapılan mal veya hizmet teslimi kapsamında olan tüm sözleşmeler, TFRS 15 kapsamı dahilinde bulunur. (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.195).

Yayımlanmış olan bu standart çerçevesinde belirtilen amaçlara ek olarak, finansal tabloların hazırlanma sürecinde aşağıdaki unsurlar söz konusu ise; hasılat ile ilgili açıklamaların içeriğini genişletilerek muhasebeleştirme esaslarına ilişkin açıklamalar getirilmiştir (Keskin, 2015, s.222).

- *Birden fazla gelir unsuruna sahip sözleşmelerde,*
- *Değişken fiyathlı sözleşmelerde,*
- *İade hakları ve Garanti hakları.*

İşletmeler TFRS 15 standardını, aşağıda kapsam dışı olarak belirtilen hususlar hariç tutulmak üzere müşterileri ile yapmış oldukları tüm anlaşmalara uygulama süreci kapsamında rehberlik edecek prensip ve esasların çerçevesini belirler (TFRS 15, md.5).

- *TMS 16 Kiralama işlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,*
- *TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,*
- *TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,*
- *Şirketlerin geçmişten gelen veya muhtemel pazar payları üzerinde arzu ettikleri satışların gerçekleştirilmesi amacıyla aynı iş kollarında varlık gösteren işletmelerin belirledikleri pazar payları üzerindeki satış sürecini başarılı bir şekilde sonuçlandırma amacıyla eşgüdüm halinde sonuç odaklı uygulamalar ortaya çıkarmak adına nakdi içerikten uzak işlemler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşılan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz.*

Müşterilerle yapılan sözleşmeler içerik ve kapsam olarak; TFRS 15 ve/veya madde 5'te belirtilen standartlar kapsamında ele alınabilir (TFRS 15, md.7).

TFRS 15 Standardı dışında kalan standartlar sözleşmenin bir veya daha fazla kısmının nasıl ayrılacağını veya bu ayrımın nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğine dair açıklamalar getirmiş ise, işletme öncelikle belirtilen bu çerçevelerde yer alan hükümleri yerine getirir. İşletme, yapılan ilk ölçüm esnasında, bu standart haricinde kalan standartlar gereğince ölçülen sözleşme parçalarını işlem bedelinden ayırıştırır sonrasında mevcut ise kalan kısmını bu standart kapsamında yer alan her bir edim yükümlülüğüne madde 7 (b) paragrafında belirtilmiş olan herhangi bir sözleşmenin ilgili kısımlarına dağıtılmak üzere standardın 73-86 paragraflarında belirtilen prensipleri uygular (TFRS 15, md.7).

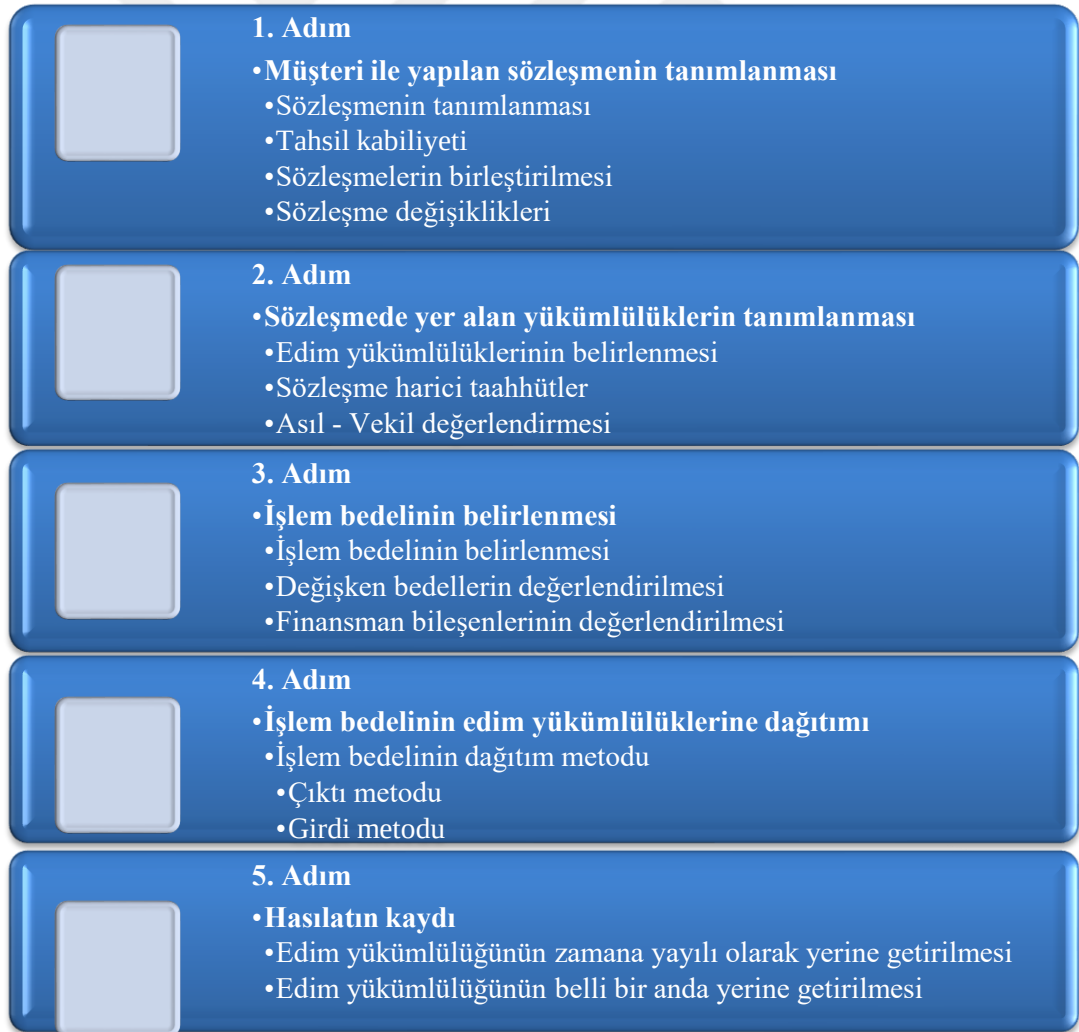
TFRS 15 haricinde kalan standartlarda sözleşmenin ayrılacak parçalarının veya ilk ölçümlerinin nasıl yapılması gerektiği belirtilememiş ise işletme bu gereklilikleri

bu standartta yer alan hükümlere göre uygular. TFRS 15 Standardı müşteriler arasında sözleşmelerin düzenlenebilmesi adına üstlenilen ve diğer standartların kapsamında yer almayan ilave maliyetler ile sözleşmelerin uygulanabilmesi adına üstlenilen maliyetlerin kayıtlara alınma sürecine 91-104 paragraflarda açıklık getirir. Bu paragraflarda yer alan hükümler, sadece TFRS 15 kapsamında düzenlenmiş müşteri sözleşmelerine ve/veya kısımlarına ait üstlenilen maliyetlere uygulanır (TFRS 15, md.7).

2.2. HASILATIN FİNANSAL TABLOLARA ALINMASI

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı kapsamında değerlendirecek sözleşmelerin finansal tablolara alınmasında izlenecek 5 adım standartta anlatılmış ve aşağıda yer alan şekil 2.2’de de bu adımlar gösterilmiştir.

Şekil 2.2 UFRS 15 Kapsamında Beş Adım Modeli Uygulama Aşamaları



Kaynak: PWC 15.12.2016 Tarihli Bülten. "Hasılat ve Kiralama Standartları Değişiyor. UFRS 15 ve UFRS 16'ya hazır mısınız?"

2.2.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Müşteri sözleşmelerinin bu standart kapsamında değerlendirilmesi standart ile çerçevesi çizilmiş ve aşağıda belirtilen koşulların tümünün sağlanması koşuluna bağlanmıştır (TFRS 15, md.9):

- "Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi kabulüne engel olmayan mümkün tüm şekil şartları ile onaylamış ve üzerine düşen edim yükümlülüklerinin tamamlanmasını taahhüt etmiştir,
- İşletme devri gerçekleştirilecek yükümlülükler taraf olanların çıkarlarının tamamını tarif edebilmektedir;
- İşletme devri gerçekleştirilecek yükümlülüklerin yerine getirilmesi adına yapılacak ödeme seçeneklerini tarif edebilmektedir;
- Sözleşme, yapısal şeklinin odak noktası haliyle birtakım riskleri özünde barındıran ticari nitelik ifade etmektedir,
- İşletme devri gerçekleştirilecek yükümlülüklerin karşılığında hak edeceği kazancına ait tahsilatın muhtemelen yapılacak olması. İşletme bu olasılığı değerlendirdiğinde karşı tarafın ödeme niyet ve kapasitesini esas alacaktır."

Müşteri ile yapılan sözleşmelerde yukarıda belirtilen koşullar sağlanmamış olsa da müşterinin sözleşmeye dair bir bedel ödemiş olması halinde aşağıda belirtilen olaylar içerisinden herhangi birisi gerçekleşmişse alınan bu bedel hasılat olarak muhasebeleştirilir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.198).

- "İşletme sözleşmeye konu olan mal veya hizmeti müşterisine teslim etmiş ve sözleşmeye dair herhangi bir yükümlülüğü bulunmamakla birlikte teslimi yapılan mal veya hizmet bedelinin tamamı veya önemli bir parçasının tahsilatı yapılmış ve geri iadesi edilemez durumdadır,
- Müşteri ile imzalanan sözleşme iptal edilemez ve tahsilatı yapılan tutar iade edilemez durumdadır."

Belirtilen bu olaylardan birisinin gerçekleşinceye kadar müşteriden tahsilatı yapılan bedeller yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Bu yükümlülük, işletmenin

gelecekte mal veya hizmeti devretme veya alınan bedellerin geri iade edilmesi ile ilgili sorumluluğunu ifade etmektedir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.198).

Müşterilerle yapılan sözleşmelerin bazıları için belirli süreleri olması aranmaz ve sözleşmeye taraf olanlardan herhangi birinin karar verdiği bir zamanda feshine gidilebilir veya değişiklik yapılmasına karar verilebilir. Bu sözleşmelerin dışında kalan ve sözleşmede kararlaştırılan aralıklarla rutin bir şekilde kendiliğinden yenilenebilir. İşletmeler bu standardın uygulanmasını sözleşmeye taraf olan işletmelerin karşılıklı ve hukuken icra edilebilir ve hak ve yükümlülükleri bulunduğu sözleşmenin geçerlilik döneminde uygular (TFRS 15, md.11). TFRS 15 standardının uygulanması yönünde, taraflarca yükümlülüklerinin tamamen yerine getirilmediği bir sözleşmeyi feshetmek için taraflardan her birinin karşı taraf veya tarafları telafi etmeksizin tek taraflı hukuken icra edilebilir bir hakkının bulunması durumunda bir sözleşme mevcut değildir. Aşağıda belirtilen koşulların tamamının gerçekleşmesi sağlandığını durumlarda o sözleşmenin tamamen ifa edilmediğini ifade etmektedir (TFRS 15, md.12).

- “İşletme taahhütte bulunduğu edim yükümlülüklerini yerine getirmemiş, devir gerçekleşmemiştir,
- İşletme taahhütte bulunduğu edim yükümlülükleri karşılığında bir kazanım elde edeceği hak ve şartları elinde bulundurmamaktadır.”

Örnek: Gayrimenkul satışı yapan bir işletme, 1.000.000 TL değerinde bir binanın satışı için müşteriyle sözleşme yapıyor. Müşteri binayı restoran olarak kullanma amacındadır. Bu bina yüksek rekabet koşulları içeren bir bölgede bulunmaktadır ve müşterinin bu alanda çok fazla tecrübe birikimi de bulunmamaktadır. Sözleşme başlangıcında müşteriden 50.000 TL geri iade edilemez şekilde depozito alınıyor ve geri kalan bedelin %95’ini kapsayan uzun vadeli bir finansman anlaşması yapılıyor. Sözleşmenin başlangıcında müşteri binanın kontrolünü devralmaktadır. Bu nitelikteki bir sözleşmede binanın kontrolü müşteriye tamamen devredilmiş olsa da hasılatın tespit edilmesi adına için aranacak koşullardan beşinci koşul; sözleşmeye konu olan mal veya hizmetin devri sonrasında tahsil edilmesi beklenen bedelin tahsil edilme olasılığı müşterinin gelecekte bu restorandan elde edeceği gelir ile olacağından bu olasılık müşterinin deneyimlerinin yetersiz olması ve yüksek rekabet şartlarından dolayı içerdiği riskten dolayı bu olasılık

mümkün görünmemektedir. Müşterinin kalan mevcut borcunu ödemesi için gösterebileceği ek gelir ve teminat da mevcut değildir.

Bu örnekte, TFRS 15'in 9. maddesinde yer alan mal veya hizmetin devri sonucunda elde edilmesi beklenen bedelin tahsil edileceğinin olası olması kriterinin karşılanmamasından dolayı standardın 15. veya 16. maddeleri dikkate alınacaktır. Bu maddeler gereğince; sözleşme bedelinin önemli bir parçasının tahsilatının henüz yapılmadığı ve sözleşmenin de cayılamaz nitelikte olmasından dolayı hasılat gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla müşteriden alınan iade edilemez nitelikteki depozitolu tutarı bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Gelecekte tahsil edilecek olan anapara ve faiz ödemeleri ise bedelin tahsil edileceğinin olası olduğu sonucuna karar verilmeye kadar bu tutarlar yükümlülük olarak hesaplanır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.199).

2.2.2. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletme aşağıdaki şartlardan en az birinin sağlanması durumunda, aynı müşteri (ya da bu müşterinin ilişkili tarafları) ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirir: (TFRS 15, md.17)

- "Sözleşmenin yerine getirilmesine odaklandığı tek hedef amaçlandığı duruma özel bir paket şeklinde görüşülmesi,
- Bir sözleşme için ödenecek tutarın başka sözleşmenin tutar veya yükümlülükleriyle ilişkilendirilmesi veya;
- Sözleşme veya sözleşmelerin kapsamlarında taahhüt edilen yükümlülüklerin 22-30 paragrafları gereğince tek bir edim yükümlülüğünü ifade etmesi."

2.2.3. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Değişiklikler

Müşteri ile imza altına alınan sözleşmelerde taraflarca kabul edilen yeni bir kapsam ile değişikliğe gidilmesi mümkündür (Şavlı, 2016, s.31). Bazı sektörlerde ve bölgelerde sözleşme değişikliği, değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da mevcut hak ve yükümlülükler ilave eden değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir, sözleşmenin onayı gerçekleşmediği durumlarda onaylamanın gerçekleştiği ana kadar bu standardı sözleşmenin mevcut hali ile uygulanmasına devam edilir (TFRS 15, md.18). İşletmelerin mevcut sözleşmede

ileriki dönemlerde ortaya çıkacak gereksinimler doğrultusunda yapacakları değişiklik aşağıdaki koşulların tamamının sağlandığı durum ve şartlarda ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilir ve kayıtlara alınır (Şavlı, 2016, s.31).

- "Sözleşme içeriğinin dahil edilen ilavelerle genişletilmesi, yükümlülüklerin bağımsız olarak belirlenmesi ve tarafların onayı ile sözleşmenin yeni bir şekil almasına imkan tanımaktadır, bununla birlikte,
- Mevcut Sözleşme tutarının, işletmenin taahhütte bulunduğu ek yükümlülüklerin bağımsız satış fiyatı tutarı nispetinde arttırılması ve daha önce de bu yönde bir beklenti oluşmuş ise uygun iskonto tutarı kadar bu bedelde düzeltme yapılmalıdır.
- Bu koşulların tamamının oluşmadığı durumlarda söz konusu değişiklik ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilemez ve bu durum aşağıdaki şartlar çerçevesinde üç farklı seçenek içerisinden uygun olan tercih edilerek kayıtlara alınır (Şavlı, 2016, s.31):
- "Eğer değişikliğin yapıldığı güne kadar verilen hizmet veya devredilen mallar, geriye kalan yükümlülüklerden (mal ve hizmet bakiyesi) ayrılabilir durumdaysa, ilk sözleşmenin iptal edildiği ve yerine yeni sözleşme yapıldığı kabul edilerek işlem yapılır. İlk sözleşme bedelinden henüz yerine getirilmemiş yükümlülüklerle isabet eden tutar ile sözleşme değişikliği ile meydana gelen fiyat artışı toplanarak yeni yapılmış kabul edilen sözleşme bedeli tespit edilmiş olur.
- Eğer değişikliğin yapıldığı güne kadar verilen hizmet veya devredilen mallar, geriye kalan yükümlülükten ayrılabilir nitelikte değilse, bu durumda yapılan değişiklik mevcut sözleşmenin bir parçası kabul edilir. Değişikliğin yapıldığı günden önce yerine getirilen sorumluluklar da dahil olmak üzere, tüm hesaplama, değişikliğini de içerecek toplam bedel üzerinden yapılacak ve gerekirse, hasılat tutarında düzeltmeye gidilecektir."
- Eğer değişikliğin gün itibarıyla geriye kalan yükümlülükler hem daha önce verilen hizmet ve devredilebilir mallardan ayrıştırılabilir kalemler hem de ayrıştırılamaz kalemler içeriyorsa bu durumda, değişiklikle birlikte geriye kalan yükümlülükler dikkate alınarak hasılat kaydı yapılır."

Örnek: Koray Lojistik A.Ş., Endüstriyel mutfak ekipmanları üretimi yapmakta olan Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş.'nin ürünlerini profesyonel kullanıcılara teslimatını gerçekleştiren bir işletme olarak faaliyet göstermektedir. Yonca

Gastronomi Ekipmanları A.Ş. ile Koray Lojistik A.Ş. aralarında belirlemiş oldukları satış kotasının tamamlanabilmesi koşulu ile fiyat avantajı konusunda ayrıcalık sağlanabileceği hakkında bir sözleşme bulunmaktadır. Sözleşmeye göre Koray Lojistik AŞ'nin bir yıl içerisinde satış fiyatı (20.000 TL'den 60 adet) Premium XP kategorisinde bulunan pişirme grubu ürünlerinin satış taahhüdü bulunmaktadır.

