

T.C.
BARTIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ HİZMET
SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER ÜZERİNDE UYGULANMASI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
BURCU ERGÜN

DANIŞMAN
DOÇ. DR. YAŞAR ÖZ

BARTIN-2021

T.C.
BARTIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ
HİZMET SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER ÜZERİNDE UYGULANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

Burcu ERGÜN

DANIŞMAN

Doç. Dr. Yaşar ÖZ

“Bu tez 12/02/2021 Tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYELERİ	İMZA
Doç. Dr. Yaşar ÖZ (Danışman)	
Prof. Dr. Murat YILDIRIM	
Doç. Dr. Halim AKBULUT	

KABUL VE ONAY

Burcu Ergün tarafından hazırlanan “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Hizmet Sektöründeki İşletmeler Üzerinde Uygulanması” başlıklı bu çalışma, 12/02/2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği/oy çokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Murat YILDIRIM

Üye : Doç. Dr. Yaşar ÖZ

(Danışman)

Üye : Doç. Dr. Halim AKBULUT

Bu tezin kabulü Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulunun .../.../... tarih vesayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. H. Selma ÇELİKAY
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

BEYANNAME

Bartın Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre Doç. Dr. Yaşar ÖZ danışmanlığında hazırlamış olduğum “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Hizmet Sektöründeki İşletmeler Üzerinde Uygulanması" adlı Yüksek lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

12/02/2021

Burcu Ergün

ÖNSÖZ

Tez konumu belirlemede bana ışık tutan, her yeni bilgi için çekinmeden sorular sorabildiğim, bıkmadan, usanmadan bana her zaman yardımcı olan saygı değer danışman hocam Doç. Dr. Yaşar Öz, Ön Lisans okurken kesinlikle dört yıllık bir üniversite bitirmelisin. Başaracaksın biliyorum diyen saygı değer hocam Öğr. Gör. Dilek Karaman, her ihtiyacım olduğunda yardımlarını esirgemeyen saygı değer hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Selda Türedi ve Öğr. Gör. Özgür Yılmaz, çalışmalarımda beni motive eden ve yardımlarını esirgemeyen saygı değer hocam Dr. Öğr. Üyesi Hande Uyar Oğuz, Lisans eğitimim sırasında Yüksek Lisans yapmam için beni cesaretlendiren saygı değer hocam Dr. Öğr. Üyesi Hakan Vargün, Yüksek Lisans eğitimim süresince bana hep yol gösteren, zorluklarla karşılaşsam da yine de iyi insanlarda var dedirten saygı değer hocalarım Prof. Dr. Metin Saban ve Prof. Dr. Şaban Esen hocama sonsuz minnetlerimi sunarım.

Tüm hayatım boyunca her koşulda yanımda olan, desteklerini, sevgilerini her zaman hissettiren Canım Ailem, tam pes edecekken “sen 5-10'un kızıydın, hiçbir zorluk sana diz çöktüremez, hayallerinden asla vazgeçme” diyen ve bu konuda en büyük destekçim olan sevgili babam Mehmet Ergün, her zaman dualarında beni unutmayan, bir gününü bile sesimi duymadan geçiremeyen, küçüklüğümünden beri tüm zorluklara karşı göğüs gererek bizi koruyan ve asla yalnız bırakmayan kıymetli annem Hatice Ergün, bazen beni çok sinirlendirse de her durumda bana tüm imkanları sunan, koşulsuz yanımda olan, iyiki benimde bir abim var dedirten sevgili abim Barış Ergün, bana her zaman abla olan yengem Nermin Ergün ve yeğenlerim Mehmet, İkra, Ravza Ergün, tez süresince yardımları ve tecrübeleri ile her daim yanımda olan manevi destek ve fikirlerini aldığım ismini tek tek yazamadığım diğer tüm arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Burcu ERGÜN
Bartın, 2021

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ HİZMET SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER ÜZERİNDE UYGULANMASI

Burcu Ergün

Bartın Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yaşar ÖZ

Bartın-2021, Sayfa: XII + 105

Geçmişten günümüze gelişen teknoloji sayesinde ülkeler arasında ekonomik açıdan sınırlar büyük ölçüde kaldırılmış ve yatırımcılar için de dünya çapında geniş bir yatırım portföyü oluşmuştur. Finansal açıdan ortak bir dile ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyaç nedeniyle Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Türkiye bu standartları TMS ve TFRS olarak uygulamaya başlamıştır. İşletmelerin raporladıkları en önemli bilgilerden biri, faaliyetleri sonucunda elde ettikleri hasılatlarıdır. Hasılatın izlenmesine yönelik ilk standart olarak TMS 18 Hasılat Standardı yayınlanmış fakat zamanla birlikte değişen ihtiyaçlar karşısında yetersiz kalmıştır. Bu sebeple daha sonra TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanmıştır. Bu çalışmada, hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin TFRS 15 kapsamında hasılatlarının muhasebeleştirilmesi işlemleri Otelcilik ve Yazılım sektöründen ayrı örneklerle gösterilecektir. Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılarak farklılıklar değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, UFRS 15, Gelir, Hizmet, Otelcilik, Yazılım

ABSTRACT

M. Sc. Thesis

APPLICATION OF THE REVENUE STANDARD FROM CUSTOMER CONTRACTS OF TFRS 15 ON ENTERPRISES IN THE SERVICE INDUSTRY

Burcu ERGÜN

Bartın University

Graduate School

Department of Business

Thesis Adviser: Doç. Dr. Yaşar ÖZ

Bartın-2021, Page: XII + 105

Economic borders between countries have been removed to a great extent and a wide investment portfolio has been created for investors around the world from past to present thanks to the technology. There was a need for a financially common language and due to this need, International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards were created. Turkey has started to implement these standards as IAS and IFRS. One of the most important information that companies/businesses report is their revenues from their activities. TMS 18 Revenue Standard was published as the first standard for monitoring revenue, but it was insufficient in the face of changing needs over time. For this reason, TFRS 15 Revenue Standard from Customer Contracts was published later. In this study, the accounting of revenues of companies operating in the service sector within the scope of TFRS 15 will be illustrated with separate examples from the Hotel Management and Software sector. Differences will be evaluated by comparing with the Tax Procedure Law.

Keywords: Revenue, IFRS 15, Revenue, Service, Hospitality, Software

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	II
BEYANNAME.....	III
ÖNSÖZ.....	IV
ÖZET.....	V
ABSTRACT	VI
ŞEKİLLER DİZİNİ	X
TABLolar DİZİNİ	XI
KISALTMALAR.....	XII
GİRİŞ	1
1. HASILAT.....	3
1.1. Hasılat Kavramı	3
1.1.1. Hasılatı İlgilendiren Diğer Kavramlar	3
1.2. Hasılatın Doğuşu ile İlgili İlkeler	4
1.2.1. Hasılatın Satış Anında Ortaya Çıkması.....	5
1.2.2. Hasılatın Üretimin Tamamlandığında Ortaya Çıkması.....	7
1.2.3. Hasılatın Sözleşmenin Tamamlanma Derecesine Göre Finansal Tablolara Alınması	7
1.2.3.1. İşin Tamamlanması Yöntemi.....	8
1.2.3.2. İşin Kısmen Tamamlanması Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)	8
1.2.4. Hasılatın Tahsil Anında Doğması	9
1.2.5. Hasılatın Gelecekteki Bir Olay Meydana Geldiğinde Ortaya Çıkması.....	10
1.3. Hasılat Kavramının Tarihçesi.....	10
1.4. Hasılatın Hukuki Boyutu.....	13
2. HASILATA AİT STANDARTLAR VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI	15
2.1. Hasılat Standartlarına Genel Bir Bakış ve UFRS ile UMS'nin Meydana Gelişi.....	15
2.1.1. Dünyadaki Gelişimi.....	17
2.1.1.1. International Accounting Standards Committee- (IASC).....	18
2.1.1.2. International Accounting Standards Board- (IASB).....	19
2.1.1.3. Financial Accounting Standards Board- (FASB).....	19
2.1.2. Türkiye'deki Gelişimi	20