100 adet Premium XP pişirme grubu ürünü satışının gerçekleştirilmesi halinde ise, daha önceden satışı gerçekleştirilmiş olan ürünler için de uygulanmak üzere satış fiyatının 18.600 TL tutar üzerinden uygulanacak olması hakkında mutabık kalınmıştır. Koray Lojistik AŞ'nin 80% ihtimalle yılda 70 adet daha Premium XP pişirme grubu ürünü satma ihtimali olup, 20% ihtimalle de 40 adet daha satabilme olasılığı mevcuttur.

2019 yılında Koray Lojistik A.Ş., dönem başından 15.02.2019 tarihine kadar 35 adet, 30.07.2019 tarihine kadar 20 adet Premium XP pişirme grubu ürününü Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş.'den satın almıştır. 30.09.2019 tarihinde ise Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş. Koray Lojistik A.Ş.'ye 50 adet Premium XP pişirme grubu ürünü daha göndermiştir (Aksoy Hazır, 2019, s.640).

Çözüm:

Koray Lojistik A.Ş. ile Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş. arasındaki sözleşme standartta yer alan kapsam başlığında belirtilen unsurları karşılamakla birlikte, mevcut sözleşme içerdiği fiyat değişikliği kararı ile yeni bir çerçeveye de sahip olmuştur. Mevcut sözleşmede güncellenen fiyatta esas alınacak işlem bedeli; değişken bedel çerçevesinde ele alınmalıdır. Örnek olayda Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş., değişken bedele dair tahminde bulunurken; gerçekleşebilecek fiyat aralıklarının ihtimallerinin ağırlıklı toplamını belirten; beklenen değerlerin tahmininde bulunmalıdır (md.15. para.53a). Eldeki veriler dikkate alındığında; Koray Lojistik A.Ş.'nin satın alması varsayılan Premium XP pişirme grubu ürünü sayısı $124 (= 60 + 80\% \cdot 70 + 20\% \cdot 40)$ 'tür. Bu verilerin Koray Lojistik A.Ş.'ye satın alma sürecinde uygun fiyat ayrıcalığı kazandıracağı belirtilebilir. Olağan bir satış işleminde Premium XP pişirme grubu ürününün tek başına piyasada işlem gören bağımsız satış fiyatı 20.000 TL iken, 100 adet Premium XP pişirme grubu satışı işlemi gerçekleştirildiğinde birim fiyatı 18.600 TL olarak değişim göstermektedir.

İlk teslimat tarihi olan 15.02.2019'de 35 adet Premium XP pişirme grubu ürününün toplam satış tutarı olan 651.000 TL (35×18.600) hasılat olarak, aradaki fiyat avantajından kaynaklı ortaya çıkacak 49.000 TL ise (1.400×35) ise sözleşme yükümlülüğü olarak defter kayıtlarına yansıtılmalıdır. Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş.'nin ticari alacak tutarı ise 700.000 TL'dir. (20.000×35) 30.07.2019'de ise ikinci teslimat gerçekleşmiş olup, Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş., Koray Lojistik A.Ş.'ye 20 Premium XP pişirme grubu ürününü satmıştır. Bu durumda ilgili tarihte Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş. 372.000 TL'yi (18.600×20) hasılat olarak, fiyat farkından kaynaklı olan 28.000 TL'yi (1.400×20) sözleşme yükümlülüğü olarak defter kayıtlarına yansıtacaktır. İlgili tarihte ticari alacaklar ise 400.000 TL (20×20.000) tutarında borçlandırılacaktır. 30.09.2019'de 100 adet Premium XP pişirme grubu ürünü satışı aşılmış olduğundan, Koray Lojistik A.Ş., için satın alınmış olan Premium XP pişirme grubu ürünlerinin maliyet bedeli 1.953.000 TL (105×18.600) olacaktır.

Daha önceden Yonca Gastronomi Ekipmanları A.Ş.'nin ticari alacak olarak muhasebeleştirmiş olduğu tutarlar, toplam tutardan düştüğünde, kalan tutar olan 853.000 TL ($1.953.000 - 1.100.000$) 30.09.2019 tarihinde ticari alacak olarak muhasebeleştirilecektir. Hasılat bu tarihte 930.000 TL (50×18.600) olarak muhasebeleştirilecek, edim yükümlülükleri yerine getirilmiş olduğundan daha önce finansal tablolara alınmış olan sözleşme yükümlülükleri ise 77.000 TL ($49.000 + 28.000$) kadar borçlandırılacaktır.

2.2.4. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Müşteriyle yapılan bir sözleşme içeriğinde çoğu zaman taahhüt edilen edim yükümlülükleri detaylandırılarak belirtilir. Tanımlanan edim yükümlülükleri yükümlülüklerin tümünün bunlardan ibaret olunacağı konusunda kesin çerçeveler çizmez. Bundan dolayı; işletmelerin yerleşik çalışma sistem ve uygulamalarında, yayımladıkları politikalarında mevcut bulunan taahhütleri de müşteride bu yükümlülüklerin süreç sonunda kendilerine devrinin gerçekleşeceğini muhtemel görüyorsa, sözleşme kapsamında olabilir. Bu edim yükümlülükleri işletmenin yerine getirilmesi çerçevesinde taahhüt ettiği yükümlülükler müşteriye devrinin yapılacağı ve yerine getirmesi gerekli olan faaliyetler kapsamında değilse kapsam dışında değerlendirilir (Kaplanoğlu, 2016, s.58).

İşletme, müşterisiyle düzenlemiş olduğu sözleşmenin başlangıç aşamasında taahhüt ettiği edim yükümlülüklerini değerlendirir ve aşağıdaki etkenlerden birini devretme amacıyla müşterisine olan her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler: (TFRS 15, md.22)

- "Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) veya
- Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini."

İşletme bu aşamada sözleşme çerçevesinde, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını tespit etmeli, bağımsız mal ve hizmet teslim hali mevcut ise ayrı edim yükümlülüklerini belirlemelidir. Bu durumda, sözleşme tutarının bölünerek farklı edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekir.

Mevcut yeni standart, hasılatın tahakkuku sürecini sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi koşullarına bağlı kılmıştır. Birtakım sözleşmeler kapsam ve koşulları gereği çoklu gelir unsurları barındırabilir. TFRS 15 Standardı kendisinden sürece önce kullanımda olan TMS 11 ve TMS 18 standartlarının karşılamakta yetersiz kaldığı ve ihtiyaç duyulan konulardan olan çoklu gelir unsurlu sözleşmeler başlığına standart çerçevesinde netlik kazandırılmıştır.

Standart bu aşamada günümüz ticari ihtiyaçlarının karşılanmasında yoğun talep içeren, aynı anda yapılan mal veya hizmet paketi teslimi şeklinde gerçekleşen söz konusu satış işlemlerini tercih eden sektörel işletmeleri etkisi altına alacaktır. Bu sürecin bir gerekliliği olarak; farklı mal veya hizmet teslimi işlemlerinde ayrı edim yükümlülüklerinin tespit edilmelidir (Aktaş ve Varol, 2017, s.33).

Şekil 2.3 Hasılatı Doğuran İşlemler



Kaynak: Şavlı, 2016, s.36.

2.2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletme taahhüt edilen mal veya hizmeti müşterisine devrederek sözleşmeye konu olan edim yükümlüklerini yerine getirdiği anda veya zamana yayılı olarak getirdikçe hasılatı finansal tablolara yansıtır. Bir varlığın kontrolünü müşteri elde ettiği anda veya zamana yayılı olarak elde ettiği anda varlığın devredilmesiyle yükümlülük yerine getirilmiş olur (TFRS 15, md.31).

İşletme sözleşmeye konu tüm yükümlülüklerini zamana yayılı olarak veya belirli bir anda mı yerine getireceklerini sözleşme başlangıcında netleştirir (TFRS 15, md.32). İşletme müşterinin bir varlığının kontrolünü eline geçirip geçirmediğini değerlendirirken, varlığın geri alım anlaşmalarında yer alan hak, yükümlülük ve opsiyonları esas olarak değerlendirir (TFRS 15, md.34).

2.2.5.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

Yükümlülüklerin zamana yaygın olarak yerine getirildiğinin değerlendirilmesi, aşağıdaki şartlardan en az birinin gerçekleşmiş olmasına bağlıdır (Şavlı, 2016, s.36):

- "Müşterinin işletmenin yerine getirdiği edim yükümlülüğünü aynı anda elde edip tüketmesi,
- İşletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirmesiyle birlikte bir varlığın oluşturulması veya geliştirilmesi ve bu varlığın kontrolünün müşteride olması,
- İşletmenin yükümlülüklerini yerine getirmesiyle oluşan varlığın işletme açısından bir kullanım olanağının bulunmaması ve işletmenin bugüne kadar tamamlamış olduğu yükümlülüklerine karşılık tahsilat yapmak için yasal bir hakkın bulunması."

Yükümlülüklerin zamana yayılı olarak yerine getirildiği durumlarda hasılat da zamana yayılı olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu durumda, bilanço tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesine dair ilerleme ölçülerek tespit edilir ve tespit edilen oranda da hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır (Şavlı, 2016, s.37).

2.2.5.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Bir edim yükümlülüğünün yerine getirilme süreci; zamana yayılı olarak veya zamanın belirli bir anında yerine getirilmesi yoluyla iki farklı şekilde sonuçlandırılır. Müşterinin taahhüt edilen varlığın kontrolünü ele geçirdiği ve işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anı tespit etmek için kontrole ilişkin gereklilikleri dikkate alır. Bununla birlikte işletme kontrolün devrine yönelik aşağıdakileri içeren, ancak bunlarla sınırlı olmayan farklı göstergeleri de dikkate alır (Ataman ve Cavlak, 2017, s.418).

- "İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir. Müşterinin (bir varlığın) kontrolünü, kullanımına ait yönetme tasarrufunu ve kalan tüm faydalarını devraldığı edim yükümlülüklerinin mevcut olması ve ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesinden sonra tüm bu faydaların büyük ölçüde elde edildiğini göstermektedir.
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir. Yasal mülkiyet; Sözleşmeye taraf olanlardan hangisinin varlığın kullanımının yönetilmesi ve kalan faydalarının kontrolünün elde edildiği, başkalarının kullanımına erişimin üzerinde onay, ret veya kısıtlama getirebileceğini ifade eder.
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir.

- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır.
- Müşteri varlığı kabul etmiştir."

2.2.5.3. Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

İşletmeler, devam eden edim yükümlülüklerine ait ilerleme ölçümlerinde farklı değişkenler farklı metotlar tercih edebilirler, fakat bu tercihler devam eden edim yükümlülüklerine ait ilerlemenin ölçümüne elverişli olmalı ayrıca, yükümlülük tamamlanana kadar kullanılması ve benzer yükümlülükler için de bu metotların kullanımı gerekir (Şavlı, 2016, s.37). İşletme, yerine getirilen zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamlanmasına yönelik ilerlemeyi her raporlama dönemi sonunda periyodik olarak ölçer (TFRS 15, md.40).

2.2.5.4. İlerlemenin Ölçüm Yöntemleri

İlerleme ölçüm yöntemleri, B14–B19 maddelerinin kılavuzluğunda iki başlık altında toplanabilir. İşletme uygun yöntemin tespit edilmesi sürecinde taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin kapsamını dikkate alır (TFRS 15, md.41).

- Çıktı Yöntemi
- Girdi Yöntemi

Bu mevcut yöntemlerin her birinin, belirli bir düzenlemeyle en uygun olanın belirlenmesinde dikkate alınması gereken avantajları ve dezavantajları vardır. Tamamlanma sürecindeki mevcut ilerlemeyi ölçmek için seçilen yöntem, benzer performans yükümlülükleri ve benzer koşullara sahip düzenlemelere tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

İlerlemenin ölçülmesini etkileyen durumlar, beklenenden daha fazla maliyete maruz kalan bir işletme gibi zaman içinde yerine getirilen performans yükümlülükleri için sıklıkla değişir. İşletme, durumun bugüne kadar tamamlanmış edim yükümlülüğüne ait performansını doğru bir şekilde yansıtmak için değiştiğinde, ilerleme ölçüsünü ve bugüne kadar muhasebeleştirilen geliri tahminlerde bir değişiklik olarak güncellemelidir. Bunun yanında mal veya hizmetlerin müşteriye transferini en iyi gösteren ilerlemeyi ölçme yöntemini seçmelidir. Çıktı yöntemleri, elde edilen

sonuçlara ve devredilen varlıklara dayalı olarak bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi ölçer (PwC, 2019, s.147).

"Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır." (TFRS 15, s.22).

Girdi yöntemleri, dolaylı olarak bir performans yükümlülüğünün yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi ölçer. Bu yöntemler, tüketilen veya tüketilmesi beklenen toplam kaynaklara veya harcanması beklenen toplam çabalara oranla harcanan kaynaklara veya çabalara dayalı ilerlemeyi ölçerek finansal tablolara alır. Girdi yöntemlerine ait ilerleme ölçüsü kullanan bir işletme, yalnızca işletmenin bir edim yükümlülüğünü yerine getirmeye yönelik performansını gösteren girdileri içermelidir, bu performansı yansıtmayan girdiler, ilerleme ölçüsünden çıkarılmalıdır (PwC, 2019, s.151).

Şekil 2.4 Performans Ölçümünde Kullanılacak Yöntemler

PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE KULLANILACAK YÖNTEMLER			
TANIM	ÖRNEKLER	AVANTAJLAR	DEZAVANTAJLAR
ÇIKTI YÖNTEMLERİ			
Verilen mal ve hizmetlerin değerinin toplam verilmesi ön görülen mal ve hizmetlerin değerine oranı.	* Bugüne kadarki performansın ölçümü * Alınan sonuçların değerlendirilmesi. * Belirli dönüm noktalarına ulaşılması * Üretilen veya sevk edilen adet.	* Muhtemelen işletmenin performansını aslına uygun yansıtan en iyi yöntem.	* Doğrudan gözlemlenemeyebilir. * Bilgiye ulaşım maliyetli olabilir.
GİRDİ YÖNTEMLERİ			
* Katlanılan maliyetlerin veya girdilerin toplam katlanması öngörülen maliyetlere oranı	* Kullanılan kaynaklar * Gerçekleşen maliyetler * İşçilik saatleri * Makine saatleri	* Girdiler eşit dağıtılıyor ise hasılat da doğrusal olarak yansıtılabilir.	* Girdiler ile kontrolün transferi doğrudan ilişkili olmayabilir.

Kaynak: Şavlı, 2016, s.38.

2.2.5.5. Makul İlerleme Ölçümleri

İşletme, yükümlülüklerin devrine dair ilerleme ölçümünün güvenilir bir biçimde yerine getirildiği durumlar haricinde, zamana yayılı olarak devri gerçekleştirilen yükümlülüklerin karşılığı olan hasılatı muhasebeleştirmez. İhtiyaç duyulan ölçüm yönteminin uygulanmasında esas alınacak verilerin temin edilemediği hallerde, edim yükümlülüklerinin tamamen ifasına dair ilerleme güvenilir bir biçimde ölçülemez (TFRS 15, md.44). İşletmenin ilerlemeye dair ölçümleri standartta yer alan hükümlerce yerine getiremediği ve ölçümlerin yapılamadığı durumlar gelişebilir fakat, yükümlülüklerin yerine getirilmesi sürecinde katlanılan maliyetlerin de yerine konulması istenir. Buna benzer durumlarda; ilerleme ilişkin gerekli ölçümlerin gerçekleştirilene kadar, hasılatı yalnızca katlanılan maliyetler nispetinde kayıtlarına yansıtır (TFRS 15, md.45).

2.2.5.6. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşlem fiyatı, işletmenin sözleşmede belirtilen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi karşılığında tahsil etmeyi öngördüğü bedeldir ve bu nedenle, bu edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde veya getirildikçe muhasebeleştirilen hasılat tutarını temsil eder. İşlem fiyatı, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilmiş olunan vergi ve komisyon niteliğindeki tutarları içermez (PwC, 2019, s.78). İşlem bedelini tespit etmek için sözleşme hükümleri beraberinde ticari teamüller de göz önünde bulundurulur (TFRS 15, md.47).

İşlem fiyatının belirlenmesi, öngörülebilen kısa zaman dilimleri içinde belirli sayıda edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesiyle ve bir sözleşmenin sabit bir bedel karşılığı olduğu durumlarda açık olabilir (PwC, 2019, s.78). Bu durum bir sözleşmenin aşağıdakilerden herhangi birini içerdiği durumlarda ortaya çıkması muhtemel karışıklıklara karşı göz önünde bulundurulmalıdır (TFRS 15, md.48).

- "Değişken bedel,
- Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması,
- Sözleşmede önemli bir finansman bileşenin mevcut olması,
- Nakit dışı işlem bedeli,
- Müşteriye yapılacak ödemeler".

İşlem bedelinin tespit edilmesi adına işletme, edim yükümlülüklerinin sözleşmede taahhüt edildiği kapsamda devrinin gerçekleşeceğini, sözleşmeye dair yenileme, iptal ve değişimin konu edilmeyeceği varsayımındadır (TFRS 15, md.49).

Değişken Bedel bir sözleşmede taahhüt edilen bedelin değişken bir tutar içerdiğinde, işletme, taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin devredilmesi karşılığında elde edeceği tutarı tahmin eder. Taahhüt edilecek bedel, fiyat imtiyazları, toplu indirimler, indirimler, geri ödemeler, krediler, puanlar, teşvikler, performans primleri ve telif hakları dahil (ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere) farklı unsurların etkileriyle değişiklik gösterir. Bir işletmenin yerleşik ticari uygulamalarında, mal veya hizmetlerin satışından sonra indirim veya imtiyaz sağlama geçmişi varsa, değerlendirmenin değişken olmasına neden olabilir (PwC, 2019, s.79). Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak etmesinin; hedeflenen satışa bağlı performans primlerinin taahhüt edilmesi, ürünleri geri iade hakkına sahip olunması gibi değişim etkileri yaratacak olayların gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesi koşuluna bağlandığı durumlarda değişkenlik gösterecektir (TFRS 15, md.51).

Müşterinin taahhüt ettiği tutara ilişkin değişkenlik taraflarca sözleşmede detaylı bir şekilde netleştirilmiş olabilir. Sözleşme belirtilen mevcut şartlara ek olarak, aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde dahi taahhüt edilen bedel değişken bedel olarak nitelenir (TFRS 15, md.52).

- Müşterinin, işletmenin sözleşmede beyan edilen bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair, işletmenin geçmiş ticari uygulamalarından, yayımlanmış politikalarından, özel beyanlarından veya yüksek cirolu satış sonrası iskonto sağlama gibi uygulamalardan kaynaklanan anlaşılır bir beklenti içerisinde bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, işletmenin satın alma pozisyonunda kazanç yaratacak bir teklif beklenmektedir.
- Diğer durum ve şartlar sözleşme yaparken işletmenin gayesinin müşteriye nispeten daha makul bir fiyat ayrıcalığı önermek olduğunu göstermektedir."

İşletme, hangi yöntem için hak sahibi olacağı bedel tutarını daha iyi tahmin etmeyi beklediğine bağlı olarak, aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak değişken bedel tutarını tahmin eder: (PwC, 2019, s.80).

- "Beklenen değer, bir dizi olası değerlendirme tutarındaki olasılık ağırlıklı tutarların toplamıdır. Beklenen değer, bir işletmenin benzer özelliklere sahip çok sayıda sözleşmesi varsa, değişken bedel tutarının uygun bir tahmini olabilir.
- En olası miktar, bir dizi olası bedel tutarındaki en olası tek tutardır (yani, sözleşmenin en olası sonucu). En olası miktar, değişken bedel tutarının uygun bir tahmini olabilir. Sözleşmenin sadece iki olası sonucu vardır (örneğin, işletme ya performans primi elde eder ya da etmez)."

2.2.5.7. İade Yükümlülükleri

İşletme, müşteriden yükümlülüklerinin yerine getirilmesi karşılığında tahsilini gerçekleştirdiği tutarın bir miktarını veya tümünü bu müşterisine geri iade etmeyi öngörüyorsa, bu tutarı finansal tablolarında iade yükümlülükleri altında muhasebeleştirir. Bu yükümlülük, işletmenin tahsili gerçekleşen veya gerçekleşecek olan tutarın hak etmeyi beklemediği bölüm dikkate alınarak hesaplanır ve işlem bedeli ve yükümlülüklerde gözlenen şartlardaki mevcut değişiklikler dikkate alınarak her raporlama dönemi sonu itibarıyla güncellenir (TFRS 15, md.55).

2.2.5.8. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması

Bir işletme, işlem fiyatına, değişken bedelin bir kısmını veya tamamını dahil edecektir ancak bu aşamada kritik önemde olan nokta; değişken bedele dair mevcut belirsizlik giderildiğinde kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal işleminin gerçekleşmeyeceğine dair beklentinin kesinliğe yakın şekilde yüksek olasılıklı olmasıdır (PwC, 2019, s.83).

Değişken bedelin tahmin aşamasında, öngörülen iptalin büyüklüğü yanında bu iptalin gerçekleşme olasılığının da değerlendirilmesi gerekmektedir (Şavlı, 2016, s.44).

Hasılatın iptaline dair olasılıkların veya büyüklüklerinde artış yaratabilecek faktörler aşağıda belirtilen durumlar ile sınırlı olmamak kaydı ile aşağıda belirtildiği gibidir (PwC, 2019, s.84):

- "Tutar, işletmenin etkisi dışındaki faktörlere karşı oldukça hassastır. Bu faktörler bir piyasadaki oynaklığı, üçüncü tarafların kararlarını veya

eylemlerini, hava koşullarını ve taahhüt edilen mal veya hizmetlere dair eskime riskini içerebilir.

- İşlem bedeline dair belirsizliğin uzun süre çözülmesi beklenmemektedir.
- İşletmenin benzer sözleşme türlerine ilişkin birikim ve tecrübeleri (veya diğer kanıtları) sınırlıdır veya mevcut birikim ve tecrübeleri (veya başka bir kanıt) tahminde bulunma sürecinde etkinliği sınırlıdır.
- İşletmenin, geniş ölçüde çeşitli fiyat avantajları sunma veya benzer durumlarda benzer sözleşmelerin ödeme şart ve koşullarını değiştirmeye yönelik mevcut uygulamaları vardır.
- Sözleşme çerçevesinde çok sayıda olası alternatif bedel bulunmaktadır."

2.2.5.9. Değişken Bedelin Yeniden Değerlendirilmesi

Her bilanço döneminin son bulmasıyla birlikte işletme, dönem sonunda mevcut olan şartları ve dönem boyunca şartlarda yaşanan değişimleri eldeki mevcut güncel bilgiler doğrultusunda gerçeğe uygun, objektif şekilde yansıtmak üzere (bir değişken bedel tahminin sınırlanıp sınırlanmadığına dair değerlendirmesinin güncellenmesi dahil) tahmini işlem bedelini günceller (TFRS 15, md.59).

2.2.5.10. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

Sözleşme ile belirtilen hükümler çerçevesinde yapılan satış işlemi sürecinde sözleşmeye konu yükümlülüklerin devrinin yerine getirilmesi ile süre gelen tahsilat aşamasında, sözleşme başlangıcında kararlaştırılan ödeme dönemleri ile karşılaştırıldığında geçen sürenin nispeten uzun olması satıcı veya müşteriye tanınan önemli bir finansman avantajının mevcut bulunması olarak değerlendirilir (Şavlı, 2016, s.45). İşletme işlem bedelinin tespitine ulaşma aşamasında taahhüt edilen tutarda paranın zaman değerini hesaplamalı ve bu elde edilen tutar etkisi dikkate alınarak gerekli düzeltme yapılmalıdır (TFRS 15, md.60).

Sözleşme içeriğinde önemli bir finansman bileşeninin mevcut olup olmadığının tespit edilmesi ve mevcut tespite göre yapılan düzeltmeler ile amaçlanan; taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin yerine getirilme şekline göre müşterinin taahhüt edilen mal veya hizmetler için yapılan ödemenin nakit olarak gerçekleştirildiği durumlarda ödemiş olacağı fiyatın esas alındığı hasılatın mali tablolara aktarımını sağlamaktır. İşletme mevcut sözleşmenin önemli bir finansman bileşeninin

mevcudiyetini ve ifade ettiği önemliliği değerlendirirken aşağıda belirtilen çerçeveler de dahil olacak şekilde ilgili tüm durum ve şartları dikkate almalıdır (TFRS 15, md. 61).

- 1) *Varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve*
- 2) *Aşağıdakilerin birleşik etkisi:*

a) İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriğine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve

b) İlgili piyasada yaygın olan faiz oranları.

İşletmenin 61. madde çerçevesinde belirtilen kıstaslar neticesinde önemli bir finansman bileşeni içermesi ve mal ve hizmetin teslim edilmesine dair geçen süre ilişkisinin ele alındığı durumlarda bu maddeden bağımsız olarak aşağıda belirtilen noktalardan birinin yer alması halinde, müşteri ile yapılan mevcut sözleşmenin önemli bir finansman bileşeni unsuru taşımadığı değerlendirilir (TFRS 15, md.62).

1) Mal veya hizmet bedelinin devirden önce ödenmiş olması ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşterinin takdirinde olması.

2) Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin önemli bir bölümünün değişken olması ve bu bedelin tutar veya zamanlamasının büyük ölçüde müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olarak değişiklik arz etmesi (örneğin; bedel, satış bazlı bir telif ücreti ise).

3) Mal veya hizmetin taahhüt edilen bedeliyle nakit satış fiyatı arasındaki (61'inci paragrafta açıklanan şekilde) farkın, müşteri ya da işletmeye finansman temini dışındaki sebeplerden doğması ve aradaki farkın bu sebeplerle orantılı olması. Örneğin ödeme şartları işletmeye veya müşteriye, karşı tarafın sözleşmeden doğan yükümlüklerinin bir kısmını veya tamamını yeterince karşılayamamasına yönelik koruma sağlayabilir.

UFRS 15 standardında kendisinden önce uygulamada olan UMS 18 Standardında yer alan hükümlere kıyasla uygulama sürecinin basite indirildiği

hükümler getirmiştir. Daha önce yer alan uygulama dahilinde; mal ve hizmetlerin teslimi ile satış bedellerinin tahsil edilmesi arasında geçen zamanın bir yıl veya daha kısa olmasının öngörüldüğü durumlarda, taahhütte bulunulmuş olan bedelde önemli bir finansman etkisinin ayrıştırılarak düzeltilmesi gerekliliği uygulamadan kaldırılmıştır (TFRS 15, md.63).

İşletme, taahhüt edilen bedeli önemli bir finansman bileşeni kadar düzeltirken, 61'inci paragrafta açıklanan amacı karşılamak üzere, sözleşme başlangıcında işletme ile müşterisi arasında ayrı bir finansman işlemi yapılmış olsaydı, bu işleme yansıtılacak iskonto oranını kullanır. Bu oran, sözleşmeye göre finansmanı alan tarafın kredi özelliklerinin yanı sıra, sözleşme kapsamında devredilen varlıklar dâhil müşteri veya işletme tarafından sağlanan teminat veya güvenceleri yansıtabilir. İşletme bu oranı, taahhüt edilen bedelin nominal tutarını, mal ve hizmetler müşteriye devredildiği anda (veya devredildikçe) müşteri nakden ödeme yapmış olsaydı bu durumda ödeyeceği fiyata indirgeyen oranı belirlemek suretiyle saptayabilir. Sözleşme başladıktan sonra, faiz oranları veya diğer şartlarda meydana gelen değişiklikler için (müşterinin kredi riskine ilişkin değerlendirmede bir değişiklik gibi) iskonto oranında güncelleme yapılmaz (TFRS 15, md.64).

TFRS 15'in TMS 18'e göre öne çıkan bir diğer kolaylığı da; nihai satış tutarının içinde yer alan vade farkı tutarının malın satış tutarından ayrıştırılmasına dair izlenecek yöntemde görülmektedir. TMS 18'e göre; vadeli yapılan satış işlemlerinde, satışa dair bedelin gelecekte yapılacak olan tahsilatlarının bugüne indirgenmiş değerleri olarak kayıtlara alınması gerektiği vurgulanmışken, bugüne indirgeme işleminde kullanıma uygun iki seçenek ortaya koymaktadır, bunlar; vadeli satış fiyatını peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı veya benzer kredi riskine sahip finansal araçlar için piyasada geçerli olan faiz oranıdır. TFRS 15'te izlenecek yol ise; vade farkının görünür bir şekilde yüksek tutarlarda seyrettiği işlemlerde piyasa koşullarında tarafların kredi riskini gösteren bir iskonto oranı ile indirgeme işleminin yapılmasının uygun olacağı belirtilmektedir. Bu durumda gerçekleşecek işlemler açısından piyasa koşullarında uygulanan geçerli faiz oranı %10 oranında tespit edildiğinde, sözleşmede koşullarında uygulanacak vade farkı için %5 oranı belirtilmiş olmasına rağmen, satış bedeline dair hesaplamalarda geçerli oran olarak tespit edilen oran olan %10 üzerinden gerekli hesaplamalar yapılacaktır (Şavlı, 2016, s.46).

İşletme, mevcut sözleşmede tespit edilen önemli finansman bileşenine dair olumlu veya olumsuz etkileri, müşterileri ile düzenlemiş oldukları sözleşmelerden elde edilen hasılat hariç tutularak kapsamlı gelir tablosunda sunmak üzere kayıtlarına yansıtır. Bu kayıtlara alma sürecinde söz konusu faiz gelirleri veya giderleri, müşteriler ile yapılan sözleşmenin varlık veya yükümlülük olarak kayıtlara yansıtıldığı ölçüde finansal tablolara aktarılmalıdır (TFRS 15, md.65).

Örnek: Ulukuz Otomotiv A.Ş., iş dünyasının ihtiyaçlarına yönelik olarak sadece ticari ihtiyaç ve amaçlara uygun sınıflar kategorisinde yer alan araç satışı ve bakım onarım hizmetinde faaliyet gösteren bir şirkettir. İhtiyaçlara cevap verebilme ve portföyünü genişletmek hedefiyle uygulamakta bulunduğu satış paketleri kapsamına ek olarak farklı hizmetler de sunarak farklı ihtiyaçlara çözüm olanakları sunmaktadır. Bakım ve onarım hizmeti de talepler doğrultusunda Ulukuz Otomotiv A.Ş.'nin sağlamış olduğu hizmet çeşitliliği arasında yer almaktadır. Ulukuz Otomotiv A.Ş. bu hizmetini, belirlediği şekilde; ya her 35.000 km'de bir ya da sözleşme tarihi esas alınarak 2 yılda bir sunulmayı ve bakım ve onarım maliyetlerini de işletme için 3.100 TL olarak belirlemiştir. Ulukuz Otomotiv A.Ş. ve Alpha Otomotiv A.Ş. arasında bağımsız işlem bedeli 240.000 TL olan araç satış sözleşmesine, bakım ve onarım bedeli 10.000 TL olan hizmet bedeli de dahil edilerek imzalamıştır (söz konusu aracın tek başına satışı halindeki bağımsız işlem fiyatı 240.000 TL'dir). Satışı yapılan aracın bir yıllık kullanım boyunca 17.500 km. yol alacağı dikkate alınmaktadır. Araç teslimine dair sözleşmede belirlenen ödeme şartları; aracın siparişi verildiği tarihte işlem bedelinin 50%'si nakit, diğer yarısı da teslimatı takip eden 6 aylık süreçte ödeneceği şeklinde belirlenmiştir. Araç teslim vadesi olarak sözleşme tarihinden itibaren 3 aydır. Ulukuz Otomotiv A.Ş., Alpha Otomotiv A.Ş.'den alacağının tahsil edilememesi olasılığı değerlendirilerek işlem bedeli üzerinden 2% oranında vade farkı uygulamaktadır.

Alpha Otomotiv A.Ş. ile sözleşme 30.04.2018 tarihinde imzalanmış ve 30.07.2018 tarihinde araç teslim edilmiştir. Alpha Otomotiv A.Ş. yaşamakta olduğu ekonomik sorunlar sebebiyle ödeme güçlüğü ile karşı karşıya kalmıştır, bundan dolayı teslimat tarihine kadar işlem bedelinin 75%'ini ödemeyi taahhüt edebilmiştir. 05.12.2018'de ise Alpha Otomotiv A.Ş., ekonomik sıkıntılarına çözüm bularak ve 120.000 TL'yi ödeyebileceğini ifade etmiştir (Aksoy Hazır, 2019, s.637).

Çözüm: Ticari aracın Alpha Otomotiv A.Ş.'ye satışı bakım-onarım hizmeti de içermekte olup, toplam işlem bedeli 240.000 TL'dir. Bu olayda araç satışının yanında bakım ve onarım hizmeti olarak iki ayrı edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Ulukuz Otomotiv A.Ş.'nin Alpha Otomotiv A.Ş. ile düzenlemiş olduğu sözleşme de, işlem bedeli sabit tutarlıdır ve 240.000 TL değerindedir. Ödeme koşulları ele alındığında; sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin olup olmadığı detaylandırılmalıdır. Alpha Otomotiv A.Ş., işlem bedelinin yarısını araca dair sipariş verildiğinde nakit ödeyecek, kalan yarısını ise teslim edilmesinden sonraki 6 ay içerisinde tamamlayacaktır. Uygulanacak vade farkı oranı 2% olarak belirlenmiştir, Aracın teslim edildiği tarih ve ödemenin yapıldığı tarihler arasındaki baz alınarak işlem bedeline ait nakit satış bedeli hesaplanmalıdır. İşlem bedeline ait nakit satış bedeli gerekli formül kullanılarak 237.635 TL $(240.000 \times (1+0.02)^{-0,5})$ olarak hesaplanmaktadır. Yapılan hesaplama işlemi neticesinde bulunan sonuç, yani İşlem bedeli ve nakit satış bedeli arasındaki fark finansman bileşeninin mevcut olduğunu ifade eder, bununla birlikte; ticari araç ve bakım- onarım hizmetinin devri ile ödeme tarihi arasında geçen zaman farkının bir yıldan düşük olduğu durumlarda, tespiti gerçekleşen mevcut finansman bileşeninin etkisine yönelik finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur (TFRS 15. md. 63). İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine paylaşım işleminde bağımsız işlem fiyatları baz alınarak, işlem bedeli orantılı olarak dağıtılacaktır. 2.X' te işlem bedelinin tek başına bağımsız işlem fiyatları baz alınarak edim yükümlülüklerine dağılımı gerçekleştirilmektedir.