2.1.2.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu.....	21
2.1.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu.....	22
2.1.2.3. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu	23
2.1.2.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK).....	23
2.1.2.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK).....	23
2.1.2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	24
2.1.2.7. Kamu Gözetim Kurumu.....	24
2.2. Hasılatla Yönelik Standartlar	24
2.3. TMS 18 Hasılat Standardının Oluşum Süreci ve Genel Bir Bakış	25
2.3.1. TMS 18’de Hasılat Kavramı	26
2.3.2. Standardın Amacı	26
2.3.3. Standardın Kapsamı	26
2.3.4. Hasılatın Ölçümü.....	27
2.3.5. İşlemin Ayrıştırılması	29
2.3.6. Kaynaklarına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	29
2.3.6.1. Mal Satışlarında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	30
2.3.6.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	31
2.3.6.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettüleri Muhasebeleştirilmesi	34
2.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı	35
2.4.1. Standardın Genel Amacı ve İçeriği.....	35
2.4.2. 5 Aşamalı Model	37
2.4.2.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerin Belirlenmesi.....	38
2.4.2.2. Sözleşmedeki Edim (Performans) Yükümlülüklerinin Belirlenmesi.....	44
2.4.2.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....	46
2.4.2.4. İşlem Fiyatının Ayrı Edim (Performans) Yükümlülüklerine Dağıtılması	50
2.4.2.5. İşletme Edim (Performans) Yükümlülüklerini Tamamladığında veya Tamamladıkça Hasılatın Tanınması	54
2.4.3. Sözleşme Maliyetleri	61
2.4.3.1. Sözleşme Ek Maliyetleri.....	61
2.4.3.2. Sözleşmede Edimi Yerine Getirme (İfa) Maliyetleri.....	61
2.4.3.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	62
2.5. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile TMS 18 Hasılat Standardı Arasındaki Farklılığın Örnekler Üzerinde İncelenmesi	63

2.6. Vergi Mevzuatı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Hasılat Yaklaşımı Arasındaki Temel Farklar ve Bu Farkların Uygulamaya Etkileri	67
2.6.1. İşlem Bedelinde Ortaya Çıkan Farklılıklar	68
2.6.2. Finansal Tablolara Alınma Zamanında Ortaya Çıkan Farklılıklar.....	69
3. HİZMET SEKTÖRÜ ÜZERİNE ÖRNEK BİR UYGULAMA	71
3.1. Otelcilik Sektörü Hakkında Genel Bilgi.....	71
3.2. Yazılım Sektörü Hakkında Genel Bilgi	78
3.3. Otelcilik Sektörü Örnek Uygulama	80
3.5. Yazılım Sektörü Örnek Uygulama	88
SONUÇ	96
KAYNAKLAR.....	99
ÖZGEÇMİŞ.....	105

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Hasılat, Gelir Ve Kazanç İlişkisi	4
Şekil 2: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Aşamaları	38
Şekil 3: Sözleşmenin Belirlenmesi.....	40
Şekil 4: Sözleşme Değişikliklerine Yaklaşım.....	42
Şekil 5: TFRS 15: İşlem Fiyatının Belirlenmesi	47
Şekil 6: TFRS 15: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı	51
Şekil 7: TFRS 15: Tek Başına Satış Fiyatının Tahmininde Kullanılabilecek Yöntemler	52
Şekil 8: TFRS 15: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	54
Şekil 9: TFRS 15: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesinde Haller.....	56
Şekil 10: Otelin Genel İşleyişi.....	74



TABLÖLER DİZİNİ

Tablo 1: Hasılat Standardının Dünyadaki Tarihsel Gelişimi	16
Tablo 2: Hasılat Standardının Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi.....	16
Tablo 3: Hasılatla İlişkin Standartların Uygulamaya Koyulma Süreci.....	25
Tablo 4: İşlem Fiyatının Performans Yükümlülüklerine Dağıtımı	64
Tablo 5: TMS 18 ve TFRS 15'e Göre Dönem Sonu Hasılatı Tanımlanması.....	66
Tablo 6: Otel İşletmesi Gelir Kalemleri	76



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği.
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
US. GAAP.	: Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usûl Kanunu

GİRİŞ

Ülkeler arasındaki sınırların ekonomik açıdan büyük ölçüde ortadan kalkması sebebiyle sınır ötesi yatırımlarda sürekli artış meydana gelmiştir. Her ülkenin kendi yasaları gereği uygulamış oldukları muhasebe düzenlemeleri mevcut iken, küreselleşme sebebiyle yatırımcıların, sermayesine ortak olmak istedikleri şirketlerin finansal durumunu net bir şekilde görebilmeleri, finansal tablolarını diğer şirketler ile karşılaştırabilmeleri için ortak bir format üzerinde buluşulması gerekmiştir. Bu yüzden uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Küreselleşme pazarlar üzerinde sektörel açıdan da farklı etkiler göstermiştir. Özellikle çokuluslu yapıda olan şirketler için yelpazesi tüm dünyaya yayılmış geniş bir yatırım portföyü oluşturmuştur. Gelir ve maliyetlerin gerçekliğinin yansıtılması, doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara alınması gerekmektedir. Bu sebeple şeffaf, güvenilir, karşılaştırılabilir bilgiler önem kazanmıştır. Dünya çapında ortak raporlama ve muhasebe anlayışını ortaya çıkarma amacıyla “UMS” ve “UFRS” kapsamında farklı standartlar yayınlanmıştır. Türkiye de bu standartlar kendi sistemlerine göre “TMS” ve “TFRS” olarak uyarlanmıştır. Bu standartlar içinde en önemlilerinden biri de Hasılatla ilişkin standarttır.

İlk olarak “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı” ve “TMS 18 Hasılat Standardı” yürürlüğe girmiştir. Fakat zamanla güncelliğini kaybetmeleri ve içerik olarak günümüz şartlarında yetersiz görülmeleri sebebiyle “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” geliştirilmiş ve 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Standardı sektörel olarak farklı şekillerde muhasebe kayıtlarının yapılmasını öngörmüştür. Bu çalışmada “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” uygulanarak hizmet sektöründe bulunan ancak farklı faaliyet konularına sahip olan iki işletmenin dönem içi satışlarından doğan hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde benzerlik gösterip göstermediği üzerinde durulacaktır. Hizmet sektörünü diğer sektörlerden ayıran en önemli nokta üretim ile tüketimin eş zamanlı gerçekleşiyor olmasıdır. Diğer sektörlerde kıyasla hizmet sektöründe söz konusu standart kapsamında üretilen çalışma sayısı yok denecek kadar az sayıda mevcuttur. Bu çalışma ile literatüre katkı sağlamak istenmiştir.

Birinci bölümde hasılat kavramından ayrıntılı bir şekilde bahsedilecektir. Hasılatla ilişkili olan diğer terimlere de yer verilecektir.

İkinci bölümde TFRS 15 Standardı detaylı bir şekilde incelenecektir. Uygulamadan kaldırılan TMS 18 Standardı hakkında da bilgi verilecektir. TMS 18 ve TFRS 15'in uygulanması durumunda hasılatın muhasebeleştirilmesi süreci içerisinde gerçekleştirilen işlemler ve aralarındaki uygulama farklılıkları bir örnek üzerinden gösterilecektir.

Üçüncü bölümde Hizmet Sektöründe faaliyet gösteren Otelcilik Sektörü ve Yazılım Sektörü hakkında genel bilgi verilecektir. İşletmelerin faaliyet konularının farklılığından kaynaklı olarak dönem içi satışlarından doğan hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde farklı hesaplar kullanıp kullanmadıkları ve farklı kayıtlar uygulayıp uygulamadıkları incelenecektir.



1. HASILAT

Bu bölümde, hasılatın ne anlama geldiğinden, hangi kavramları içerisinde bulundurduğundan, hangi olaylar ile meydana geldiğinden, tarihçesinden ve hukuki boyutundan bahsedilecektir.

1.1. Hasılat Kavramı

Hasılat; Arapça kökenli bir kelimedir. Genel anlamıyla gerçekleştirilen bir iş karşılığında elde edilen sonuç anlamını ifade eden "hasıla" kelimesinden türetilmiştir. Sözlük anlamı ise; ürün gelir ve kazançtır (URL-1, 2020). Hasılat, kârın ana konusu olup dönem kârını pozitif yönde etkileyen akışları belirlemektedir. (Akdoğan ve Hamdi, 1987: 431). "Hasılat; İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir" (TFRS 15, 2020).

Cemalciler ve Önce (1999: 634) ise hasılatı; işletmenin üretmiş olduğu mal ve hizmet ediminin (performansının) gerçekleştirilmesi sebebiyle meydana gelen ana faaliyetleri ve yan faaliyetleri sonucunda içerisinde bulunulan dönem kapsamında varlıklarda oluşan artış olarak ifade edilmiştir. Bu açıklama sonucunda hasılatın üç önemli özelliğinden bahsedilebilir. Bunlar:

- Kazanmanın belli bir süreç içerisinde sonuçlanması,
- Herhangi bir işletmenin mal ya da hizmet satışının işletmeye olan nakit girişleri ile son noktalanması,
- bu satışların muhasebeleştirilmesinde brüt tutarın esas alınmasıdır.

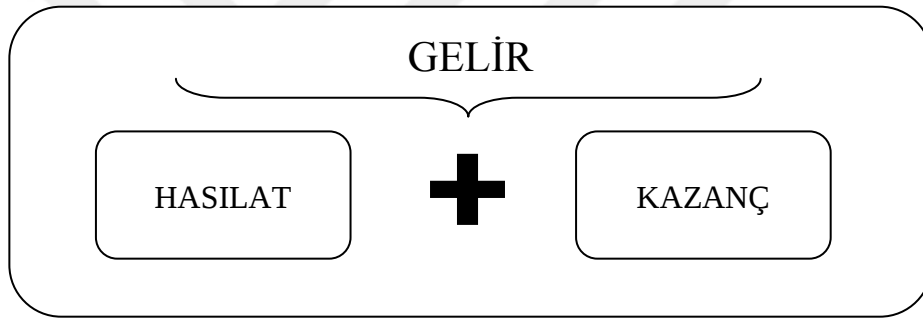
1.1.1. Hasılatı İlgilendiren Diğer Kavramlar

Hasılat ve gelir kavramları çoğu zaman birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bu durum sektörel açıdan da kendini göstermektedir. Bankacılık sektöründe mevduatlar sayesinde elde edilen ek kaynaklar, faiz hasılatı yerine faiz gelirleri olarak ifade edilmektedir. Hasılat kavramı yerine kullanımı uygun görülen gelir kelimesi genel olarak brüt tutarları belirtmektedir.

Gelir, *"öz kaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, öz kaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır"* (Kavramsal Çerçeve, 2018: 4.68). Diğer bir ifadeyle gelir, belli bir muhasebe döneminde,

varlık gurubunda artış ya da özkaynaklar da ortakların yatırmış olduğu sermaye dışında kalan hesaplarda artış ortaya çıkaran borçların azalmasını ifade etmektedir (Elmas, 2015: 63) İşletme açısından gelir, işletmelerin müşterilerine karşı sunmuş olduğu mal ve hizmetlerin maddi karşılığını (bedelini) ifade etmektedir (Kavramsal Çerçeve, 2018: 70/A). Kısaca gelir, hasılat ve kazanç kavramlarının ikisini de kapsamaktadır.

Kazançlar; işletmenin olağan faaliyetlerinin yanı sıra olağan olmayan faaliyetleri sonucunda da ortaya çıkabilir. Hasılat kavramından en büyük farkı da budur. Ekonomik faydadaki artışları ifade ettiği için gelirden bir farkı yoktur. Bu sebeple kavramsal çerçevede ayrı bir tanıma yer verilmemiştir. Kazançlar gelir tablosu üzerinde tüm giderler düşüldükten sonra kalan net fayda tutarını ifade eder (Elmas, 2015: 63). Aynı zamanda kâr olarak da adlandırılır. Gelir, hasılat ve kazanç kavramları arasındaki ilişki aşağıdaki Şekil 1' de gösterilmiştir.



Şekil 1: Hasılat, Gelir ve Kazanç İlişkisi

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017: 405

Yukarıdaki Şekil 1'de gördüğümüz üzere hasılat ve kazanç kavramları gelirin konusu dahilinde yer almaktadır. Bu durumlardan farklı olarak net gelir sözcüğü net hasılat olarak değil de net kâr kelimesi ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Net gelir, dönem hasılatı (brüt gelir) ilk dönem giderleri arasındaki pozitif farkı ifade etmektedir. Kârın meydana gelişinde etkisi olan en mühim unsurlardan birisi hasılattır.

1.2. Hasılatın Doğuşu ile İlgili İlkeler

Hasılatın muhasebe konusunda ortaya çıkması; Hasılatın hak edilişinin kesinleşmesi ve bunun sonucunda ilgili dönemde muhasebeleştirilerek finansal tablolara alınması sonucu gerçekleşir. Hasılatın gerçekleşeceği zamanları ile ilgili belirli ölçütler vardır. Bunlar (Akdoğan, Aydın, 1987: 434):

- Hasılatın var olduğu anda tutarının saptanabilir olması,
- Mal ya da hizmetin satış işleminin gerçekleşmiş olması ya da net bir fiyatın garanti olarak görüldüğü piyasanın var olması,
- Mal ya da hizmetin yerine getirilmiş, müşteriye devrinin gerçekleşmiş olması,

Bu bahsedilen ölçütlerin karşılanması sonucunda hasılatın meydana geldiği kabul edilir; ilgili dönemin diğer bir deyişle ait olduğu dönemin giderleri ile karşılaştırılmak üzere mali tablolara aktarılmaktadır. Bir varlığın satış işleminden doğan hasılat tutarı, genel olarak işletme ile varlığın sahibi, alıcısı veya kullanıcısı arasındaki sözleşme ile belirlenir (Şenel, 2009: 392).

Muhasebe teorisinde hasılatın doğmasına dair çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler genel olarak hasılatın doğmasına sebep olan işlemin türüne göre değişiklik göstermekte olup aşağıdaki gibi isimlendirilmiştir (Akdoğan, Aydın, 1987: 434):

- Hasılatın satış anında ortaya çıkması,
- Hasılatın üretim tamamlandığında ortaya çıkması,
- Hasılatın sözleşmelerin tamamlanma derecesine göre ortaya çıkması,
- Hasılatın tahsilat yapıldığında ortaya çıkması.
- Hasılatın gelecekteki bir olay meydana geldiğinde ortaya çıkması.

olarak 5 adet yöntem bulunmaktadır. Çalışmanın devamında bu yöntemlerden kısaca bahsedilecektir.

1.2.1. Hasılatın Satış Anında Ortaya Çıkması

Söz konusu yöntem hasılatın mali tablolarda gösterilmesinde ele alınan en sık kullanılan yöntem olarak görülmektedir. Bu yönteme göre sadece mal ve hizmetin satışının gerçekleştiği anda hasılat meydana gelir. Hukuki açıdan bakıldığında satış mal ya da hizmetin devredilmesiyle gerçekleşir (Belkai, 1999). Mal satışları konusunda, malın sahipliğinin satıcıdan alıcıya devri gerçekleştiği zaman hasılat meydana gelmiş kabul edilir. Bu kriter objektif olduğundan sebeple en yaygın olarak kullanılan kriterdir. Malın satıcıdan müşterisine devrinin gerçekleşeceği zaman içerisinde bulunan durumlara göre farklılık gösterebilmektedir. Malın sahipliğinin devri müşteriye ya da üçüncü bir kişiye yapılacağı gibi müşterinin talebi dahilinde teslim alınmak üzere ayırılabilir veya başka bir

kişinin sahip olduğu aynı malı temsil etmiş olan belgelerin ciro edilmesi yoluyla da sağlanabilir (Akdoğan, Aydın, 1987: 435).

TMS 18 de elde edilen gelirlerin gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi esastır. Hasılatın mali tablolara alınması için malın sahipliği konusundaki önemli risk ve getirilerin müşteriye transfer edilmesi şartı gibi önemli hususlar yer almaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 427). Satış anının en net kanıtı malın teslim edilmesi ve satış faturasının düzenlenmiş olmasıdır. Genel olarak malın teslim edilmesi ile faturanın düzenlenmesi aynı zaman içerisinde gerçekleştirilmektedir. Ancak içerisinde bulunan bazı durumlarda fatura düzenleme ile fiili teslim tarihi farklılık göstermektedir. Bu gibi durumlar söz konusu olduğunda, faturası düzenlenmiş fakat teslimi gerçekleşmemiş olan malın ya da teslimi gerçekleşmiş fakat faturası düzenlenmemiş olan malın satışı da hasılat olarak mali tablolara aktarılır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 435).

Hizmet sunumu konusunda ise; mal satışındaki mülkiyetin devrinin gerçekleşmesindeki objektiflikten söz etmek oldukça zordur. Hizmet sunumu açısından söz konusu devrin hizmetin teslim edilme zamanlamasına göre gerçekleştiği kabul edilmektedir. TMS 18 de hizmetin tamamlanma düzeyinin dikkate alındığı ve bu kapsamda mali tablolara aktarılacağı ifade edilmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017: 427). Bu sebeple bir muhasebe dönemi boyunca tamamlanmış olan hizmetlerden meydana gelen hasılat ilgili olduğu dönem içerisinde mali tablolara alınır. Ayrıca bazı durumlar içerisinde bulunduğu hizmetler bir mali dönem içerisinde tamamlanmış olur ve tahsilatları bir sefer de gerçekleşir. Ya da hizmet sunumları bir'den çok dönemlere ayrılır ve aşamalı olarak tahsilat gerçekleşir. Tüm bu durumlar değerlendirildiğinde hizmetin sunulmuş olduğu ilgili dönemlerin içerisindeki tutarı, dönem sonlarında hasılat olarak mali tablolara alınır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 436).