Tablo 2.2 İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yükümlülüğü	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı			Edim Yük. Yerine Getirilmesi
		Tek Başına Satış Fiyatı	Tek Başına Satış Fiyatı (%)	Göreceli Tek Başına Satış Fiyatı	
Ticari Araç	230.000	240.000	%96,00	230.400	Belirli Bir Anda
Bakım Hizmeti	10.000	10.000	%4,00	9.600	5 Yıla Yayılı (9.600/5 = 1.920)
Toplam	240.000	250.000	%100,00	240.000	

Sözleşme şartlarında ifade edildiği gibi; 120.000 TL, 30.04.2018 tarihinde ödenmiş olup, hasılat gerçekleşmemiştir. Bu tutar yükümlülük (sözleşme yükümlülüğü) olarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmalıdır. Aracın teslimatı 30.07.2018 tarihinde gerçekleşmesinden dolayı bir taraftan da edim yükümlülüğü de gerçekleşmiş olmaktadır, bu tarih aynı zamanda hasılatın muhasebe kayıtlarına yansıtılması gereken tarih olarak da esas alınmalıdır. Fakat bunun yanı sıra Ulukuz Otomotiv A.Ş., Alpha Otomotiv A.Ş.’nin taahhütte bulunduğu hasılatın 75%’ lik kısmını muhasebe kayıtlarına aktarma aşamasında bu oran da göz önünde bulundurulmalıdır. 120.000 TL lik paya ait hasılat bedeli; 90.000 TL ($120.000 \times 75\%$) ise daha sonra ödenecek olan kısma ait hasılat tutarıdır. Bu tarihte 90.000 TL tutarında ticari alacak da muhasebe kayıtlarına yansıtılmalıdır. Bunun yanı sıra bakım ve onarım hizmeti henüz verilmemesi nedeniyle, toplam hasılat 30.07.2018 tarihinde 210.000 TL yerine 200.400 TL’dir. Bakım ve onarım hizmetine ait toplam 9.600 TL sözleşme yükümlülüğü gibi işlem görecektir.

Kalan %25’lik kısmın 05.12.2018 tarihi itibarı ile ödemenin yapılabileceği öngörüldüğünde, Ulukuz Otomotiv A.Ş., 30.000 TL tutarını da hasılat eklemeli ve ticari alacakları da aynı bedelde borçlandırmalıdır. Bakım ve onarım hizmetinin, Alpha Otomotiv A.Ş.’nin ticari aracını kullanım miktarına bağlı olarak ya da sözleşme süresince 5 yıl boyunca her yıl olacağına karar verilmiştir. Bu olayda 5 yıl boyunca düzenli olarak bakım ve onarım yapılacağı varsayıldığında, Ulukuz Otomotiv A.Ş.’nin bakım ve onarım hizmetine ilişkili olarak dönemsel bazda sağlayacağı hasılat tutarı 1.920 TL’dir. ($9.600/5$) İlgili tutar 30.07.2018 – 30.07.2023 tarih aralığında dönemler itibarı ile hasılat olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır. 30.07.2018 tarihinde finansal tablolara alınan sözleşme yükümlülükleri paralelinde 1.920 TL tutarında ilgili dönemler itibarı ile ilgili borç hesaplarında takip edilmelidir.

2.2.5.11. Gayri Nakdi Bedel

Bir satış işleminde söz konusu işlem bedeli, nakit veya nakit benzeri varlıklar karşılığında değil de gayri nakdi varlıklar karşılığında yapacaksa bu gayri nakdi varlıklara dair gerçeğe uygun değer ölçümü yapılır (TFRS 15, md.66).

İşletme, ölçümü makul ve güvenilir bir şekilde tahmin edemiyorsa, bu söz konusu bedel karşılığında müşteriye taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin tek başına

satış fiyatlarını temel alarak gayri nakdi bedel ölçümüne dolaylı olarak netlik kazandırır (TFRS 15, md.67).

Nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değeri, bedelin cins ve türüne bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Taahhüt edilen nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değerinde bedelin cins ve türüne bağlı sebepler dışında değişiklikler olması durumunda, işletme ve 58. maddelerde yer alan hükümler uygulanır (TFRS 15, md.68).

Müşteri, işletmenin sözleşmede belirtilen edim yükümlülüklerinin tamamlanmasında fayda sağlamak gayesiyle mal veya hizmet tedariki sağlayarak katkı sunuyorsa, işletme sunulan bu söz konusu katlıların kontrolünün kendi inisiyatiflerine bulunup bulunmadığını değerlendirir, kullanıma dair inisiyatif kendilerinde ise, bu katkılardan dolayı sağlanan ekonomik kazanım gayri nakdi bedel olarak kayıtlara alınır (TFRS 15, md.69).

2.2.5.12. Müşteriye Ödenebilir Bedel

"Müşteriye yapılacak olan ödemeler, müşteriye veya müşterinin satış yaptığı diğer işletmelere, nakit, kupon veya hediye puan şeklinde yapılan her türlü ödemeyi içerir." (Şavlı, 2016, s.53). Müşteriye yapılan ödeme müşterinin yerine getirerek devrettiği edim yükümlülükleri karşılığında yapılmıyorsa, işletme müşteriye ödenebilir bedeli işlem bedelinde ve dolayısıyla hasılatla azaltma olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md.70). "Söz konusu ödemelerin tutarı net olarak belirli olmayabilir; ancak, çoklu satış sözleşmelerinde işlem fiyatının yükümlülüklerle dağıtımında olduğu gibi, müşteriye yapılan ödemelere ilişkin işlem fiyatının da en iyi tahmin yapılarak belirlenmesi gerekir. Eğer ödeme yapılmasına işlem fiyatı belirlendikten ve hasılat kaydı yapıldıktan sonra karar verilmiş ise, bu durumda da ödeme kararı alınır alınmaz ilgili hasılat tutarının düzeltilmesi gerekir." (Şavlı, 2016, s.53). İşletmenin, bir müşteriye ödenebilir bedelin işlem bedelinden azalış olarak kayıtlara alması halinde, işletme hasılatındaki azalışı aşağıdaki olaylardan hangisi daha sonra gerçekleşirse o tarihte finansal tablolara alır (TFRS 15, md.72):

- *"İşletmenin ilgili mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığı hasılatı finansal tablolara alması ve*

- *İşletmenin bedeli ödemesi veya ödeme taahhüdünde bulunması (ödeme gelecekteki bir olaya bağlanmış olsa dâhi). Bu taahhüt, işletmenin ticari teamüllerinden zımnen çıkarılabilir."*

Örnek: Öncü işletmesi, büyük bir market zinciriyle ürettiği süt ve süt ürünleri satışı için bir anlaşma imzalamıştır. Anlaşma kapsamında müşteri yıllık en az 15 milyon TL tutarında satın alma yapacağını garanti etmiştir. Bunun karşılığında da işletme müşterisine, kendi ürünleri için raf sisteminde yapılması beklenen değişiklikleri karşılamak üzere, sözleşme döneminin başlangıcında 1,5 milyon TL tutarında iadesi mümkün olmayan bir ödeme yapmayı kabul etmiştir. İşletmenin yaptığı 1,5 milyon TL tutarındaki ödeme ayrı bir mal veya hizmet satın alımı ile ilgili değildir; doğrudan satış anlaşması yapılan toz içecek ürünleri ile ilgilidir. Dolayısıyla, bu sözleşme kapsamında işlem fiyatı hesaplanırken 1,5 milyon TL tutarındaki ödemenin düşülmesi gerekir. Bu da öngörülen satış hacmiyle, %10 tutarında bir fiyat indirimine tekabül etmektedir. Sözleşme kapsamında transfer edilecek ürünler için yükümlülükler yerine getirildikçe, sözleşmede belirtilen fiyattan %10 indirim yapılarak hasılat kaydı oluşturulacaktır (Şavlı, 2016, s.53). Muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır: 1,5 milyon TL ödeme yapılırca:

1	----- /----- / 20XX		
	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR -Müşteriye yapılan ön ödeme BANKA	1.500.000,00	1.500.000,00

İlk sevkiyat yapıldığında (Fatura bedeli 2.000.000 TL)

1	----- /----- / 20XX		
	TİCARİ ALACAKLAR HASILAT DİĞER DÖNEN VARLIKLAR -Yapılan ön ödeme Sevk edilen mallara ilişkin hasılat kaydı	2.000.000,00	1.800.000,00 200.000,00

2.2.5.13. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasında amaçlanan, sözleşme gereği müşteriye taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonrasında tahsil edilmesi beklenen tutarın her bir edim yükümlülüğüne (ayrı mal veya hizmet) dağıtmaktır (TFRS 15, md.73).

Yapılan sözleşmelerin çoğu birden fazla edim yükümlülüğünün müşteriye devri amacıyla düzenlenebilir. Sözleşmedeki işlem fiyatının her ayrı sözleşme yükümlülüğüne dağıtılması, hasılatın doğru zamanda ve doğru tutarda muhasebeleştirilmesini sağlar. İşlem fiyatı sözleşmede tanımlanan her bir sözleşme yükümlülüğüne, bağımsız satış fiyatı esasına göre oransal olarak dağıtılır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.213).

Eğer sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü mevcut ise, dağıtım işleminin yapılmaz fakat işletmenin 22'nci madde (b) paragrafı hükmü uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün belirtildiği bir seri farklı mal veya hizmetin devrine ait taahhütname bulunması ve bu bedelin değişken tutarlar içermesi halinde bu durum geçerli olmaz (TFRS 15, md.75).

Örnek: Bir müşteri mobil telefon hattıyla konuşma ve internet paketi için 6 aylık bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme karşılığı olarak kendisine bağımsız satış fiyatı 200 TL olan bir cep telefonu ücretsiz olarak verilmiştir. Sözleşme gereğince; müşteri 6 ay boyunca düzenli olarak 75 TL ödeyecektir. 6 aylık sözleşmenin cep telefonu olmadan bağımsız ücreti aylık 50 TL'dir. Standarda göre; mobil hizmet sağlayıcı işletmenin yapacağı hasılat kaydı aşağıda yer alan tablo 2.2'de düzenlendiği gibi hesaplanmalıdır (Köse, 2015, s.29):

Tablo 2.3 Hasılat Kaydı Oran Dağılım Hesaplama Tablosu

Ayrı Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi	İşlem Fiyatının Belirlenmesi	İşlem Fiyatının Dağıtımı			Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
		Bağımsız Satış Fiyatı	Bağımsız Satış Fiyatı (%)	Görelî Bağımsız Satış Fiyatı	
Cep Telefonu	0	200	%40	180	Sözleşmenin başlangıcında muhasebeleştirilir.
Mobil Hizmet	450 (75 TL*6 ay)	300	%60	270	Zaman süresince muhasebeleştirilir.
Toplam	450	500	%100	450	

Kaynak: Köse, 2015, s.29.

Yukarıda yer alan tablo 2.3’den de anlaşılacağı üzere, sözleşmeye konu olan ürünler olan cep telefonu ve mobil hizmet ürünleri birbirinden ayrı olarak alındığı durumda ödenmesi gereken olan toplam tutar 500 TL olacaktı, fakat bununla birlikte söz konusu işlem fiyatı 450 TL’dir ve mevcut bir indirim bulunmaktadır. Ortaya çıkan bu indirim tutarı, mevcut edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarına oranlanarak dağıtımı yapıldığında; sözleşmeye konu olan ürünlerin bağımsız satış fiyatlarında esas alınarak kayıtlara yansıtılacak geçerli tutarların; cep telefonu ürününe ait bağımsız işlem fiyatının 180 TL, mobil hizmete ait bağımsız işlem fiyatının 270 TL olarak hesaplandığı görülmektedir. TFRS 15 Standardı çerçevesinde belirtilen hükümler doğrultusunda; sözleşmeye konu olan ürünlerden, cep telefonu satışından sağlanan 180 TL, sözleşmenin yapıldığı anda kayıtlara yansıtılır fakat sözleşmeye konu bir diğer ürün olan mobil hizmete ait olan bedel ise zamana yayılarak kayıtlara yansıtılacaktır. Elde edilecek olan hasılatın zamana yayılı olarak kayıtlara yansıtılma süreci tablo 2.4’te gösterilmektedir (Köse, 2015, s.29).

Tablo 2.4 Hasılatın Kayıtlara Alınma Süreci

Edim Yükümlülükleri	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi				
	t_0	t_1	t_2	t_3-5	t_6
Cep telefonu	0	0	0	0	0
Mobil hizmet	0	75	75	75	75
Hasılat kaydında yapılan düzeltme	180	(30)	(30)	(30)	(30)
TFRS 15’e göre hasılat	180	45	45	45	45

Kaynak: Köse, 2015, s.29.

Şirket aylık eşit taksitler halinde 75 TL tahsil etmekle birlikte satışın cep telefonuna ait 30 TL'lik kısmı sözleşmenin onaylandığında kayıtlara yansıtılır ve daha sonra da hasılat olarak kayıtlara yansıtılamaz. Bu durumda tablo 2.4'te t₁ ve t₆ dönemleri kapsamında ilk yapılan tahsilat ve devamındaki 5 aylık sürede kayıtlara alınacak tutar 45 TL olarak gerçekleşmektedir. Bununla birlikte TFRS 15 paragraf 82'de belirtilen koşulların tamamı sağlandığı hallerde işletmeler söz konusu indirimi sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tamamına değil de ilişkili bulunanların bir veya daha fazlasına dağıtımını yapabilir (Köse, 2015, s.30).

Örnek: X İşletmesi, A ürününü 80 TL, B ürününü 110 TL ve C ürününü 90 TL birim fiyatlar üzerinden satmaktadır. Bu bağımsız satış fiyatlarına ek olarak işletme B ve C ürünlerini beraber 150 TL'ye satmaktadır. X İşletmesi, üç ürünü Y işletmesine 230 TL'ye satmayı kabul etmiştir. Standartta göre, bu durumda yapılmış olan indirim, B ve C ürünlerinin zaten toplamda 150 TL'ye satılıyor olmasından dolayı iki ürüne aşağıdaki gibi yansıtılacaktır (Köse, 2015, s.30).

Tablo 2.5 Birden Fazla Ürüne Dağıtım

İki Ürüne Dağıtım	
$(110 / 200) * 150 =$	82.5 TL B Ürünü
$(90 / 200) * 150 =$	67.5 TL C Ürünü

Kaynak: Köse, 2015, s.29.

2.2.5.14. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması

Bağımsız satış fiyatı sözleşmenin başlangıcında belirlenir. Bağımsız satış fiyatı, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmeti ayrı olarak satacağı fiyattır. Bağımsız satış fiyatının en iyi göstergesi, işletmenin benzer koşullarda ve benzer müşterilere mal veya hizmeti ayrı olarak satması durumunda ortaya çıkan gözlemlenebilir bir fiyattır. Bir mal veya hizmet için sözleşmede yer alan fiyat veya liste fiyatı mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı olabilir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.213).

Doğrudan gözlemlenebilir bir bağımsız satış fiyatının mevcut olmaması durumunda işletme bağımsız satış fiyatını; normal şartlarda ulaşılabilecek tüm bilgileri dikkate alarak tahmin eder. Bu tahmin esnasında gözlemlenebilir girdilerden mümkün

olduğunca istifade eder ve tahmin yöntemlerinde benzerlik gösteren hallerde tutarlılıkla uygular (TFRS 15, md.78).

Birden fazla gelir unsuruna sahip sözleşmelerde ve değişken fiyatlı sözleşmelerde, mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatının tahmininde uygulanabilecek yöntemler aşağıdaki gibidir: (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, ss.213-214).

1) Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı (md.79a): İşletme mal veya hizmetin satılacağı piyasayı değerlendirdikten sonra mal veya hizmetle ilgili olarak müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı tahmin eder. Bu fiyat belirlenirken aynı sektörde yer alan diğer işletmelerin benzer mal veya hizmet için belirlemiş olduğu fiyatlar da değerlendirmeye dahil edilir, ancak bu fiyatlar maliyet ve kar marjını da içerecek şekilde düzeltilir.

2) Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı (md.79b): Bu yöntemde, işletme sözleşme yükümlülüğünü yerin getirme ile ilgili maliyetleri tahmin eder ve bu maliyetlere uygun bir kar marjı ekler.

3) Kalan değer yaklaşımı (md.79c): Sadece sınırlı koşullarda kullanımına izin verilen bu yaklaşımda, bir malın veya hizmetin bağımsız satış fiyatının gözlemlenebilir olmadığı bir durumda, toplam işlem fiyatından sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatları toplamı düşülerek, malın veya hizmetin fiyatı tahmin edilebilir. Bu yaklaşım ancak işletmenin farklı müşterilere aynı mal veya hizmeti geniş bir fiyat aralığında satması durumunda veya işletme henüz söz konusu mal veya hizmet için bir fiyat belirlemediyse ve daha önce de bağımsız satış fiyatına dayalı olarak satmadıysa, yani satış fiyatının belirsiz olması durumunda kullanılabilir.

Örnek: Ş İşletmesi 3 ayrı üründen (A, B ve C) oluşan bir paket satışı yapmıştır. Her üç ürüne ilişkin yükümlülükler de farklı zamanlarda yerine getirilecektir. İşletme A ürününün tek başına satışını yaptığı için tek başına satış fiyatı gözlemlenebilir niteliktedir ve 50 TL olduğu tespit edilmiştir. Ancak B ve C ürünlerinin tek başına satış fiyatı gözlemlenebilir nitelikte değildir; dolayısıyla, işletmenin bu ürünlerin tek başına satış fiyatlarını tahmin etmesi gerekmektedir. İşletme, piyasa koşullarını, işletmeye özgü koşulları ve müşteri ve ürüne ilişkin özellikleri değerlendirerek, B ürünü için piyasa bilgisine dayalı bir değerlendirme yapmaya, C ürünü için ise beklenen maliyet

artı kar yaklaşımını kullanmayı uygun bulmuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar neticesinde tespit edilen tek başına satış fiyatları aşağıdaki gibidir (Şavlı, 2016, s.60):

Sözleşmede konu edilen edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirildikçe, dağıtımı yapılarak belirlenen işlem fiyatları esas alınarak mevcut ürünler bazında hasılat tutarı kayıtlara yansıtılacaktır.