Bahsi geçen bu yöntemin uygulanması bazı durumlarda daha da çok zorluk çıkarmaktadır. Esasında diğer bahsi geçen yöntemlerin oluşturulması da geleneksel olarak kabul edilmeyen satış sözleşmeleri sebebiyle üretilmiştir (Wolk, vd., 2017). Bahsedilen bu problemlerin birçoğu dönemsel düzeltmeler sayesinde yok edilebilmektedir. Örneğin tahsili gerçekleştirilemeyen alacaklar için şüpheli alacaklar karşılığı ayrılması finansal tablolara aktarılan hasılat tutarını daha da gerçeğe uygun bir duruma getirmektedir.

1.2.2. Hasılatın Üretimin Tamamlandığında Ortaya Çıkması

Bu yöntem kapsamında hasılatın ortaya çıkması için malın üretiminin yapılmış olması yeterlidir. Bu sebeple üretimin tamamlandığı andan itibaren hasılat mali tablolara alınır. Genel olarak inşaat işletmelerinde ya da yat, tekne gibi varlıkların özel üretimini yapan işletmelerin tercih ettiği bir yöntemdir (Yıkılmaz vd., 2016: 148). Geleneksel muhasebenin bakış açısına göre hasılat mal ya da hizmetin satışının gerçekleştiği anda ortaya çıktığı ve bu mal ve hizmetlerin piyasa fiyatının üzerinde satışının gerçekleşmesinden dolayı oluşacak olan fiyat farkının kazanç olarak kabul edilmediği ifade edilmektedir. Ancak bu durumda istisnaları mevcuttur. Bazı ürünler üretimi gerçekleştikten sonra belirlenmiş olan herhangi bir fiyatla satılabilmektedir. Örneğin bazı kıymetli maden türevleri, sağlık ve tarım ürünleri gibi mallar açısından bu durumlar geçerli olmaktadır (Akdoğan, Aydın, 1987: 436).

1.2.3. Hasılatın Sözleşmenin Tamamlanma Derecesine Göre Finansal Tablolara Alınması

Bu yöntem kapsamında hasılat sözleşmeye dair faaliyetler gerçekleştirildiği oranında ortaya çıkar ve mali tablolara sözleşmenin yerine getirilmesi oranına göre alınır. Mal yada hizmet satın almış olan bir müşteri, bu söz konusu mal yada hizmetin kontrolünü, ancak varlıktan büyük ölçüde fayda sağladığında elde eder. Herhangi bir varlığın faydası, varlığı elde etme sonucunda sağlanan nakit akımların toplamını içerir (Keskin ve Dinçer, 2015: 235).

Bu yaklaşım genellikle inşaat sözleşmeleri üzerinde uygulanır. İnşaat sözleşmelerinin benzeri olarak genellikle bir muhasebe döneminden daha uzun süreli sözleşmeler kapsamında sözleşmenin tamamlanmasına kadar hasılatın meydana geldiği zamanın belirlenmesinde bazı sorunlar oluşabilir. Söz konusu sorunlar genel olarak iki yöntemle çözüme ulaşabilir (Akdoğan, Aydın, 1987: 437):

- Sözleşme tamamlanıp iş bitinceye kadar hasılatın finansal tablolara alınması,
- Sözleşme tamamlandıkça tamamlanma derecesine göre tahmini olarak hasılatın finansal tablolara alınması.

Bahsi geçen yöntemler aşağıda detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

1.2.3.1. İşin Tamamlanması Yöntemi

Bu yöntem uyarınca hasılatın meydana gelmiş olması için üstlenilen işin bitirilmiş olması gerekmektedir. Örneğin bir inşaat sözleşmesinin üç yıl sürmesi durumunda hasılat üç yılın sonunda inşaat üretiminin tamamlanmasıyla mali tablolara aktarılır. Üç yıl süresince yapılan gider harcamaları ve alınan hakedişler biriktirilir ve hasılat ve gider unsurlarının karşılaştırılması yapılmaz. Dönemler boyunca inşaat için yapılan giderler aktif hale getirilir; tahsil edilmiş olan hakedişler ise yıllara yaygın işler için alınmış olan hakedişler gibi belli bir hesapta takip edilir. İşin bitirildiği dönem içerisinde ise söz konusu ilgili döneme kadar aktifleştirilmiş olan giderler ile gerçekleştirilen tahsilatlar karşılaştırma yoluyla kâr veya zarar belirlenir (Akdoğan, Aydın, 1987: 438).

Bu yöntem dahilinde ihtiyatlılık ilkesinin önemli görüldüğü, dönemsellik ilkesinin ise uyum göstermediği görülmektedir (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 55). Vergi yasalarımız kapsamında da bu yöntem benimsenmiş durumdadır. Vergi yasalarımız dahilinde bu yöntemin benimsenmiş olmasının en önemli sebebi ise hasılat, kesin sonuçlara göre belirlenmektedir. Fakat kesin sonuçların elde edilmesini beklemenin negatif sonuçları da mevcuttur. Hasılatın düzensiz bir biçimde mali tablolara aktarılması, dönemler arasında karşılaştırma yapmayı yüksek oranda zorlaştırmaktadır (Akdoğan, Aydın, 1987: 438).

Uluslararası muhasebe standartları kapsamında bu yöntemin olumsuz etkilerinin yoğun olmasından sebeple benimsenmemektedir. Güvenilir bir şekilde ölçüm ve tahminler muhtemel ise hasılat mali tablolara sözleşme akitleri yerine getirildikçe aktarılmaktadır (Akdoğan, Aydın, 1987: 438). TFRS' ye göre taahhüt edilmiş olan mal ya da hizmetlerin müşteriye devri gerçekleşmiş olması durumunda hasılat meydana gelmektedir. Bu açıklama bağlamında TFRS 15, söz konusu yöntem yerine edim (performans) yükümlülüğünün yerine getirilmesi yönteminin kullanılmasını uygun bulmuştur (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 56).

1.2.3.2. İşin Kısmen Tamamlanması Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)

Bu yöntem uyarınca hasılat sözleşmede belirlenmiş olan faaliyet yerine getirildikçe ortaya çıkar. Örneğin bir yazılım sözleşmesinin üç yıl sürmesi durumu söz konusu olduğunda her bir yılın sonunda, yapılan işin ne kadarının tamamlanmış olduğunu gösteren bir orana denk gelen hasılat tutarı mali tablolara alınır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat, maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesini bununla

birlikte dönemsellik ilkesi gereğince sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır (Alagöz, 2009: 4).

İnşaat sektörü için de benzer durum geçerlidir. Mali tablolar da kar veya zararın gösterilmesi için işin tümünün tamamlanması gerekmez. Bununla birlikte sözleşme de belirtilen gelir toplamı ve hesaplanma yapılacak olan ana kadar katlanılan inşaat maliyeti ile kıyaslanarak, tamamlanmış olan işle orantılı gelir, gider ve kâr muhasebeleştirilerek raporlandırılır (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 39).

Bu hasılat tutarının tespit edilebilmesi için iki yöntem uygulanabilir. İlkinde işin bitirilmesi için katlanılacak ya da katlanılmış olan giderlerin toplamı ile işin bitirilmesi sayesinde elde edilecek olan hasılat tutarı tahmin edilir ve yapılan her bir gider başına ne kadar hasılatın elde edileceği belirlenir. Giderler oluşukça o dönemde meydana gelen gidere hangi tutarda hasılatın karşılık geldiği saptanır ve ilgili hasılat tutarı mali tablolara aktarılır (Akdoğan, Aydın, 1987: 439). İkinci Yöntem ise; işin tamamlanma oranını yansıtan başka bir güvenilir kıstas bulunur ve toplam hasılat bu yöntem dahilinde uygulanarak mali tablolara alınır. İşletmeler, sözleşmenin yapıldığı tarihte, belirlenmiş olan mal yada hizmet yükümlülüğünün ne zaman karşılaşacağını belirler. Bu söz konusu zaman ise, kontrolün müşteriye transfer edileceği zamanı ifade etmektedir (Keskin ve Dinçer, 2015: 236).

Yapılan işin kısmen tamamlanması yöntemi gereğince hasılatın finansal tablolara aktarılmasının gerçekleşmesi için sözleşmenin tamamının yerine getirilmesi beklentisi yoktur. Bu sebeple hasılat bir tek muhasebe dönemi içerisinde biriktirilmemektedir. Her raporlama döneminde ilgili döneme ait olan hasılat ve giderler mali tablolara aktarılır. Bu açıyla söz konusu yöntem hem hasılatın daha düzenli olarak finansal tablolarda yer almasını sağlamaktadır hem de dönemler arası hasılatları karşılaştırma imkânı sunmaktadır. Ülkemizde uygulanan vergi yasaları kapsamında bu yöntem kabul görmemektedir. Uluslararası kabul görmüş finansal raporlama standartları kapsamında ise bu yöntem kabul görmekte ve uygulanmaktadır.