	Tek başına satış fiyatı	Dağıtılan işlem fiyatı
A Ürünü	50	$50/150*100 =$ 33
B Ürünü	25	$25/150*100 =$ 17
C Ürünü	75	$75/150*100 =$ 50
TOPLAM	150	100

2.2.5.15. İndirimin Dağıtımı

İşletme bir paket halinde birden fazla mal ve/veya hizmetin satışını içeren bir sözleşme düzenleyebilir ve sözleşmenin başlangıcında müşteriye iskonto uygulayabilir. İşletmenin satışını gerçekleştirdiği mal veya hizmetlerinin bağımsız satış fiyatlarının toplamı sözleşmedeki işlem fiyatını aşıyorsa aradaki fark iskonto olarak adlandırılır. Bu iskonto sözleşmedeki tüm yükümlülüklerine bağımsız satış fiyatı temelinde oransal olarak dağıtılmalıdır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.214).

Örnek: Mobilya üretimi yapan bir işletme koltuk, dolap ve çalışma masasından oluşan ofis mobilyalarını toplam 10.000 TL'ye satmak üzere bir sözleşme yapıyor. Ürünler farklı zamanlarda müşteriye teslim edilecektir. Dolap diğer ürünlerden ayrı olarak satılabilmekte olup, gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatı 8.000 TL'dir. Koltuk ve masanın ise bağımsız satış fiyatı belirlenmemiştir. İşletme yukarıda belirtilen yöntemleri kullanarak bu ürünlerin bağımsız satış fiyatını koltuk için 1.000 TL, masa için ise 2.000 TL olarak tahmin ediyor. Sözleşmede belirlenen işlem fiyatı ile ürünlerin bağımsız satış fiyatları toplamı arasındaki fark 1.000 TL'dir. Bu iskontonun, her bir ürünün bağımsız satış fiyatı temelinde, farklı zamanlarda yerine getirilecek sözleşme yükümlülüğüne oransal olarak dağıtılması gerekmektedir (md.81-82).

Her bir ürün müşteriye teslim edildiğinde, dağıtılmış işlem fiyatı üzerinden hasılat muhasebeleştirilir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.214).

Ürün	Dağıtılmış İşlem Fiyatı	
Dolap	$(8.000/11.000)*10.000 =$	7.273 TL
Masa	$(2.000/11.000)*10.000 =$	1.818 TL
Koltuk	$(1.000/11.000)*10.000 =$	909 TL
Toplam	10.000 TL	

İşletme ayrı mal veya hizmetlerini bağımsız satış fiyatı üzerinden düzenli olarak satışını gerçekleştiriyorsa, diğer taraftan aynı zamanda bu mal veya hizmetlerden bazılarını da bir arada paket olarak satabiliyorsa, iskontonun bir arada satılabilen bu ürünlere de ayrı ayrı uygulanması gerekir.

2.2.5.16. Değişken Bedelin Dağıtımı

Bir sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel, sözleşmenin tamamıyla veya sözleşmenin aşağıdaki gibi belirli bir kısmıyla ilişkilendirilebilir (TFRS 15, md.84):

- *“Tamamıyla olmayacak şekilde, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasıyla (örneğin, bir primin/ek ödemenin, işletmenin taahhüt edilen mal veya hizmetleri belirlenen bir süre zarfında devretmesi koşuluna bağlanması) veya*
- *Tamamıyla olmayacak şekilde, 22 (b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını teşkil eden bir seri farklı mal veya hizmet kapsamında taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlerin bir veya daha fazlasıyla (örneğin; iki yıl süreli bir temizlik hizmet sözleşmesinin ikinci yılı için taahhüt edilen bedelin belirlenmiş bir enflasyon endeksindeki hareketler baz alınarak arttırılması).”*

İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte karşılanması durumunda, bir değişken tutarı (ve bu tutarda sonradan meydana gelen değişiklikleri) tamamıyla bir edim yükümlülüğüne veya 22(b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan farklı bir mal veya hizmete dağıtır (TFRS 15, md.85):

- *“Değişken ödemenin şartları, özel olarak işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti devretme çabalarına (edim*

yükümlülüğünün yerine getirilmesinin veya farklı mal veya hizmet devrinin belli bir sonucuna) bağlanmışsa ve

- *Bedelin değişken tutarının tamamının söz konusu edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete dağıtılması, sözleşmedeki edim yükümlülükleri ve ödeme şartlarının hepsi göz önünde bulundurulduğunda 73'üncü paragraftaki dağıtım amacı ile tutarlıysa."*

İşlem bedelinin 85'inci paragraftaki şartları karşılamayan kısmının dağıtımında, 73–83 paragraflarındaki dağıtıma ilişkin hükümler uygulanır.

2.2.5.17. İşlem Bedelinde Değişimler

Sözleşme başlangıcı sonrasında, belirsizlik görülen noktaların giderilmesi veya şartlarda gözlenen değişiklikler gibi işletmenin yerine getirecek olduğu yükümlülük karşılığında tahsilini öngördüğü tutarı değiştiren farklı nedenlerle işlem bedeli değişiklik gösterebilir (TFRS 15, md.87).

İşletme, işlem bedelinde yükümlülüğün yerine getirilmesinden önceki süreçte meydana gelen değişiklikleri, sözleşme başlangıç dönemindeki mevcut şartlar ile edim yükümlülüklerine dağıtımını gerçekleştirir. Buna bağlı olarak, işletme, tek başına satış fiyatlarında sözleşme başladıktan sonra meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için işlem bedelini yeniden dağıtmaz. Yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğüne tekabül eden tutarlar işlem bedelinde değişikliğin olduğu dönemde hasılat ya da hasılatтан indirim olarak finansal tablolara alınır (TFRS 15, md.88).

İşletme bir sözleşme değişikliğinin işlem bedelinde yol açtığı değişimi 18. ve 21. maddelerde yer alan hükümler gereğince muhasebeleştirir. Ancak gidilen bu sözleşme değişikliği adından sonra mevcut işlem bedelinde oluşan değişimle ilişkili olarak işletme, işlem bedelinde yer alan bu değişimi, 87. ve 89. maddeleri maddelerinde yer alan hükümler gereğince dağıtmak için aşağıdaki yollardan uygulanabilir olanını kullanır:

- *"İşlem bedelindeki değişikliğin sözleşmedeki değişiklikten önce taahhüt edilen bir değişken bedele atfedilmesi ve sözleşme değişikliğinin 21 (a) paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmesi durumunda, TFRS 15 işletme,*

işlem bedelindeki değişikliği sözleşmedeki değişiklikten önce sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtır.

- *Değişikliğin 20'nci paragraf uyarınca ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği tüm diğer durumlarda, işletme işlem bedelindeki değişimi değiştirilen sözleşmedeki edim yükümlülüklerine (başka bir ifadeyle, değişikliğin hemen sonrasında kısmen veya tamamen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine) dağıtır."*

2.2.6. Sözleşme Maliyetleri

Standart bu noktada müşteriler ile imzalanacak sözleşme için katlanılacak maliyetlerin hangi durum ve şartlarda finansal tablolara hangi kalemlerde kayıtlara alınacağına açıklık getirir.

Örnek: Danışmanlık hizmetleri sağlayan Uyum Danışmanlık A.Ş'nin yeni aldığı bir danışmanlık projesi kapsamında katlandığı maliyetler aşağıdaki gibidir (Şavlı, 2016, s.65):

Teklif sürecinde dışarıdan sağlanan hizmetler	25,000 TL
Teklif sürecinde oluşan seyahat masrafları	35,000 TL
Satış personeline ödenen prim	<u>20,000 TL</u>
Toplam	80,000 TL

5 yıllık bir danışmanlık hizmetine ilişkin olan bu projede, müşterinin birer yıllık süreler için gelecek dönemlere ait uzatma opsiyonu bulunmaktadır. Benzer projeler ve müşterinin çalışma usulleri değerlendirildiğinde, söz konusu projenin ömrünün 7 yıl olduğu tahmin edilmektedir. Proje kapsamında hizmet verebilmek için öncelikle bir teknoloji platformu oluşturulması gerekmektedir. Platformla ilgili olarak katlanılan başlangıç maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Platformun dizaynı	50,000 TL
Bilgisayar donanımı	150,000 TL
Bilgisayar yazılımı	100,000 TL
Bilgi aktarımı ve test maliyetleri	<u>120,000 TL</u>
Toplam	420,000 TL

İşin alımıyla ilgili katlanılan 80,000 TL'lik maliyetin yalnızca 20,000 TL'lik kısmı aktifleştirilebilecek nitelikte olup satış personeline ödenen primlerden ibarettir. Teklif sürecinde dışarıdan sağlanan hizmetler ve oluşan seyahat giderleri, her durumda oluşacak maliyetler olduğundan ve proje işletme tarafından alınmasaydı da katlanılmaları gerektiğinden, oluştukları dönemde gider yazılmaları gerekmektedir. Satış personeline ödenen prim ise teklif süreci sonunda iş alındığı için katlanılan bir maliyet olup, işin alınmaması durumunda ödenmesi söz konusu olmayacağından, geri kazanılabilir olduğu varsayımı da dikkate alınarak aktifleştirilmelidir.

Bilgisayar donanımının tedarik edilmesi adına katlanılan maliyetler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı ve bilgisayar yazılımı ile ilgili maliyetler TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı kapsamında varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Platformun dizaynı, bilgi aktarımı ve test edilmesi ile ilgili 170,000 TL'lik maliyetin ise sözleşme varlığı olarak aktifleştirilmelidir. Söz konusu maliyetler, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirebilmek için katlanılan maliyetler olup doğrudan müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaz. Bu sebeple, söz konusu maliyetlerin aktifleştirilmesi ve müşteriye sunulacak mal veya hizmetlerin maliyeti olarak, tahmini sözleşme süresi olan 7 yıl boyunca amortisman yoluyla gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir. Ancak, hizmet süresi içinde 7 yıllık sözleşme süresine ilişkin tahminlerde değişim söz konusu olması durumunda ise, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar standardı hükümleri dikkate alınarak tahmin değişikliğinin amortisman hesaplamalarına yansıtılması gerekir (Şavlı, 2016, s.65).

2.2.6.1. Sözleşme Yapılması için Katlanılan Ek Maliyetler

İşletme müşterisiyle sözleşme imzalanması sürecince katlandığı ek maliyetlere geri kazanma beklentisiyle katlanıyor ise, bu maliyetleri finansal tablolarına yansıtır (TFRS 15, md.91). Ek maliyetler, işletmenin müşterisiyle sözleşme düzenlendiği hallerde üstleneceği, sözleşme düzenlemediği hallerde üstlenmeyeceği maliyetlerdir (TFRS 15, md.92). Sözleşmenin yapılmasından bağımsız olarak, yapılması amacı ile katlanılan maliyetler (müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler hariç) gider olarak finansal tablolara alınır (TFRS 15, md.93). Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, sözleşme kapsamında yer alan varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha az olması

halinde sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler gider olarak finansal tablolara alınabilir (TFRS 15, md.94).

2.2.6.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

Müşteriyle yapılan sözleşmeye ait yükümlülükler yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir Standardın kapsamında olmaması durumunda (Örneğin, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi), işletme ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır (Ataman ve Cavlak, 2017, s.419).

- *"Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması,*
- *Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,*
- *Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi."*

Müşteriyle yapılan bir sözleşmede yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla katlanılan ve başka bir standardın hükümleri içerisinde yer alan maliyetler ilgili standardın hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir (TFRS 15, md.96).

Bir sözleşmeyle doğrudan ilişki kurulabilecek maliyetler aşağıdaki maliyet kalemlerini içerir (TFRS 15, md.97):

- Direkt işçilik,
- Direkt malzeme,
- Sözleşmeyle veya sözleşme faaliyetleriyle doğrudan örtüşen maliyetler,
- Sözleşme uyarınca müşteriye açıkça fatura edilebileceği belirtilen maliyetler,
- İşletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler.

İşletme sözleşme yükümlülüklerinden doğacak maliyetleri katlandıkça gider olarak finansal tablolarına alır (TFRS 15, md.98):

- Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri,

- Sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan ve sözleşme bedeline yansıtılmamış olan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,
- Geçmiş edimler kapsamında, sözleşmede tamamen veya kısmen yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle ilişkili maliyetler ve
- İşletmenin yerine getirilmemiş, tamamen yerine getirilmiş veya kısmen yerine getirilmiş edim yükümlülüklerinden hangisiyle ilişkili olduğunu tespit edemediği maliyetler.

2.2.6.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Bu standardın 91. ve 95. maddelerinde belirtilen hükümler doğrultusunda; finansal tablolara alınan bir varlık, ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile sistematik olarak itfa edilir. Bununla birlikte; finansal tablolara kaydedilen bir varlığın defter değeri aşağıdaki tutarı aştığı takdirde işletme, kar/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansır (Ataman ve Cavlak, 2017, s.419):

Varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı	-	Söz konusu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla doğrudan ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler
---	---	--

İşletme, ilgili maddeler gereğince finansal tablolara alınan bir varlıkla ilgili değer düşüklüğü zararını finansal tablolara almadan önce, başka bir standart uyarınca finansal tablolara alınan sözleşmeyle ilişkili varlıklar için tüm değer düşüklüğü zararlarını finansal tablolara alır.

İşletme değer düşüklüğü testini uyguladıktan sonra, 91. veya 95. maddeler gereğince finansal tablolara alınan varlığın ortaya çıkan defter değerini "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardını uygulamak üzere varlığın ait olduğu nakit üreten birimin defter değerine dahil eder (TFRS 15, md.103).

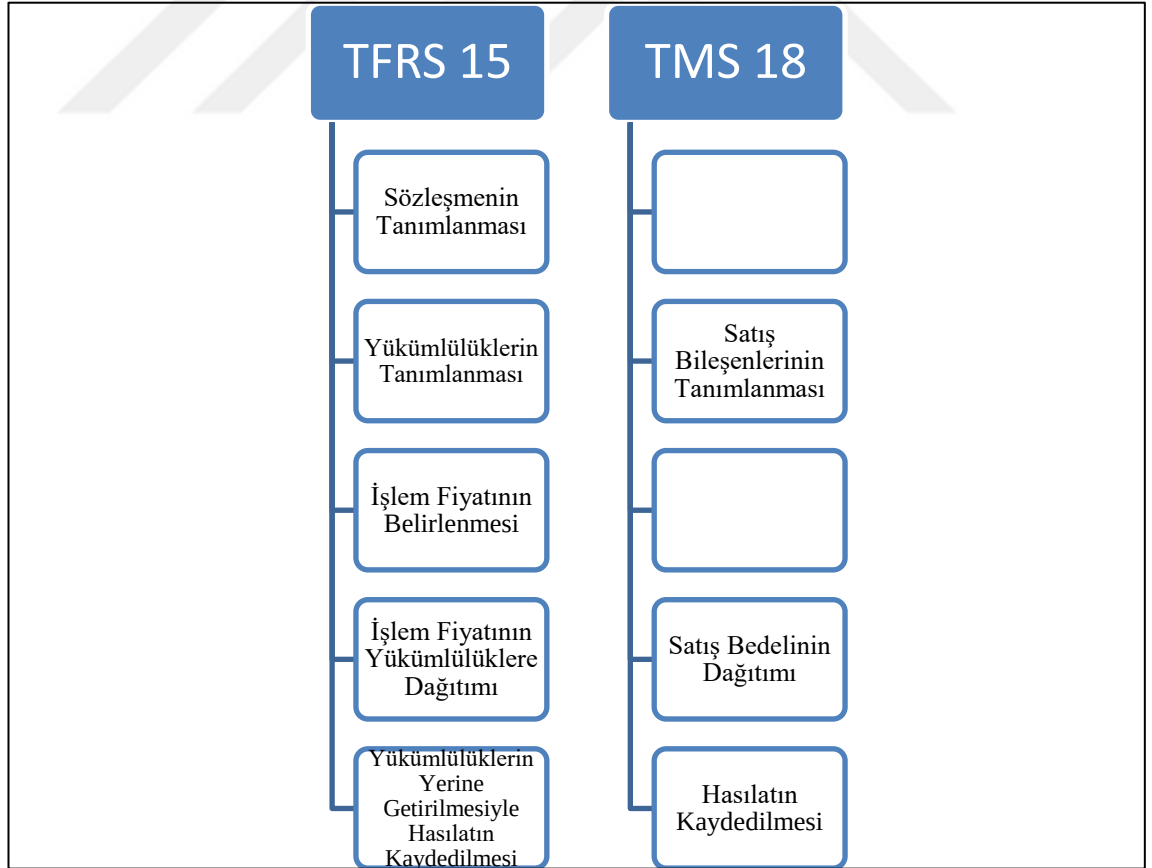
İşletme değer düşüklüğü ortadan kalktığında veya azaldığında daha önceden tabi tutulan değer düşüklüğü testi sonucunda finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararının bir kısmına veya tamamına ait iptal işlemini kar/zarar hesaplarına yansır (TFRS 15, md.103).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TMS 18 VE TFRS 15 STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Hem TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerden Hasılat standardının, hem de TMS 18 Hasılat standardının uygulayıcılarına temelde çizdiği çerçeve kapsamı; işletmelerin gelirlerinde meydana gelen artışların elde edilme alanlarına göre bu standartlar kapsamında belirli metotlar ile değerlendirilerek, elde edilecek olan hasılatın finansal tablolarda yer alan kayıtlara yansıtılması aşamasındaki muhasebesel iş akışları, bağlantılı koşul ve yöntemler ile ilgilidir. İki standart arasındaki en belirgin farklılık, hasılatın kayıtlara alınması süreci ve ölçüm yöntemleri dışında, TFRS 15 standardının hasılat elde edilmesine konu olası tüm gelir sağlayıcı unsurlara kılavuzluk edecek olan beş adımdan oluşan bir model kullanmasıdır. Belirtilmiş olan tüm bu süreçler ve farklılıklar, Şavlı (2016, s.92) çalışmasında aşağıdaki şekilde yer aldığı haliyle sunulmuştur.

Şekil 3.1 TFRS 15 ve TMS 18’de İzlenecek Adımlar



Kaynak: Şavlı, 2016, s.92

3.1. ÖRNEK UYGULAMA

DEF Telekom firması müşterilerine 12 aylık sınırsız ev interneti aboneliği karşılığında ücretsiz olarak modem vermektedir. Bu sözleşme kapsamında müşteriler aylık 130 TL ödemekte ve sözleşme başlangıcında da modemlerini teslim almaktadır. Söz konusu kampanyalı 12 aylık abonelikten faydalanmayan müşteriler ise aynı sınırsız ev interneti için aylık 100 TL ödemektedir. DEF Telekom firması normalde modemi de 400 TL'ye satmaktadır. 12 aylık sınırsız ev interneti aboneliği sözleşmesinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ve TMS 18 Hasılat standartları kapsamında değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi sonucunda hasılatla ilgili olarak her iki standardın yaklaşım farkları daha net bir biçimde ortaya koyulacaktır.

3.1.1. TMS 18 Kapsamında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TMS 18 standardında sözleşmede yer alan modem ve sınırsız ev interneti aboneliğinin nasıl değerlendirileceği konusunda bir yönlendirme yoktur. O nedenle de uygulamada genelde ev interneti aboneliği ile ilgili olarak hasılat kaydedilirken, ücretsiz olarak abonelere verilen modem müşteri kazanmanın maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda DEF firması, ücretsiz verdiği modem 400 TL'lik maliyetini hemen kar veya zarara yansıtırken, 130 TL'lik aylık abonelik bedelini de aylık bazda hasılat olarak kaydedecektir.

3.1.2. TFRS 15 Kapsamında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15 kapsamında beş adım modelinin uygulanması esastır.

1) Sözleşmenin Tanımlanması: Müşteriyle yapılan ve 12 aylık taahhüt içeren ev interneti aboneliği sözleşmesi söz konusudur.

2) Yükümlülüklerin Tanımlanması: İkinci adımda DEF firmasının müşteriyle yaptığı sözleşmeyle ilgili bütün yükümlülüklerini tanımlaması gerekmektedir:

- Modem teslim etme yükümlülüğü,
- 12 ay boyunca sınırsız ev interneti hizmeti sağlama yükümlülüğü.

3) İşlem Fiyatının Belirlenmesi: İşlem fiyatı 12 ay boyunca her ay için 130 TL olmak üzere toplam 1.560 TL'dir.

4) İşlem Fiyatının Yükümlülüklerle Dağıtımı: Bu adımda DEF işletmesi 1.560 TL'lik işlem fiyatını, sözleşme kapsamındaki her bir edim yükümlülüğüne dağıtmalıdır. Bu dağıtımı da göreceli bağımsız satış fiyatlarına veya tahminlere dayalı olarak gerçekleştirecektir.

Edim Yükümlülüğü	Bağımsız Satış Fiyatları	Satış Fiyatlarının Toplama Yüzdesi	Göreceli Satış Fiyatına Göre Hesaplanan Hasılat
Modem teslim etme yükümlülüğü	400 TL	400 TL / 1.600 TL = %25	1.560 TL x %25 = 390 TL
12 ay boyunca sınırsız ev interneti hizmeti sağlama yükümlülüğü	1.200 TL (100 TL x 12 ay)	1.200 TL / 1.600 TL = %75	1.560 TL x %75 = 1.170 TL
TOPLAM	1.600 TL	%100	1.560 TL

5) Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesiyle Hasılatın Kaydedilmesi: Son aşamada DEF firması yükümlülüklerini yerine getirdikçe hasılat kaydetmelidir. Modemi müşterisine teslim ettiği anda 390 TL'lik hasılat muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca her ay verdiği sınırsız ev interneti hizmetine karşılık da aylık 97,50 TL (1.170 TL / 12 ay) hasılat raporlamalıdır.

3.1.3. TMS 18 ile TFRS 15'in Karşılaştırılması

TMS 18 ve TFRS 15 hükümleri dikkate alınarak muhasebeleştirilen hasılatların aylık karşılaştırmalı hali aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

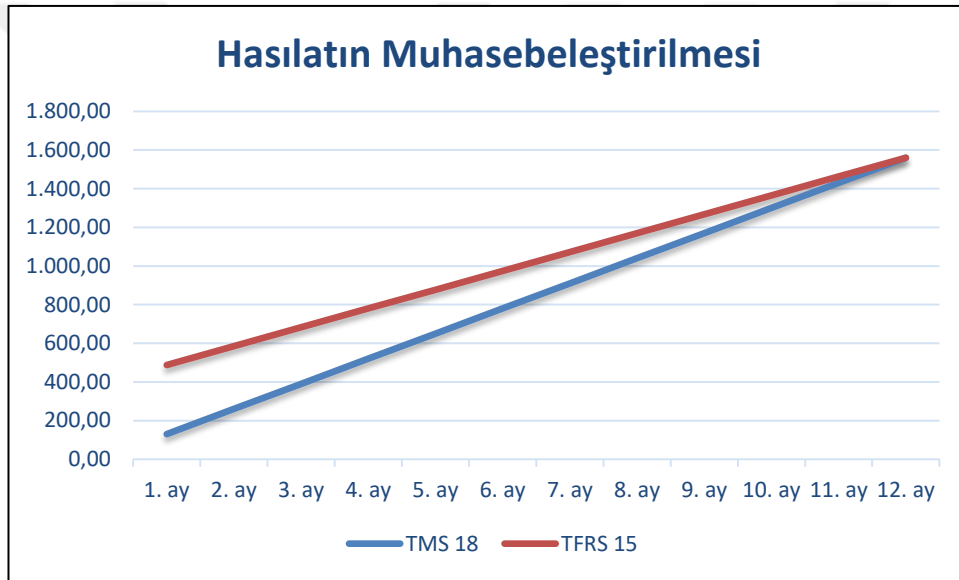
Tablo 3.1 TMS 18 ve TFRS 15'e Göre Aylık ve Kümülatif Hasılat

	TMS 18'e Göre		TFRS 15'e Göre	
	Aylık	Kümülatif	Aylık	Kümülatif
1. ay	130 TL	130,00 TL	390 TL + 97,50 TL	487,50 TL
2. ay	130 TL	260,00 TL	97,50 TL	585,00 TL
3. ay	130 TL	390,00 TL	97,50 TL	682,50 TL
4. ay	130 TL	520,00 TL	97,50 TL	780,00 TL
5. ay	130 TL	650,00 TL	97,50 TL	877,50 TL
6. ay	130 TL	780,00 TL	97,50 TL	975,00 TL
7. ay	130 TL	910,00 TL	97,50 TL	1.072,50 TL
8. ay	130 TL	1.040,00 TL	97,50 TL	1.170,00 TL
9. ay	130 TL	1.170,00 TL	97,50 TL	1.267,50 TL
10. ay	130 TL	1.300,00 TL	97,50 TL	1.365,00 TL
11. ay	130 TL	1.430,00 TL	97,50 TL	1.462,50 TL
12. ay	130 TL	1.560,00 TL	97,50 TL	1.560,00 TL
TOPLAM	1.560 TL		1.560 TL	

Hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak zamanlama farkı dikkate alındığında, 12. ay sonu dışında herhangi bir anda hazırlanacak kar veya zarar tablosunda TFRS 15'e göre daha fazla hasılat raporlanacağı Grafik 3.1'den de açıkça görülmektedir.

TMS 18'e göre yapılan muhasebeleştirmede ücretsiz verilen modem'in de maliyet olarak yansıtılacağı ve böyle bir telekomünikasyon firmasının milyonlarca abonesinin olabileceği de dikkate alındığında, TFRS 15 ile TMS 18 arasındaki zamanlama farkının raporlama tarihleri itibariyle önemli farklılıklar yaratabileceği görülmektedir.

Grafik 3.1 TMS 18 ve TFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi



Müşteri sözleşmelerinin uzun vadeli olabileceği de düşünüldüğünde, hasılatın doğru dönemlerde raporlanmasının firma performansını da önemli ölçüde etkileyeceği açıktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GEÇİŞİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ: BİST 100 ENDEKSİNDEKİ FİRMALARIN İNCELENMESİ

4.1. ÇALIŞMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1 Ocak 2018 tarihinden sonra başlayan dönemlerde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmanın amacı, TFRS 15’e ilk geçişin finansal tablolara etkilerinin tespit edilmesidir. Bu doğrultuda BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2013 - 2018 yılları arasındaki 5 yıllık dönemde işlem gören firmaların dönemler itibarı ile bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetimden geçerek (Kamu Aydınlatma Platformu) KAP’ ta yayımlanmış olan finansal tablo raporları esas alınmıştır ve içerik analizine tabi tutularak standardın geçiş etkisinin finansal tablolarına olan etkileri incelenmiştir.

BİST 100’de yer alan ve çalışma kapsamında incelenen firmaların sektörel dağılımı aşağıda yer almaktadır:

Tablo 4.1 BİST 100’de Yer Alan Firmaların Sektörel Dağılımı

Sektör	Firma Sayısı
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	5
Elektrik Gaz ve Su	4
Gayrimenkul Faaliyetleri	1
İmalat Sanayii	39
İnşaat ve Bayındırlık	1
Madencilik	4
Mali Kuruluşlar	34
Teknoloji	3
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	4
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	5
TOPLAM	100

4.2. ÇALIŞMANIN BULGULARI

BİST 100’de yer alan firmaların TFRS 15’e geçişle ilgili yaptıkları dipnot açıklamaları içerik analizine tabi tutulmuştur. Yapılan inceleme doğrultusunda firmaların %86’sının TFRS 15’e geçişin önemli bir finansal etkisi olmadığını açıkladıkları tespit edilmiştir.

Tablo 4.2 BİST 100’de Yer Alan Firmaların TFRS 15’e Geçişle İlgili Açıklamaları

Sektör	Açıklama Yok	Etki Var	Önemli Etki Yok	Toplam
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	-	-	5	5
Elektrik Gaz ve Su	-	1	3	4
Gayrimenkul Faaliyetleri	-	-	1	1
İmalat Sanayii	7	7	25	39
İnşaat ve Bayındırlık	-	-	1	1
Madencilik	3	-	1	4
Mali Kuruluşlar	9	3	22	34
Teknoloji	1	2	-	3
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	-	-	4	4
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	-	4	1	5
TOPLAM	20	17	63	100

TFRS 15’e geçişin önemli etkisi olduğunu açıklayan 17 firmanın finansal tablolarının üç denetim firması tarafından denetlenmiş olması ve üç denetim firmasının da Big Four firması olması dikkat çekicidir.

İncelenen finansal tablolar içerisinde farklı sektörlerde toplamda 20 firmanın TFRS 15’e geçişin etkilerine ait açıklamada bulunmadıkları tespit edilmektedir. İmalat sanayii sektöründe önemli geçiş etkisi tespit edilen 7 firmanın tamamında geçiş etkilerine yönelik açıklama tespit edilememiştir.

TFRS 15’e geçişin önemli etkisi olduğunu açıklamış olan firmalardan biri çalışmaya dahil edilememiştir. Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş. firması TFRS 15 için bireysel etki açıklamamış, TFRS 9’la beraber toplam etkiyi sunmuştur. Bu nedenle TFRS 15 kapsamında değerlendirme yapmak mümkün olamamıştır.

Tablo 4.3 TFRS 15'e Geçişin Varlıklara Etkileri (TL)

	Ticari Alacaklara Etkisi	Devam Eden Sözleşmelere İlişkin Varlıklara Etkisi	Stoklara Etkisi	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlara Etkisi	MODV'ye Etkisi	Aktife Toplam Etkisi	Aktif Toplamı	Toplam Etki/Aktif Toplamı
Elektrik Gaz ve Su	0	0	0	0	0	0	23.125.041.000	%0,0000
ENERJİSA ENERJİ A.Ş.	0	0	0	0	0	0	23.125.041.000	%0,0000
İmalat Sanayii	60.391.997	0	-45.810.000	0	0	14.581.997	76.129.485.980	%0,0192
ANADOLU CAM SANAYİİ A.Ş.	2.543.000	0	-905.000	0	0	1.638.000	5.001.782.000	%0,0327
ARÇELİK A.Ş.	0	0	0	0	0	0	28.368.361.000	%0,0000
KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-528.003	0	0	0	0	-528.003	487.898.980	-%0,1082
PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.	0	0	0	0	0	0	12.587.806.000	%0,0000
SODA SANAYİİ A.Ş.	61.614.000	0	-47.395.000	0	0	14.219.000	6.369.058.000	%0,2233
TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	0	0	0	0	0	0	13.001.799.000	%0,0000
TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş.	-3.237.000	0	2.490.000	0	0	-747.000	10.312.781.000	-%0,0072
Mali Kuruluşlar	-57.807.780	0	40.896.000	-13.805.614	0	-30.717.394	155.301.447.969	-%0,0198
KOÇ HOLDİNG A.Ş.	0	0	0	-3.237.000	0	-3.237.000	125.275.881.000	-%0,0026
POLİSAN HOLDİNG A.Ş.	-6.286.780	0	0	-10.568.614	0	-16.855.394	2.258.010.969	-%0,7465
TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	-51.521.000	0	40.896.000	0	0	-10.625.000	27.767.556.000	-%0,0383
Teknoloji	-53.980.562	26.238.414	0	0	0	-27.742.148	1.861.439.117	-%1,4904
NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	-53.980.562	26.238.414	0	0	0	-27.742.148	1.861.439.117	-%1,4904
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	-9.979.000	0	0	0	2.084.204.000	2.074.225.000	201.704.673.536	%1,0283
PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.	0	0	0	0	0	0	13.664.887.536	%0,0000
TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.	8.186.000	0	0	0	1.059.866.000	1.068.052.000	42.765.275.000	%2,4975
TÜRK HAVA YOLLARI A.O.	0	0	0	0	0	0	109.076.000.000	%0,0000
TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	-18.165.000	0	0	0	1.024.338.000	1.006.173.000	36.198.511.000	%2,7796
TOPLAM	-61.375.345	26.238.414	-4.914.000	-13.805.614	2.084.204.000	2.030.347.455	458.122.087.602	%0,4432

Tablo 4.3, TFRS 15'e geçişin etkilerinin varlıklara yansımalarının tespit edilmesi amacı ile düzenlemiştir. Tablodan da görüldüğü üzere hasılatın ticari alacaklara etkisi toplamda -61.375.345 TL olarak gerçekleşmiştir. Genel toplamda sonuç negatif görünse de sektörel bazda incelendiğinde, imalat sanayiindeki değişimin 60.391.997 TL olduğu ve pozitif olarak etkilenen tek sektör olduğu görülmektedir.

Bunun yanında -9.979.000 TL ile ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörü de en az etkilenen sektör olarak tespit edilmiştir. Devam eden sözleşmelere ilişkin varlıklara olan etki ele alındığında ise; genel toplam rakamın tamamı olan 26.238.414 TL teknoloji sektöründe incelenen işletmelerin karşılaştığı etki olarak dikkat çekmektedir.

Stoklara olan etkinin incelenmesinde genel toplam rakamı olan -4.914.000 TL'nin imalat sanayinde -45.810.000 TL ile ciddi bir negatif etki yarattığı görülmektedir, ticari alacaklar kalemindeki etkinin ise 60.391.997 TL olduğu dikkate alındığında, varlık yönetiminin, stokların kontrol ve yönetiminin önemini ve daha fazla üzerinde durulması gerekliliği görülebilir.

Bu durumun tam tersini de mali kuruluşlar sektör başlığı altında görmek mümkündür. TFRS 15'e geçişin stoklara etkisi 40.896.000 TL iken, ticari alacaklara olan etkisi -57.807.780 TL olarak tespit edilmiştir. Teknoloji ve ulaştırma, haberleşme ve depolama sektöründe stoklara yansıyan etki tespit edilememiştir.

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlara etkisi ve hasılat ilişkisinin tespitinde genel toplam rakamı olan -13.805.614 TL'nin tümü mali kuruluşlar sektörüne ait bulunmaktadır. İşletmelerin TFRS 15'e geçiş etkilerinin MODV'ye etkilerinin tespitinde ise genel toplam tutarının tümü olan 2.084.204.000 TL'nin ulaştırma haberleşme ve depolama sektörü' ne ait olduğu tespit edilmiştir. Bu sektörün ticari alacaklar kalemindeki etkisinin -9.979.000 TL olduğunu değerlendirildiğinde, iki varlık kalemi arasındaki etki oldukça fazladır. Bu sektörde yer alan işletmelerden olan özellikle telekomünikasyon sektöründe varlık gösteren işletmeler sahibi oldukları iletişim, data altyapı sistemleri ve diğer teknolojik alt yapılarını ihtiyaç duyan diğer rakip sektör şirketlerine sağladıkları kullanım haklarını kapsayan sözleşmeleri var olmakta ve bu sözleşmeler uzun vadeli, yüksek bedeller karşılığında oluşmaktadır ve bu kalemlerdeki artışın sebebinin bunun olduğu değerlendirilebilir.