1.2.4. Hasılatın Tahsil Anında Doğması

Bu yöntem uyarınca hasılatın doğması için tahsilatın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Herhangi bir mal ya da hizmetin satış ve müşteriye devrinin gerçekleşmiş olmasına rağmen tahsilatı yapılmamış ise hasılat finansal tablolara alınamaz. Bu yöntem

dahilinde diğer yöntemlerden farklı olarak görülen durum tahakkuk esasının kullanılmıyor olmasıdır. Bu sebeple söz konusu yönteme nakit esası ismi de verilmektedir (Akdoğan, Aydın, 1987: 439). Bu yöntem dahilinde gelirler için geçerli olan şartlar giderler içinde aynı şekilde geçerlidir. Bu sebeple bu yöntemin uygulanması durumunda bir gider oluşmuş ve ödemesi yapılmamış ise bu gider de finansal tablolara alınamaz.

Söz konusu yöntem diğer yöntemlerle kıyaslanacak olur ise uygulanması açısından en kolay yöntemdir ve mali tablolara aktarılan tutarlar kesindir (indirimler ve şüpheli alacaklar karşılığı buna dahil değildir). Negatif olan durumları da söz konusudur. Dönemsellik ilkesine ters gelen sonuçların meydana gelmesi mümkündür ve finansal tabloların sunmuş olduğu bilgilerin güvenilirlik boyutuna zarar vermektedir. Malın kesin satışı gerçekleşmeden alıcıya gönderilmesine konsinye satış denmektedir. Konsinye satışlarda mal yada hizmetin bedelinin tahsil edilmesi alıcı olan kişinin üçüncü kişilere satın almış olduğu varlığı satmasına bağlıdır (Yücenurşen vd., 2014: 5).

1.2.5. Hasılatın Gelecekteki Bir Olay Meydana Geldiğinde Ortaya Çıkması

Bu yöntem kapsamında meydana gelecek olan bazı durumlarda satış yapılmış ve tahsilat gerçekleştirilmiş olsa bile bazı risk ve getiriler müşteriye devredilmemiş olabilir. Bu durumda söz konusu devrin gerçekleştirilmesi beklenir ve tahsil edilmiş olan tutarlar genel olarak mali tablolara ertelenmiş gelir adı altında aktarılır. Risk ve getirilerin müşteriye devri gerçekleştiği anda ertelenmiş gelir hesabındaki tutarlar hasılat hesabına aktarılır (Belkaui, 1999).

1.3. Hasılat Kavramının Tarihçesi

Standartların oluşturulması, düzenlenmesi, geliştirilmesi, kavramların tanımlamalarının yapılması, muhasebeleştirme için çeşitli yöntemlerin oluşturulması ve bu standartlara ihtiyacı olan işletme ve kurumlara ulaştırmak için geçmiş yıllardan günümüze kadar kurulmuş olan bazı kurum ve kuruluşların faaliyetleri mevcuttur. 1973 yılında kurulmuş olan, IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), dünyada ilk yoğun, donanımlı, kapsamlı olan Uluslararası Standartları düzenleyen kurum olarak faaliyetlerine başlamıştır (Sedki, vd., 2014: 120). Aralık 1982 tarihinde bu kurul hasılat ile ilgili olarak IAS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Standardını oluşturmuş ve yayınlamıştır. 1993 yılında ise ilk yayınlanmış standardın yerini alacak olan daha kapsamlı olan IAS 18 Hasılat Standardını yayınlamıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 406). 2001 yılında IASC' nın tüm

yetkilerinin IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetimi)'ne devir işlemlerini gerçekleştirmiştir ve artık IASB faaliyet göstermektedir (Sedki, vd., 2014: 120).

2002 yılında gerçekleştirilmiş olan Norwalk Antlaşması ile birlikte IASB ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Yönetimi), aralarındaki var olan farklılıkları yok edecek olan çalışmalara yoğunlaştılar ve üretmeyi amaç edinmişlerdir (Holzman ve Hunter, 2015: 101). IASB 2008 yılının aralık ayında, 2009 yılının haziran ayında sona ermesi muhtemel olan, gelirin muhasebeleştirilmesi hakkında bir tartışma konusu ortaya koymuş ve bunu yoruma açmıştır (Holzman, 2011: 87). Ortak şekilde oluşturulan bu standardın amacı, tüm dünya da faaliyet gösteren firmalar için hasılatın tanınması ve uygulanması için söz konusu olan tüm firmalara evrensel bir standart seti hazırlamak ve yayınlamaktır (Youell, 2016: 32). Gerçekleştirilmiş olan bu ortak çalışmalar U.S G.A.A.P ve UFRS arasındaki meydana gelen mevcut farklılıkların azalmasıyla sonuçlanmıştır (Holzman ve Hunter, 2015: 105). Evrensel bir girişim gerçekleştirilen çalışmalar için küçümsenmeyecek derecede önemli bir aşama olmuştur.

2012 yılının Mart ayının 13'ünde IASB ve FASB “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardını kamuoyu görüşüne ve onayına sunmuştur. 6 Kasım 2013 tarihinde yapılan bu çalışmalar ve araştırmaların sonucunu değerlendirmek sebebiyle, gelir üzerindeki durum ile alakalı tartışmak için toplantı gerçekleştirmiştir (Holzman ve Hunter, 2014: 73). 2014 yılının Mayıs ayında IASB ve FASB mevcut uygulama dahilindeki gelirin finansal tablolara alınması hakkında en kapsamlı bilgi ve rehberliği sunan yeni hasılat standardını tasarlamış ve yayınlamıştır. Söz konusu olan bu yeni standart, gelirin mali tablolara aktarılması konusunda oldukça net ve kesin bir uygulama sağlamayı hedeflemiştir (Khamis, 2016: 3).

Dalkılıç'ın (2015: 82) çalışmasında bahsettiği gibi, mevcutta bulunan ve uygulanan standartlarda ve tüm yorumları kapsamında ele alınır ise 77 adet bilgilendirici nitelikte unsur var iken yeni hasılat standardı kendi kapsamında 341 adet yönlendirici nitelikte unsur içermektedir. Firmaların üretilmiş olan bu yeni standart dahilinde kullandıkları IT ve ERP sistemlerini, yeni beş adım modeline göre uyarlaması gerekmektedir.

TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılan standartlar (UFRS 15, 2020: C.10);

- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,

- TMS 18 Hasılat Standardı,
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programı,
- TFRS Yorum 15 Gayri Menkul İnşaat Anlaşmaları,
- TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

Yeni hasılat standardı tüm kullanıcılarına bu standardı uygulamaları esnasında kullanacakları “Beş Adım Modelini önermiştir (UFRS 15, IN7);

- Sözleşmenin tanımlanması,
- Ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması,
- İşlem fiyatının belirlenmesi,
- İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine ayrıştırılması,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi.

Ciesielski ve Weirich’e (2015: 32) göre, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının temelindeki düşünce satış yapan firmanın müşterisine karşı sorumluluğunu, edim yükümlülüğünü yerine getirme ve bunun sonucunda firmanın elde ettiği geliri muhasebelemesidir. Satış esnasında düzenlenen sözleşmelerin gereklilikleri bu sözleşmelerin belirlenen edim yükümlülüklerine ayrılması yeni standardın eski standarda kıyasla geliri daha hızlı bir şekilde muhasebeleştirme imkânı sunmaktadır.

Hasılat konusu tam anlamıyla 2001 yılından günümüze kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (UMSK) gündeminde yer almaktadır. Bu standart kapsamı dahilinde Mart 2016 'dan itibaren Türkiye'de borsaya kayıtlı olan, mal ya da hizmet üretimi ve satışı yapan tüm işletmeler, 01.01.2018 tarihinden itibaren de hizmet işletmeleri söz konusu standardı uygulamak mecburiyetindedirler (Şavlı, 2016: 9).

Dyson’ın (2015: 23) yapmış olduğu çalışmasında da açıkladığı üzere, yürürlüğe konulan bu yeni standart özellikle hasılatın var olması sürecinin gerçekleşmesinde birden fazla edimi kapsayan sözleşmeler için değişiklikler arz etmektedir. Söz konusu standardın getirmiş olduğu en önemli değişiklik gelirin tanımlanmasında beş adet adımın izlenmesi ve hasılatın hesaplanması sırasında değişken maliyetlerinde ölçülmesi olmuştur. Gelirin mali tablolara yansıtılmasının zamanı beklenirken mal ya da hizmet üzerindeki kontrolün müşteriye devredilip edilmediğine bakılmaktadır. Bu durumun değerlendirilmesi ise mal ya

da hizmet müşteriye fayda sağlıyor ise ve sözleşmede belirtilen edimin yerine getirilmesi durumunda söz konusudur.

UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' nın yürürlüğe girmesi ile sebebiyle hasılatın muhasebeleştirilmesi, doğru bir şekilde mali tablolara aktarılması için uygulamacı ve kullanıcılara daha net ve kapsamlı bir rehber oluşturulmuştur. Bu standart ihtiyacı olan kişi ve kurumlara firmalarda, borsalarda ve sanayilerde daha kapsamlı ve gelişmiş bir karşılaştırma sunacaktır (Olsen ve Weirich, 2010: 61). UFRS 15 Standardı ile mali tablolarda ve dipnotlarındaki bilgilerde şeffaflığın daha da önem kazanacağı belirtilmektedir (Nugent, 2014: 22). Bu durumun yatırımcıların lehine olacağını ve yatırımlarını gerçekleştirirken kolaylıklar sağlayacağını belirtmişlerdir. Söz konusu standart işletmelere birtakım zorlukları da beraberinde getirecektir. En başta işletmeler standardı geriye dönük olacak bir şekilde uygulamak zorundadırlar.

Nugent (2014: 22) çalışmasında söz konusu uygulamanın bir hayli zor, zaman israfı ve maliyetli bir uygulama olduğunu ifade etmiştir. Bu çalışmadaki bir diğer nokta ise birçok farklı sektörün olduğunu işletmelerin ise faaliyet konularının farklılıkları neticesinde çok çeşitli edim yükümlülüklerini kapsayan sözleşmeler hazırlandığını ve uygulandığını, ayrıca bu sözleşmelerin içerisinde yer alan edim yükümlülüklerinin tek tek saptanması ve sözleşmedeki belirtilen tutarın bu edim yükümlülüklerine dağıtılmasının çok zorluk çıkaracağını iddia etmektedir. Şirketlerin bu standardı uygulamaya geçtikleri ilk zamanlar ne yapmaları gerektiği konusunda sorunlar yaşayacaklarını ön görmektedir. Aynı zamanda bu sektörlerin içerisinde öncelikli olarak yazılım, telekomünikasyon, inşaat, emlak ve varlık yönetimi bulunmaktadır.

1.4. Hasılatın Hukuki Boyutu

VUK Hasılatı, *"Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer bütün hasılat"* olarak tanımlamaktadır ve işletme hesabının sağ tarafındaki hasılat kısmında bulunacağını belirtmiştir (URL-2, 1998). Yukarıda yapılmış olan tanımın kapsamında da görüldüğü gibi VUK'ye göre hasılatın hesaplaması esnasında brüt tutar kullanılır. VUK'ye göre vadeli satış durumlarında hasılatın hesaplanması sırasında faizden kaynaklanan gelirlerde hasılat kapsamına dahil edilmektedir. Bu durumun sebebi ise VUK'ye göre

meydana gelen faiz gelirinin, gerçekleştirilen satışın bir parçası olarak görülmesidir (Yıkılmaz vd., 2016: 145).

Hasılatın hesaplanması kapsamında TFRS 15 ile vergi mevzuatımız arasında farklılıklar mevcuttur. Vergi mevzuatında yapılan satışlardan elde edilen hasılat tutarı, niteliklerine ve konularına göre ayırım yapılmadan, brüt tutarları çerçevesinde dikkate alınırken, TFRS 15 standardı uygulanarak yapılan satışlardan elde edilen hasılat tutarı, hasılatı oluşturan işlemlerin hepsi için ayrı ayrı edim yükümlülükleri belirlenir ve bu şekilde değerlendirilir (Akbulut, 2012: 1100).

Hasılat standardı vergi mevzuatımıza kıyasla hasılatı finansal tablolarda direk göstermek yerine bekleyip satılan mal ya da hizmetin büyük oranda müşteriye devrinin gerçekleşmesi sonrasında finansal tablolarda gösterilmesini uygun görmektedir. Bu sebeple Gelir İdaresi tarafından öncelikle hasılat standardı olmak üzere ve sonrasında diğer hiçbir TFRS standardı dikkate alınmadığı gibi uyumluluk çalışmaları da yapılmamıştır. Standardın hasılatı finansal tablolara almayı zorlaştırmasının en önemli sebebi daha önce yaşanan "Enron Skandalı" ve benzeri skandallarda şirketlerin henüz gerçekleşmemiş olan hasılat tutarlarını, sanki gerçekleşmiş gibi finansal tablolarında göstererek kârlarını artırıp, yatırımcılarını yanıltması ve kandırmasıdır (Akbulut, 2012: 1100).

Vergi mevzuatımız kapsamında hasılatın muhasebe kayıtlarına aktarılması konusunda tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi olarak iki ölçüt mevcuttur. Tahakkuk esasını göz önünde bulundurduğumuz durumda gelir ya da gider ortaya çıktığında bunlardan kaynaklanan borç ve alacak şartlarının da belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenmiş olan bu gelir ve giderlerin mali tablolara ilgili olduğu dönemlerde yansıtılması da dönemsellik ilkesini ifade etmektedir (Akbulut, 2012: 1100).

2. HASILATA AİT STANDARTLAR VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

Bu bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin Dünya'daki ve Türkiye'deki gelişimi üzerinde durulacaktır. Ayrıca hasılatla yönelik olan TMS 18 ve TFRS 15 Standartları incelemek olup muhasebeleştirilme konusunda aralarındaki farklılıklar bir örnek üzerinden gösterilecektir. Son olarak da Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklardan bahsedilecektir.

2.1. Hasılat Standartlarına Genel Bir Bakış ve UFRS ile UMS'nin Meydana Gelişi

Dünya ekonomisinin küreselleşmesinden dolayı ülkeler arasındaki sınırlarda kaldırılmıştır. Farklı ülkelerde ikamet eden kişiler kendi ülkelerinin sınırları dışındaki ekonomilerde yatırım gerçekleştirerek faaliyette bulunabilmektedirler. Bu faaliyetlerin sonucunda çok uluslu şirket kuruluşları meydana gelmiştir. Tüm bunların sonucunda yatırımcıların finansal tabloyu açık ve net bir şekilde okuyabilmeleri için ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Bununla birlikte dünyada muhasebe alanında yapılan düzenlemeler ilk olarak Fransız sonrasında Alman ve Amerikan muhasebe sisteminden etkilenmiş ve buna göre oluşturulmuştur.

2002 yılında Avrupa Birliği'nin, borsada kote edilen yaklaşık 7000 şirket ve bunların iştirakleri, bağlı ortaklıkları ve iş ortakları UFRS'ye resmi olarak geçmişlerdir (İbiş ve Özkan,2006: 31). Şirketlerin bu tarihten itibaren finansal tablolarında tek düzelğin sağlanması bakımından, UFRS'ye uyma zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk başta dünyada özellikle Avrupa da yeni fakat karmaşık bir dönemin başlamasına sebep olmuştur. Muhasebe ve finansal raporlamanın karmaşık hale gelmesi, sadeliğin, şeffaflığın ve kamuyu aydınlatmanın gerekliliğini daha da önemli hale getirmiş ve finansal raporlama konusunda evrenselleşmeyi önemli ve zorunlu hale getirmiştir. Dünya genelinde Hasılatla yönelik gerçekleştirilen çalışmalar aşağıdaki Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Hasılat Standardının Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Yıl	Düzenleme
1982	IAS 18 Hasılat (Revenue) standardına IASC tarafından son hali verildi.
1984	IAS 18 Hasılat standardı yürürlüğe girdi.
1993	IAS 18 Hasılat standardı revize edildi.
1995	IAS 18 Hasılat Standardının 1993'te revize edilen hali yürürlüğe girdi.
2002	IASB, yeni bir hasılat standardı hazırlanması projesini gündemine aldı.
2014	IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) Standardı yayımlandı. Yürürlük tarihi, 1 Ocak 2017 olarak belirlendi.
2015	IFRS 15'in yürürlük tarihi 1 Ocak 2018'e ertelendi.
2018	IAS 18 Hasılat Standardı yürürlükten kaldırıldı. IFRS 15 Standardı uygulanmaya başlandı.

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017: 406

Hasılat ile ilgili düzenlemeler ilk olarak UMS 18 Hasılat Standardı ile gerçekleşmiştir. Zamanla yetersiz kalan bu standardın yerine günümüz şartlarına daha uygun olacağı düşünülen UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı geliştirilmiştir. Hasılatla yönelik tüm bu çalışmaların Türkiye'deki tarihsel gelişimi aşağıdaki Tablo 2' de gösterilmiştir.

Tablo 2: Hasılat Standardının Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Yıl	Düzenleme
1997	TMUDESK tarafından IAS 18 ile uyumlu TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı yayımlandı.
2003	SPK tarafından IAS 18 ile uyumlu Kısım 5 Hasılat Standardı yayımlandı. (2008 yılında Kurul tarafından yayımlanan tüm standartlar yürürlükten kaldırıldı).
2005	TMSK tarafından TMS 18 Hasılat Standardı yayımlandı.
2016	KGK tarafından TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayımlandı. Yürürlük tarihi, 1 Ocak 2018 olarak belirlendi.
2018	TMS 18 Hasılat Standardı yürürlükten kaldırıldı. IFRS 15 Standardı uygulanmaya başlamıştır.