Tablo 4.3'te hazırlanan ve varlık kalemlerinin incelendiği çalışmada Ulaştırma Haberleşme ve Depolama sektör başlığı altında işlem gören THYAO şirketinin tabloda mevcut kalemlerin tümünden etkilenmediği tespit edilmektedir. Tablo 4.4' te ise Hasılat kaleminde tespit edilen -46.000.000 TL ve Tablo 4.6'da tespit edilen -%0,07'lik bir negatif değişim etkisi, Kâr/Zarar kalemi ile -52.000.000 TL ve Tablo 4.6'da tespit edilen -%1,27'lik negatif değişim etkisi tespit edilmektedir. Şirket yabancı kaynak ihtiyaçlarını kısa vadeli borçlanma araçları ile karşılamaktadır, bu kalemlerde; 75.000.000 TL tutar ve Tablo 4.6'da tespit edildiği gibi %0,28'lik bir pozitif anlamda değişim etkisi gösterdiği tespit edilmektedir. Yeni standart mali tablolarda ve muhasebe politikalarında önemli değişiklikler meydana getirmekle birlikte, Şirket hizmet sunumu başlığı altında yolcu ve kargo gelirleri, teknik bakım ve onarım gelirleri ve acente komisyon giderleri altında gruplanabilecek gelir ve gider kalemlerine sahiptir. Standardın uygulanmaya başlanması ile belirlenmiş olan yeni muhasebe politika değişikliklerinin uygulamaya alınması sonucu olarak; Bilet gelirlerinin hesaplama yöntemlerinde yapılan değişiklik sonrasında yükümlülüklerde artışa, gelir ve özkaynaklarda azalışa neden olduğu tespit edilmektedir, bunun yanında bilet değişiklik gelirlerinin hesaplanma yöntemlerinde yapılan değişiklik sonrasında da aynı şekilde yükümlülüklerde artışa, gelir ve özkaynaklarda azalışa neden olduğu tespit edilmektedir. Aktife olan toplam etki ile Aktif toplamı arasındaki değişim etkisinin tespitinde ise Teknoloji sektörü $(-27.742.148 / 1.861.439.117) = -\%1,4904$ 'lük negatif yönlü bir değişim etkisi, Ulaştırma Haberleşme ve Depolama sektör başlığı çerçevesinde incelenen firmalarda ise $(2.074.225.000 / 201.704.673.536) = \%1,0283$ 'lük oranda tutar ve oransal ölçekte büyük değişim etkisi tespit edilmektedir.

Tablo 4.3'te yer alan Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama başlığı altında incelenen ve MODV kalemlerinde en yüksek değişimin tespit edildiği şirketlerde söz konusu değişimlere kaynak olarak; abone edinim ve elde tutma maliyetlerinin kayıtlara alınma sürecinde uygulamada yer alan esaslardaki hesaplama yöntem değişikliğinden dolayı kaynaklandığı aşağıda belirtilen dipnot incelemeleri ile belirlenmiştir.

Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin abone edinim maliyetleri müşteri edinme ve tutma faaliyetleri sırasında oluşan komisyon ve primlerini kapsadığı mali tablo dipnotları incelemesinde tespit edilmektedir. Şirketin TFRS 15'in uygulamaya

alınmadan önceki hesap dönemlerinde abone edinim maliyetlerini gerçekleştirdiği yılda konsolide kar veya zarar tablosuna yansıtılarak kayıtlara aldığı mali tablo dipnotlarında yer alan beyanlarından tespit edilmektedir.

TFRS 15'e göre şirket bu komisyonları ve primleri, yalnızca müşteriyle sözleşme yapılması halinde katlanacağı veya sözleşmenin imza altına alınacağı durum ve şartların ortadan kalktığı hallerde katlanılmayacak maliyetler olması halinde ve geri kazanımını öngördüğünde, sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler olarak aktifleştirilmektedir. Müşteri edinim maliyetleri abonelik süresince, abone elde tutma maliyetleri ise yenileme dönemi boyunca itfa edilir. TFRS 15'e göre abone edinim ve tutma maliyetleri maddi olmayan duran varlıklar altında muhasebeleştirilir ve amortisman pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine kaydedilir.

Şirketin 2018 yılı abone edinim ve tutma maliyetleri, bu maliyetler sözleşme yapılmamış olsaydı katlanılmayacak maliyetler olduğu ve geri kazanılması beklendiği için maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmiştir. Aktifleştirilen söz konusu abone edinim ve tutma maliyetleri, konsolide nakit akış tablosunda "maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları" içerisinde kayıtlara yansıtılmıştır.

Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ise TFRS 15 kapsamında, konsolide finansal tablolarda, abone ediniminden kaynaklanan maliyetler ertelenmiş ve hasılat gerçekleştikçe sözleşme geçerliliğini koruduğu süre ve abone ömrü boyunca itfa edilmiştir. Belirlediği kriterlerin dışında kalan durumlarda katlanılan abone elde etme giderleri kar veya zarar tablosuna kaydedilmiştir.

Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. aşağıda belirlemiş olduğu çerçeve kapsamındaki uyuma dayalı olarak abone elde etmek ile doğrudan ilişkilendirilebilir giderlerini aktifleştirmiştir:

- Aktifleştirilen giderlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
- Aboneyi belirli bir süre boyunca bağlayan bir kontratın bulunması,

- Aktifleştirilen giderlerin abonelik sözleşmesi ile ilgili hasılat aracılığıyla geri kazanılabilir olması ya da abonenin kontrat süresinden önce aboneliğini sonlandırması durumunda cayma bedelinin tahsil edilebilmesi.

Tablo 4.4, geçiş etkilerinin yükümlülükler ve kar/zarara etkilerinin tespit edilmesi amacı ile düzenlenmiştir. TFRS 15'e geçişin KVKYK kaleminin genel toplamdaki etkisi 438.303.696 TL'dir. Genel toplam içerisinde yaklaşık %0,88'lik oran ile 384.672.000 TL tutar ile Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama sektörünün, sektörler arasında en büyük oran ve tutarda etki gösterdiği tespit edilmiştir. İmalat Sanayii ve Mali Kuruluşlar sektörlerinde; %0,05'lik oran ve 22.338.000 TL tutarında bir etki tespit edilmiştir. KVKYK'larda en az etki tespit edilen sektör ise 0,02'lik yüzdilik oran ve 8.955.696 TL tutar ile Teknoloji sektörü olarak tespit edilmiştir. Geçiş etkisi genel toplam olarak karşılaştırıldığında ise KVKYK kullanım tutarı olan 438.303.696 TL ve UVKYK kullanımları, 269.223.908 TL'dir ve sektör etkileri toplamı dikkate alındığında KVKYK toplam etkisinin %0,61 oranında daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama sektöründe %0,11'lik oran ve 28.711.000 TL tutarı ile UVKYK kaleminde en az ölçekli geçiş etkisi tespit edilmiştir. Bu sektörün toplam yabancı kaynaklarının etkisinin genel toplam yabancı kaynak kullanımlarına oranı ise $(413.383.000 / 707.527.604) = \%0,58$ 'lik bir dilimi kapsamaktadır. Mali Kuruluşlar sektör başlığında işlem gören firmalar; UVKYK kullanım oranı $(121.172.908 / 269.223.908) = \%0,45$ 'lik bir oran tespit edilmiştir, sektörün toplam yabancı kaynak kullanımının yabancı kaynak genel toplamına oranı ise; $(143.510.908 / 707.527.604) = \%0,20$ 'dir. Mali işler sektörü yabancı kaynak kullanım yoğunluğu uzun vadeli kaynak kullanımı yönünde ağırlık kazanmaktadır. İmalat Sanayii sektöründeki geçişin UVKYK'ya tespit edilen etkisi; %0,44'dür, sektörün toplam yabancı kaynak kullanımının yabancı kaynak genel toplamına oranı ise; $(141.678.000 / 707.527.604) = \%0,20$ 'lik payı kapsadığı tespit edilmektedir. İmalat sanayii ve Mali işler sektörlerinin yabancı kaynak kullanımlarının UVKYK ağırlıklı olduğu görülmektedir. Tablo 4.4' te yer alan sektörlerin Hasılat kalemine olan etkisini incelediğimizde ise pozitif anlamda etki gösteren sadece iki sektör tespit edilmiştir bunlar; İmalat Sanayii 59.941.015 TL ve Teknoloji Sektörü 12.137.215 TL'dir. En çok negatif yönlü etkilenme de Mali Kuruluşlar sektöründe -114.149.000 TL olarak tespit edilmiştir. Bu değerlendirmeyi; Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama sektörü. -69.571.843 TL ve Elektrik Gaz, Su sektörü -32. 691.000 TL tutar ile takip etmektedir. Hasılatın Kâr /

Zarara Net etkileri ele alındığında, genel toplamlar itibariyle $(-144.333.613 / 154.768.737) = \% - 0.93'$ lük oranda negatif etki gösterdiği tespit edilmektedir. Enerji Gaz Su sektörünün hasılat kalemine -32.691.000 TL geçiş etkisi göstermektedir ve bunun yanında Kâr / Zarara Net etkisi tespit edilmemiştir. Mali Kuruluşlar sektöründe geçişin hasılatata etkisi -114.149.000 TL iken Kâr/Zarara Net Etkisi ise -53.083.243 TL olarak tespit edilmektedir. Teknoloji Sektöründe Hasılatata olan geçiş etkisi ise; 12.137.215 TL ve Kâr/Zarara Net etkisi 8.908.026 TL olarak tespit edilmektedir. İmalat Sanayii sektörü standardın uygulanmasına geçiş etkisi olarak 59.941.015 TL raporlarken, Kâr/Zarara Net etkisi olan -28.831.048 TL tespit edilen negatif etki ile Mali Kuruluşlar sektörü sonrası negatif etki büyüklüğü olarak ikinci sırada yer almaktadır. Ulaştırma Haberleşme ve Depolama sektörünün Hasılat kalemine geçiş etkisinin -69.571.843 TL tutarında iken Kâr/ Zarara Net Etki tutarı 227.775.002 TL ile tüm sektör ve şirketler arasındaki en yüksek pozitif etkiyi gösterdiği tespit edilmiştir.

Tablo 4.4 TFRS 15'e Geçişin Yükümlülöklere ve Kar/Zarara Etkileri (TL)

	KVYK'ya Etkisi	UVYK'ya Etkisi	Yab. Kaynaklara Etkisi /Aktif Toplamı	Hasıllata Etkisi	Brüt Kara Net Etkisi	Kar/Zarara Net Etkisi	Kar/Zarardaki Değişim
Elektrik Gaz ve Su	0	0	%0,0000	-32.691.000	0	0	%0,0000
ENERJİSA ENERJİ A.Ş.	0	0	%0,0000	-32.691.000	0	0	%0,0000
İmalat Sanayii	22.338.000	119.340.000	%0,1861	59.941.015	35.686.015	-28.831.048	-%0,5381
ANADOLU CAM SANAYİİ A.Ş.	0	0	%0,0000	6.525.000	2.557.000	-1.137.000	-%0,2501
ARÇELİK A.Ş.	22.338.000	119.340.000	%0,4994	-29.034.000	-29.034.000	-23.583.000	-%2,6816
KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	0	0	%0,0000	-76.985	-76.985	-60.048	-%0,0529
PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.	0	0	%0,0000	67.434.000	67.434.000	0	-
SODA SANAYİİ A.Ş.	0	0	%0,0000	28.970.000	6.501.000	5.071.000	%0,3257
TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	0	0	%0,0000	-11.040.000	-11.040.000	-8.611.000	-%0,6472
TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş.	0	0	%0,0000	-2.837.000	-655.000	-511.000	-%0,0499
Mali Kuruluşlar	22.338.000	121.172.908	%0,0924	-114.149.000	-21.684.413	-53.083.243	-%0,4452
KOÇ HOLDİNG A.Ş.	22.338.000	122.556.000	%0,1157	-32.250.000	-32.250.000	-30.037.000	-%0,3553
POLİSAN HOLDİNG A.Ş.	0	-1.383.092	-%0,0613	0	29.047.587	-8.659.243	-%28,5763
TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	0	0	%0,0000	-81.899.000	-18.482.000	-14.387.000	-%0,4185
Teknoloji	8.955.696	0	%0,4811	12.137.215	-61.116	8.908.026	%64,7688
NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	8.955.696	0	%0,4811	12.137.215	-61.116	8.908.026	%64,7688
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	384.672.000	28.711.000	%0,2049	-69.571.843	-399.018.843	227.775.002	%4,4107
PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.	0	0	%0,0000	24.046.157	24.046.157	18.756.002	%3,8528
TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.	19.737.000	28.711.000	%0,1133	-17.824.000	-347.271.000	137.924.000	%6,5843
TÜRK HAVA YOLLARI A.O.	75.000.000	0	%0,0688	-46.000.000	-46.000.000	-52.000.000	-%1,2692
TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	289.935.000	0	%0,8010	-29.794.000	-29.794.000	123.095.000	%8,1285
TOPLAM	438.303.696	269.223.908	%0,1544	-144.333.613	-385.078.357	154.768.737	%0,6677

Karlılık açısından değerlendirme yapıldığında, teknoloji ve ulaştırma, haberleşme ve depolama pozitif anlamda etkilenen iki sektör olmuşlardır. Özellikle Netaş, Turkcell ve Türk Telekomünikasyon firmalarının yeni hasılat standardına geçişle birlikte karlılıklarını artırdıkları, Polisan Holding'in ise özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlarının karlarından/zararlarından paylar kalemi nedeniyle yaklaşık %29'luk bir kar düşüşü yaşadığı görülmektedir. Elektrik, gaz ve su ile imalat sanayii sektörlerinde ise önemli ölçüde karlılık değişimi gözlemlenmemektedir.

Tablo 4.5 TFRS 15 Uygulaması ile Bazı Finansal Kalemlerde Meydana Gelen Değişimlerin Anlamlılık Düzeyleri

	İki Yönlü Anlamlılık Düzeyi
Ticari Alacaklar	0,553
Stoklar	0,940
MODV	0,164
KVYK	0,142
UVYK	0,124
Hasılat	0,314
Satışların Maliyeti	0,496
Brüt Kar	0,304
Kar/Zarar	0,452

Bir gruptaki ortalamanın (TFRS 15 öncesi) diğer gruptaki ortalamadan (TFRS 15 sonrası) önemli derecede farklı olup olmadığının tespiti için bağımlı (ilişkili) örnekler t testi yapılmıştır (İslamoğlu, 2009, s.206).

Dokuz finansal tablo kalemi için bağımlı iki örnek t testi %95 güven aralığında yapılmış olup, hesaplanan iki yönlü anlamlılık düzeyleri Tablo 4.5'de sunulmuştur. İki yönlü anlamlılık düzeylerinin hepsinin 0,05'ten büyük olduğu dikkate alındığında, TFRS 15'e geçişle birlikte anlamlı farklılıklar ortaya çıkmadığı ifade edilebilir.

Tablo 4.6 TFRS 15 Uygulaması ile Bazı Finansal Kalemlerde Meydana Gelen Değişimlerle İlgili Sektör Bazında İki Yönlü Anlamlılık Düzeyleri*

	İmalat Sanayii	Mali Kuruluşlar	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama
Ticari Alacaklar	0,367	0,357	0,685
Devam Eden Sözleşmelere İlişkin Varlıklar	-	-	-
Stoklar	0,374	0,423	-
Peşin Ödenmiş Giderler	-	-	0,391
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-	0,279	-
MODV	-	-	0,182
KVYK	0,200	0,423	0,244
UVYK	0,356	0,429	0,391
Hasılat	0,497	0,251	0,329
Satışların Maliyeti	0,326	0,235	0,391
Brüt Kar	0,265	0,823	0,363
Net Kar/Zarar	0,294	0,109	0,295

Aynı değerlendirme, sektörel bazda da yapıldığında, iki yönlü anlamlılık düzeylerinin hepsinin 0,05'ten büyük olması nedeniyle, TFRS 15'e geçişle birlikte hiçbir sektörde Tablo 4.6'da yer alan 12 finansal tablo kalemi ile ilişkili olarak anlamlı bir farklılık ortaya çıkmadığı görülmektedir.

Tablo 4.7 TFRS 15 Uygulamasına Geçiş ile Birlikte Bazı Finansal Tablo Kalemlerinde Meydana Gelen Değişimler

Finansal Tablo Kalemleri	TFRS 15 Öncesi Toplam Tutar (TL)	TFRS 15 Sonrası Toplam Tutar (TL)	Değişim (TL)	Değişim Yüzdesi
Ticari Alacaklar	15.749.760.698	15.688.385.353	-61.375.345	-%0,39
Devam Eden Sözleşmelere İlişkin Varlıklar	279.442.270	305.680.684	26.238.414	%9,39
Stoklar	4.843.145.000	4.838.231.000	-4.914.000	-%0,10
Peşin Ödenmiş Giderler	622.434.000	484.437.000	-137.997.000	-%22,17
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	18.680.667.092	18.666.861.478	-13.805.614	-%0,07
MODV	17.704.063.000	19.788.267.000	2.084.204.000	%11,77

* Elektrik, gaz ve su ile teknoloji sektörlerinde yalnızca birer firma bulunduğundan, hesaplama yapılamamıştır.