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017: 407

İlk olarak 1982 yılında geliştirilen standart 1984 yılında yürürlüğe girmiştir. Fakat Türkiye de 1997 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Tablolar halinde ana hatlarıyla bahsedilen Hasılatla ait standartlardan çalışmanın devamında daha detaylı bahsedilecektir.

2.1.1. Dünyadaki Gelişimi

Dünya çapındaki global hareket ve küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımlar dünya genelinde hız kazanmıştır. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı hatta okyanus aşırı boyutlara ulaşması ile yatırımcıların ülke dışına yoğun olarak yönelmelerinin sonucunda finansal bilgilerin sunulması açısından, her yerde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Tüm dünyada meydana gelen küreselleşme sayesinde uluslararası yatırımlarda önem kazanmıştır. Yapılan ticaretlerin okyanusları da aşması halinde uluslararası olarak yapılan yatırımlardan dolayı yatırımcıların diğer ülkelerdeki ticaret işlerine daha çok önem vermeleri sebebiyle finansal tabloların şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir muhasebe diline ihtiyacı oluşmuştur (Kocamaz, 2012: 110). Uluslararası standartlar, yapılarını şekillendirme açısından kesin ve nettir. Esnek bir yapıyı kabul etmez (Iwanicz-Drozdowska, 2012: 37).

Uluslararası kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama standartlarının meydana gelmesi ve kabul görmesi konusunda dünya genelinde birçok kurum faaliyet göstermektedir. Bu kurumlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Dünya genelinde muhasebe uygulamaları kapsamında kabul gören iki adet muhasebe standart seti vardır. Bu setlerden birincisi; IASB tarafından meydana getirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS- International Financial Reporting Standards), ikincisi ise; FASB tarafından meydana getirilen Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)'dir. Bunların arasındaki belirgin olan en temel fark; IASB tarafından meydana getirilen standartların "ilke bazlı" standartları olmasına karşılık; US GAAP standartlarının "kural bazlı" olmasıdır (İbiş ve Özkan, 2006: 27).

"İlke bazlı" olarak nitelendirilen standartlar, mali raporlamada gerçekleştirilen işlemlerin şekil ve şemasını değil, ekonomik içeriğini göstermesini önemli kılmaktadır. "Kural Bazlı" olarak nitelendirilen standartlar ise her tür işlemi ve uygulamayı içerisinde barındırmaya çalışan detaylı düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu yaklaşım finansal raporlamada uygulanan işlemlerin şeffaf ve tarafsız olması durumuna engel teşkil etmekte,

mali tablo düzenleyenleri ve bağımsız denetçileri daha rutin ve sabit işlemleri uygulamak zorunda bırakmaktadır (SEC Report, www.iasb.org.uk).

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve New York Borsasına kote edilmiş hisse senetlerine sahip olan Turkcell telekomünikasyon şirketi 2000 yılının ilk 9 ayında iki farklı faaliyet raporu düzenlemiş ve yayınlamıştır. Türkiye'de ilk 9 ay içerisinde 23,7 trilyon TL zararının gerçekleştiğini açıklayan Turkcell, New York Borsasında 157,8 trilyon TL kârının gerçekleştiğini açıklamıştır. Bu iki farklı sonucun meydana gelmesinin sebebi US GAAP ile SPK'nın Muhasebe Standartlarının farklılığından kaynaklanmıştır(URL-10, 2009).

US GAAP; neredeyse tüm dünyadaki ülkeler tarafından örnek alınmış olan standartlardır. Ancak geçmiş yıllarda bazı şirketler (Worldcom, Enron, Tyco, Xerox, Adelphia vb.) tarafından meydana gelen muhasebe skandalları, yeterlilik ve etkili olması konusunda US GAAP standartlarının bir takım yetersizlik ve kusurlarının olduğunu kanıtlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 27). Bu durum, UFRS'nin küresel standartlar seti olarak kabul görmesine ciddi boyutta katkı sağlamıştır (Aksoy, 2005: 183). IASB' ı daha özellikli bir mevkiye getirmiştir.

1999 yılından bugüne kadar FASB ve IASB ortak projeler ve çalışmalar yürütmüşlerdir. Devamında standartları birbirine uyumlu hale getirme konusunda orta yol bulmuşlar ve yeni bir dönem başlamıştır. 18.09.2002 tarihinde IASB ile FASB arasında muhasebe standartlarını uyumlu hale getirmeye yönelik imzalanmış olan Norwalk Anlaşması, küresel muhasebe uygulamaları ve işlemleri bakımından tarihi bir an olma önemini taşımaktadır (Kaya, 2003: 234). Bu anlaşma UFRS ve US GAAP arasındaki farklı görülen konuların UFRS'nin lehine olması açısından imzalanmıştır.

2.1.1.1. International Accounting Standards Commite- (IASC)

IASC, finansal raporlama setlerinin Uluslararası seviyede homojen hale getirilmesine dair çalışmalar gerçekleştiren kuruluşlar kapsamında ön sırada yer almaktadır (Gökçen vd., 2006: 9). 1972 yılında Sydney-Avustralya'da toplam on ülkenin katılımıyla gerçekleştirilmiş olan 10. Muhasebeciler Kongresinde muhasebe standartları hakkında görüşmeler yapılmıştır. Alınmış olunan karar sonucunda 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur.

Bu kuruluşun görevi; mali diğer adıyla finansal tabloların hazırlanması sürecindeki kullanılması gereken muhasebe standartlarını meydana getirmek, bu standartların dünya genelinde kabul edilmesini sağlamak ve ülkelerin genel olarak bu standartlarını uygulamasını sağlamaktır (Kaya, 2000: 35). IAS'e uygun düzenlenen bilançoların hepsinin düzeni benzerdir. Bu sayede karşılaştırılabilir yapıya sahiptir (Iwanicz-Drozowska, 2005: 38).

IASC ilk Uluslararası Muhasebe Standardını 1975 yılında yayınlamıştır (Aysan, 2008: 45). Bu kuruluşun hazırladığı ve yayınlamış olduğu standartlar IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) olarak isimlendirilmiştir (Sağlam ve Öztürk, 2009: 13). Toplam 41 adet standart yayınlamıştır (Başpınar, 2005: 54-55) ve 2001 yılında IASB (International Accounting Standards Board)'a yetkilerini devretmiştir.

2.1.1.2. International Accounting Standarts Board- (IASB)

IASC'den devir aldığı standart oluşturma sorumluluğunu en iyi şekilde yerine getirmek ve muhasebe standartlarında homojenliği sağlamak için IASB 1 Nisan 2001 tarihinde Londra'da kurulmuştur (URL-4, 2020). Ana hedefi muhasebe standartlarının dünya çapında homojen halde olup yaygın bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır (Kaya, 2003: 223).

IASB bağımsız bir şekilde muhasebe standartlarını oluşturma ve yayınlama yetkisine sahip genel kabul görmüş tek kuruluştur. Otoriter bir halde bulunmaktadır. IASB, 18-20 Nisan 2001 tarihi itibarıyla ilk toplantısını gerçekleştirmiş ve bu toplantıda alınmış olan kararlar doğrultusunda, söz konusu tarihten önce tedavülde bulunan standartlar aynı isimleriyle, bu tarihten sonra tedavüle dahil olan standartlar ise yeni isimleriyle UFRS adı altında anılacaktır. Kısaca ifade edecek olursak standartların tamamının genel bir ifadeyle Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) olarak isimlendirileceği kararı verilmiştir (Aksoy, 2005: 183).

2.1.1.3. Financial Accounting Standarts Board- (FASB)

FASB Amerika'da 1973 yılında kurulmuştur (URL-3, 2020). Amerika sınırları içerisinde şirketler için kullanılması uygun görülen Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarını (US GAAP) yayınlamaktadır (Akdoğan ve Tenker 2010: 15). Bu kurulun tüm faaliyetleri ve etkinlikleri standart kapsamındaki firmalar ve bireylerin karşılık talep

etmeden, gönüllü yardımlarıyla sağlanmaktadır. 2002 yılının aralık ayında 148 adet standart yayınlamıştır (Başpınar, 2005: 43).

2.1.2. Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devletimizin öncülüğünde gerçekleşmiştir (Başpınar, 2005: 46). Siyasi ve ekonomik açıdan ilişkilerimizin, bağlantılarımızın en yoğun olduğu ülkelerin etkisi altında kalmıştır (Akgül ve Akay, 2004: 14). Bu ülkelerin yapmış olduğu düzenlemeler örnek olarak alınarak oluşturulan yasalar ile bu söz konusu ülkelerin uygulamalarının etkileri görülmüştür (Gökçen vd., 2006: 10).