Finansal Tablo Kalemleri	TFRS 15 Öncesi Toplam Tutar (TL)	TFRS 15 Sonrası Toplam Tutar (TL)	Değişim (TL)	Değişim Yüzdesi
KVYK	33.633.093.153	34.082.436.849	449.343.696	%1,34
UVYK	2.414.099.713	2.683.323.621	269.223.908	%11,15
Hasılat	360.361.406.490	360.217.072.877	-144.333.613	-%0,04
Satışların Maliyeti	-103.712.017.768	-103.952.762.512	-240.744.744	%0,23
Brüt Kar	38.113.064.722	37.727.986.365	-385.078.357	-%1,01
Net Kar/Zarar	23.197.006.474	23.351.775.211	154.768.737	%0,67

Tablo 4.8 TFRS 15 Uygulamasına Geçiş ile Birlikte Bazı Finansal Tablo Kalemlerinde Meydana Gelen Değişimlerin Sektörel Dağılımı

	Elektrik Gaz ve Su	İmalat Sanayii	Mali Kuruluşlar	Teknoloji	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama
Ticari Alacaklar	-	%2,40	-%1,60	-%5,10	-%0,12
Devam Eden Sözleşmelere İlişkin Varlıklar	-	-	-	%9,39	-
Stoklar	-	-%2,44	%1,38	-	-
Peşin Ödenmiş Giderler	-	-	%0,00	-	-%22,17
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-	-	-%0,07	-	-
MODV	-	-	-	-	%11,77
KVYK	-	%4,28	%0,53	%2,39	%1,36
UVYK	-	%43,84	%5,95	-	%27,24
Hasılat	-%0,18	%0,09	-%0,07	%1,18	-%0,06
Satışların Maliyeti	-%0,26	%0,28	-%0,81	%1,35	%0,47
Brüt Kar	-	%0,82	-%0,40	-%0,05	-%1,79
Net Kar/Zarar	-	-%0,54	-%0,45	%64,77	%4,41

BİST 100 Endeksinde yer alan firmaların TFRS 15 Standardının uygulamaya geçiş sürecinde finansal tablolarında meydana gelen etkilerin tespit edilmesi amacı ile yapılmış olan çalışmalar sonucunda Tablo 4.8’de de görüleceği gibi Ulaştırma Haberleşme ve Depolama sektör başlığında incelen firmaların MODV kaleminde tespit edilen %11,77’lik değişim oranı daha önce sunulan sonuçları da desteklemektedir. En az değişim elektrik, gaz ve su sektöründe görülürken, finansal tablo kalemlerindeki değişimler aslında yeni hasılat standardının sektörler ve firmalar özelindeki etkilerini ortaya koymaktadır.

SONUÇ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının yürürlüğe girmesi finansal raporlama açısından önemli bir adımdır. Bu çalışmada da TFRS 15'e geçişin BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin finansal tablolarına olan etkileri incelenmiştir.

TFRS 15 standardı hakkında son dönemlerde gerek BİST endeksinde işlem gören şirketler gerekse bu endekslerde yer alan belirli sektörlerle standardın geçiş etkilerinin tespit edilmesi amacıyla farklı örneklem çaplarında yapılan çalışmalarda elde edilen bulguların, örneklem alanının ve sektör genişliğinin tüm bu çalışmalardan daha geniş ölçekli olan bu tez sonuçlarının daha iyi anlaşılması amacıyla kısa kısa ifade edilmesinin faydalı olacağı kanaatine varılmıştır.

Karakullukçu (2020) yapmış olduğu çalışmasında enerji sektörünü odak noktası olarak esas almıştır ve sermaye yoğunluğu ve miktarı üst düzeyde olan petrol, gaz, enerji sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmelerin, piyasalarının doğası ve yapılanmaları gereği karmaşık yapıli sözleşmeleri yoğun olarak düzenlediği belirtmektedir. 5 adım modelinin, sözleşmenin tanımlanması ve işlem bedelinin belirlenmesine dair izlenen süreçleri, petrol ve gaz sektöründe üst seviyede bir etkiye sahiptir. Sektör mensubu işletmelerin karşılıklı olarak düzenledikleri uzun vadeli sözleşmeler, karmaşık düzenlemeler ve telif hakları içeren sözleşmeler, hasılat tutarlarının, önemli finansman unsurlarının ve sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinin kayıtlara alınması dahil birçok başlığın göz önünde bulundurulduğu bir süreç dinamik olarak yürütülmelidir. Sektör paydaşı olan işletmeler, petrol ve petrol türevi ürünlerinin çıkarıldığı sondaj noktaları, işlendikleri rafineler ve sunulan hedef pazarlar arasındaki mesafeler birbirlerinden farklı oldukça uzak konumlardan taşınması sonrasında nihai tüketiciye sunarlar. Yeni standardın bu süreçte etkisini gösterdiği en kritik nokta sözleşmeye konu olan malların veya hizmetlerin müşteriye ne zaman devrinin gerçekleştiği ve bunlar üzerindeki kontrollerin ne zaman ele alındığı konusunun tespit edilmesini üzerinedir, standart

bu önemli noktayı aynı zamanda hasılatın tanınarak kayıtlara yansıtılabileceğini aşama olarak belirtmektedir.

Bacak (2020) yaptığı çalışmada TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını ele almış ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS18 Hasılat Standartları ile karşılaştırmıştır, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörlerindeki uygulamalarını ele almıştır. TFRS 15 standardının uygulamaya geçiş etkilerinden en çok etkilenecek sektör grupları olarak inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörleri belirlenmiştir. Telekomünikasyon işletmelerinin düzenledikleri sözleşmeler nitelikleri itibariyle uzun vadeli olmakta ve kapsamlarında birden fazla edim yükümlülüklerinin barındırdığı ve değişim haklarının opsiyonlanabildiği sözleşme yapılarına sahip olabilmektedir.

Yesirlioğlu'nun 2019 yılında yapmış olduğu çalışmada BİST 30 endeksinde işlem gören şirketlerin TFRS 15 Hasılat Standardının uygulamaya geçişiyle birlikte uğrayacakları etkilerinin hem sektör içinde ve hem de birbirilerinin arasında karşılaştırmalar yapılarak, finansal tablolar üzerinde yaşanacak etkilerin tespitinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaçla BİST 30 endeksinde yer alan şirketlerin 2018 yılı hesap dönemini kapsayan ve bağımsız denetim kuruluşunca denetim sürecinden geçmiş olan finansal tablolar esas alınmıştır. Yapılan çalışma neticesinde; standardın uygulanmasından en fazla etkilenen sektörün haberleşme sektörü olduğu, bu sektörü ulaştırma ve imalat sektörlerinin takip ettiği görülmüştür. Standardın ilk uygulamasının kâr-zarar tablosu ve finansal durum tablosu hesap kalemleri üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada TFRS 15 Standardına ait geçiş etkisinin gözlemlendiği şirketlerin karlılık oranları 2017-2018 yıllarına ait hesap dönemleri karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Araştırma sonuçları haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin %100'ünün standardın uygulamaya geçişinden etkilendiğini gösterirken, ulaştırma ve imalat sektöründe yer alan şirketlerin %28'inin standardın uygulamasından etkilendiği tespit edilmiştir.

Arslan (2020) BİST 50 endeksinde TFRS 15 standardına geçişin yöntem ve etkilerini incelediği çalışmasında, yeni hasılat standardına geçişin etkilerinden en

fazla etkilenecek sektör gruplarını olarak telekomünikasyon, inşaat, üretim ve teknoloji sektörlerinin öncelikli olacağını ifade etmektedir. Geçiş etkileri incelendiğinde 21 şirketin geçişin önemli bir etki yaratmadığını açıkladıkları, 18 şirketin ise TFRS 15 standardının uygulamaya geçilmesinin önemli ölçüde bir etki yarattığını tespit ederek finansal tablolarına yansıttıkları, kalan 11 işletmenin ise finansal tablolarında yeni standardın geçiş etkisiyle ilgili bir bilgi paylaşımı yaptıkları tespit edilememiştir. Sektör detayına bakıldığında ise en çok etkiye uğrayan sektör; telekomünikasyon ve ulaştırma sektörü olarak belirlenmiştir.

Yaman'ın (2020) BİST 100 endeksinde işlem gören telekomünikasyon firmalarını incelediği çalışmasında; yeni standardın getirdiği yeniliklerin işletmeler üzerindeki etkisinin tümüyle işletmelerin faaliyet alanı ile ilgili olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla standardın geçiş etkilerini değerlendirirken işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlerin esas alınarak yapılacağı değerlendirmeler daha gerçekçi ve objektif olacaktır. TFRS 15 Standardı çok unsurlu ve uzun vadeli düzenlenen ve birden fazla edim yükümlülüğü bulunduran sözleşmeler nedeniyle telekomünikasyon işletmelerinin muhasebe politikalarını ciddi biçimde etkilemiş ve güncellemeler yapılması zorunluluğunu ortaya çıkartmıştır. Bu çalışmada yapılan incelemeler sonrasında tespit edilen bir diğer nokta da TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile uygulamaya başlanan, 5 adım modelinin içinde barındırdığı kapsamlı rehberliğin getirisi olan yeni bir kayıt sistematığının gelişile eski standarda göre yapılan uygulamalara kıyasla telekomünikasyon işletmelerinin hasılatı uygulama dışı kalan standart hükümlerine göre daha erken kayıt altına aldığıdır. Şartların gerekli hale getirdiği istisnai, spesifik durumlarda; kişiye özel düzenlenmiş olunan sözleşmelerde edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanının farklılıkları hasılatın daha geç kayıtlara yansıtılmasını gerektirebilmektedir. Ayrıca standardın getirdiği 5 adım modeli telekomünikasyon firmalarının müşteriler ile yapılan sözleşme tarihlerini içine alan dönemin kârlılık oranlarının da belirgin artışlar tespit edilmektedir.

Bu çalışmada ise daha önce yapılmış olan çalışmalardan farklı olarak standardın uygulanmasıyla birlikte BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin açıklamış

oldukları finansal tablolarda sektör toplamaları genelinde istatistiksel olarak önemli bir etki tespit edilememiştir.

BİST 100 endeksinde işlem gören işletmelerin birçoğunun standardın uygulamaya geçmesiyle birlikte finansal tablolarında önemli bir etki yaratmadığını açıkladıkları ve bir kısmının da yeni hasılat standardına geçişle ilgili hiçbir açıklama yapmadıkları tespit edilmiştir. Bunun yanında standardın yeni uygulanmaya başlandığı süreç ve sonrasında iş dünyasına yeni farkındalıklar, işletmelerin belirlediği muhasebe politikalarında, satışa dair olan teamüllerinde revizeler, yeni güncellemeler, net işletme sermayelerinin, bütçeleme, hasılatın elde edilme süresinde ve yapılabiliğinde yeni kontrol sistemleri geliştirmek ve etkin iç kontrol sistemleri oluşturarak işletmelerin varlık ve kaynak kullanımında verimliliği sürdürülebilir kılacak şekle büründürmenin çok daha önemli hale geldiği belirtilebilir.

TFRS 15'in uygulamaya geçiş hükümlerince uygulama aşamasında kolaylaştırıcı amaçla tanınan; yeni standardı ilk defa uygulayacak olan işletmeler bu geçiş sürecine dair tercih edebilecekleri iki farklı yöntem olan; geriye dönük uygulama ve açılış etkilerinin kümülatif olarak düzeltilmesi yoluyla geçişin net etkisine ait tutarın geçmiş yıl kârlarına yansıtılması ile uygulamaya alınmasına dair seçeneklerdir. Bu noktada yapılacak tercih, uygulamada finansal tablo dipnotlarında birtakım açıklamaları da beraberinde gerekli hale getirmektedir. İncelemeye konu olan işletmelerin çoğunlukla açılışın kümülatif olarak düzeltilmesi seçeneğini benimsediği görülmektedir.

Big Four olarak adlandırılan büyük bağımsız denetim kuruluşlarının standardın uygulanmasıyla birlikte görülmesi muhtemel etkiler konusunda yapmış oldukları ve yayımladıkları araştırma çalışmaları mevcuttur. Bu çalışmalarda yer alan önemli başlıklardan birisi de standarttan en çok etkilenecek sektörlerle ait yapılan değerlendirmelerdir. Üretim, satış ve ekonomik kapasiteleri dikkate alındığında en fazla etkilenecek sektörler telekomünikasyon ve haberleşme, otomotiv, yazılım ve inşaat sektörleri olarak sıralanmaktadır.

Fakat yapılan bu değerlendirmelerde TFRS 15 standardının uygulamaya gireceği ülkelerin, mevcut piyasa koşullarının, sahip oldukları ekonomi ve üretim kapasitelerinin aynı olmayacağı da belirtilmiştir. Bu nedenle, yapılan bu çalışmada da incelemeye konu olan BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin sözleşmelerinde taahhüt ettikleri edim yükümlülüklerinde benzerlikler olsa da belirlemiş oldukları satış politikalarının yükümlülükleri yerine getirme zamanları, yerleşik teamüllerinin de etkisi ve uyguladıkları işlem fiyatları sonrasında finansal tablolara yansıyan etkilerde değişken farklılıklar olabileceği dikkate alınmalıdır.



KAYNAKÇA

- Aksoy Hazır, Ç. (2019). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatın Özellikli Durumlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,12, 625–649. <https://doi.org/10.29067/muvu.482464>
- Aktaş, R. ve Varol, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 27-50.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 64, 453-478.
- Arslan, Ö. (2020). Türkiye finansal raporlama standardı 15 müşteri sözleşmelerinden Hasılat’ın ilkuygulamasının değerlendirilmesi / Evaluation of transition to Turkish financial reportingstandard 15 Revenue from contracts with customers(Master’s thesis). Ankara Hacı BayramVeli Üniversitesi / Lisansüstü Eğitim Enstitüsü / İşletme Ana Bilim Dalı / Finansman BilimDalı. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Ataman, B. ve Cavlak H. (2017). Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), 403–430.
- Bacak, M. B. (2020). TFRS 15 standardının sektör bazında karşılaştırılmalı incelenmesi / Comparativeanalysis of IFRS 15 standard on sector basis(Master’s thesis). Kocaeli Üniversitesi / SosyalBilimler Enstitüsü / İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Finansman Bilim Dalı. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>

BOBİ FRS [Bölüm: 5]. (2018). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (K.G.K), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF

BOBİ FRS Tanıtım Toplantıları Sunumlar. (2018). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (K.G.K.), Bobi FRS Tanıtım Toplantıları Sunumlar.https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/1_%20Oturumyeni.pdf

Cavlak, H. ve Ataman, B. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.

Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 770-786.

Elmas, Y. (2014). TMS 18 uygulaması, muhasebeleştirilmesi, Türk vergi sistemi ile karşılaştırılması, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Gökçen, G., Öztürk E. ve Güleç Ö. F. (2018). BOBi FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 437–457.

İslamoğlu, A. H. (2009). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri - SPSS Uygulamalı* (1. Basım). İstanbul: Beta Basım.

Kalmış, H., ve Dereköy F. (2010). TMS-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe sistemi ile Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1), 123-145.

Kaplanoglu, E. (2016). TFRS 15'e G6re İşlem Fiyatının Edim Y6k6ml6l6klerine Dağıtılması Yaklaşımları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 55–72.

Karacan, S., Uygun R. (2018). B6y6k ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle T6rkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Journal of International Social Research*, 11(56), 799–800.

Karakullukçu, U. (2020). TFRS15 m6şteri s6zleşmelerinden hasılat standardının petrol ve gaz end6strisi 6zerindeki etkilerinin değerlendirilmesi / Assessment of the impact of the revenue standard from TFRS 15 customer contracts on the oil and gas industry (Master's thesis). Sakarya 6niversitesi / İşletme Enstit6s6 / İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Finansman Bilim Dalı. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>

Keskin, A. İ. ve Dinçer, B. (2015). UFRS 15-M6şteri S6zleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekom6nikasyon Sekt6r6ne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*, 29(103), 219-246.

K6se, T. ve şeng6l elikay, D. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. *Mali 6z6m Dergisi*, 25(127), 19-44.

KPMG (2014). *First Impressions: Revenue from contracts with customers*. www.kpmg.com/ifrs.
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/01/4-First-Impression-Revenue-2014.pdf>

6zerhan, Y., Marşap, B. ve YANIK, S. S. (2015). IFRS 15 M6şterilerle yapılan s6zleşmelerden doğan hasılat standardının irdelenmesi. *Muhasebe Bilim D6nyası Dergisi*, 17(2), 193-226.

Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali 6z6m Dergisi*, 103, 79-95.

PwC. (2016). Hasılat ve Kiralama Standartları değişiyor. UFRS 15 ve UFRS 16'ya hazır mısınız? 15. *Çözüm Ortaklığı Platformu* (www.pwc.com.tr), 23. [https://docplayer.biz.tr/68999758-Hasilat - ve - kiralama - standartlari - degisiyor - ufrs - 15 - ve - ufrs - 16 - ya - hazir - misiniz .html%20https://docplayer.biz.tr/storage/73/68999758/1591121394/Fr8fHMnUt6t8-3GqtH6oxQ/68999758.pdf](https://docplayer.biz.tr/68999758-Hasilat-ve-kiralama-standartlari-degisiyor-ufrs-15-ve-ufrs-16-ya-hazir-misiniz.html%20https://docplayer.biz.tr/storage/73/68999758/1591121394/Fr8fHMnUt6t8-3GqtH6oxQ/68999758.pdf)

PwC. (2019). *Revenue from contracts with customers - 2019 global edition*. <https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000020283129817.pdf>

Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İstanbul: İSMMMO Yayınları: 164. http://archive.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E_Kitap/HASILATIN_Raporlanmasi.pdf

TFRS 13. (2019). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu - TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2013.pdf

TFRS 15. (2018). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu - Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2015.pdf

TMS 18. (2017). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu - Tms 18 Hasılat Standardı*. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_18_2017.pdf

Toroslul, M. V. (2011). *Türkiye muhasebe standartlarında hasılat-maliyet ilişkisi*.

Ankara: Adalet Yayınevi.

Yaman, E. (2020). Telekomünikasyon firmaları TFRS 15 uygulamalarının değeriendirilmesi / Evaluation of TFRS 15 practices of telecommunication companies (Master's thesis). Ankara HacıBayram Veli Üniversitesi /

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü / İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Bilim Dalı. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>

Yesiralioglu, S. (2019). Hasılatın TFRS 15-Türk vergi mevzuatı ve BOBİ FRS bölüm 5 kapsamında incelenmesi ve bir uygulama / 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 (Master's thesis). Marmara Üniversitesi /Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Denetimi Bilim Dalı.<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>