1850 yılında Kanunname-i Ticaret ile muhasebe uygulamaları ilk kez bir düzen içerisinde sunulmuş ve sisteme oturtulmuştur. Muhasebe, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun Türkçe çevirisi niteliğinde olan Kanunname-i Ticaretin kullanılması ve uygulanmasıyla birlikte uzun yıllar boyunca Fransız muhasebe literatürünün etkisi altında kalmıştır (Sevilengül, 2007: 14). 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunundan esinlenilerek oluşturulması sebebi ile belirli bir süre Alman muhasebe literatürünün etkisi görülmüştür (Sevilengül, 2003).

1950'li yıllardan sonra da Amerika ile gelişen ticari ve siyasi ilişkiler vasıtasıyla Amerikan literatüründen etkisi altında kalmıştır. 1987 yılından sonra AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulmuştur. Bu gelişmeden kaynaklı olarak AB düzenlemelerinin ve küreselleşme hareketlerinin hız kazanmasıyla birlikte ülkemizde dahil olmak üzere, tüm dünya UMS'nin etkisi altında kalmıştır (Toroslu, 2011: 35).

Türkiye'de muhasebe uygulamaları, vergi kanunları, özellikle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Hükümleri çerçevesinde şekil almıştır (Erhan, 2004: 46). Bu iki kanundaki hükümlerin sürekli değişen ihtiyaçlara yanıt veremez halde bulunduğu durumlarda, yasal yetkiye sahip olan bazı kamu kuruluşları kendilerinin yetki alanlarının kapsamına dahil olan işletmeler için yönlendirici çalışma ve faaliyetlerde bulunmuşlardır. Bu birden fazla kuruluşlu sistem, sayısı yadsınamaz olan işletme grubunun birden çok muhasebe standardının uygulamalarına tabi hale getirmiştir. Örneğin; ABC bankasının vergi mükellefi olarak Vergi Dairesine sunacağı bilanço için Muhasebenin Temel kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı'na uymak mecburiyetinde bulunurken, Sermaye Piyasası Kurulu'na sunması gereken bilanço için SPK Muhasebe Standartlarına uyumlu

olmak zorundadır. Banka olarak da BDDK'na sunacağı bilanço için de BDDK Muhasebe Standartlarına uymak zorundadır. Ayrıca almak istediği uluslararası kredi için gerekli kredi kuruluşuna sunacağı bilanço'yu UMS' ye uygun hazırlamak zorundadır (Başpınar, 2005: 42).

Yukarıda belirttiğimiz yasal yetkiye sahip olan kamu kuruluşlarında muhasebe standartlarına en çok katkıda bulunan kuruluşlar şunlardır:

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- KGK

2.1.2.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu

Türkiye'nin kuruluşunda sermaye yetersizliği ve tasarruf etmek amacıyla, ekonomik gelişmelerde öncü olmayı İktisadi Devlet Teşekkülleri üstlenmiştir. 1960'lı yıllara kadar da aynı şekilde sürdürülmüştür. Muhasebe Standartlarıyla ilgili ihtiyaçlar ilk olarak bu kuruluş zamanında gündeme gelmiştir. Maliyet Muhasebesi ve rapor sisteminin yerleştirilmesine ilişkin çalışmalar 1964 yılından itibaren "İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu" Mali İşler ve Muhasebe Grubu tarafından başlatılmıştır. Komisyon 6 adet rapor yayınlamıştır ve bu raporlar 1972 yılında uygulamaya koyulmuştur (Akgül vd., 2006):

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması
- Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri,
- Rapor Sistemi
- Tek Düzen genel hesapları ve açıklamaları,
- Mali İşler, muhasebe ve kontrol dairelerinin organizasyonu,
- Terimler ve açıklamalar

olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır. Bu raporlar 1972 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Kalifiye eleman konusunda yıllarca özel sektöre destekte bulunan kuruluş olmuşlardır. Bu kuruluşta çalışan muhasebe elemanları daha sonraki süreçte muhasebeye ilişkin bilgi birikimlerini ve uygulama becerilerini özel sektöre aktarmışlardır (Özyürek, 1999: 90). Bununla birlikte tek düzen genel hesap planı özel sektör kuruluşlarında da uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama 31.12.1993 tarihine kadar yürürlükte kalmış ve kullanılmıştır. 22 yıl boyunca yürürlükte kalmıştır (Başpınar, 2005: 47).

2.1.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu

SPK, UMS/UFRS'lerin halka açık şirketlerde uygulamasının zorunluluk haline getirmek için gerekli olan ilk adımı atan kuruluştur. SPK, kamunun aydınlatılması gerekçesiyle genel ve özel niteliği içeren kararlar almak, özellikle bilanço, kâr ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer gerekli tablolar için standartlar belirlemek ve bunları duyurmak, paylaşmak amacıyla birçok tebliğ ve yönetmelik yayınlamıştır (Arıkan, 1996: 60).

SPK, halka açık işletmeler için finansal raporlama standartlarına uyum sağlaması gerekçesiyle İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve üniversitelerinde içerisinde bulunduğu geniş kapsamlı bir proje başlatmıştır. Bu projeye birlikte UFRS ile uyumlu 30 adet muhasebe standardını sermaye piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağında yayınlamıştır. 30.09.2002 tarihinde ise kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Kamuoyunun görüşleri doğrultusunda 3 adet yeni standart daha eklenmiştir (Elitaş, C. ve Elitaş, B., 2010: 10-11). Bununla birlikte SPK içinde Muhasebe Standartları Dairesi kurulmuştur (Gökçen ve Gürbüz, 2011: 7).

SPK, 2003 yılında hazırladığı Seri XI, No:25 sayılı tebliğinde 33 adet standart yayınlamıştır. Yayınlanan bu tebliğ 09.04.2008 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır (Gökçen ve Gürbüz, 2011: 8). Bu duruma göre işletmeler, finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlayacaklardır. Fakat geçiş sürecinde farklılıkların ortaya çıkması halinde benimsenen standartların zıttı olmayan ve TMSK'nin yayınladığı standartlar esas alınacaktır.

2.1.2.3. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu

1990 yılında kuruluşu gerçekleşmiştir. Komisyonun amacı; ülkemizde standartlardan kaynaklı meydana gelen karmaşıklığa sonlandırarak tüm kesimleri içine dahil eden nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır (Arıkan, 1996: 66).

01.01.1994 tarihli ülkemiz için muhasebe uygulamaları açısından ciddi bir dönüm noktasıdır. Bu tarihten itibaren finansal sektör dışında kalan bütün sektörlerdeki faaliyet gösteren ve bilanço tutmakla yükümlü olan işletmeler aynı temel kavramlar ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda, aynı hesap planını kullanmak ve aynı finansal tabloları düzenlemek mecburiyetindedir (Akdoğan ve Sevilengül, 1993). Bu tebliğde özellikle dikkat çeken konulardan birisi olan da tebliğ ile getirilmiş düzenlemelerin vergi kanunlarımızdan bütünüyle bağımsız olduğu ve vergi kanunları ile ilgili ortaya çıkması beklenen bütün sorunların çözülmesinin mükellefin sorumluluğu kapsamında olduğunu ifade eden düzenlemedir (Özer, 1995).

2.1.2.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

BDDK, 1999 yılında kanunen kabul edilmiş olan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetleri ile ilgili işlemleri düzenlemek ve denetlemek amacı ile kurulmuştur (URL-7, 2020). 2000 yılının ağustos ayında faaliyetlerine başlamıştır. BDDK, kendisine bağlı olan kurumların mali tablolarının UMS ile uyumlu olması için çalışmalar yapmış ve 2002 yılı haziran ayı sonu dahilinde UMS' ye paralel düzenlemeleri içeren çalışmalarını bitirmiştir (Başpınar, 2005: 52). Bu çalışmaların sonucunda mali raporlamayı yönlendiren ve şekillendiren önemli bir düzenleme olan muhasebe uygulama yönetmeliği ve bu yönetmeliğe bağlı olarak 19 adet tebliğ yayınlanmıştır (Terzi, 2009: 22).

2.1.2.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)

09.02.1994 tarihinde TÜRMOB bünyesinde kurulan TMMOB'nin temel amacı; IASC ve IFAC tarafından saptanmış muhasebe ve denetim standartlarıyla uyumlu ulusal standartları belirlemektir. Böylelikle standartların birbiriyle uyumlu olması sağlanacaktır ve mali tabloların kullanıcılarına faydasının artırılması amaçlanmıştır.

TMUDESK tarafından oluşturulan standartların yasal bir yaptırımı yoktur. Muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak amacıyla öneri halinde bulunan kurallardır. Ülkede faaliyet gösteren tüm işletmeler için geçerlidir. Bu yüzden ortak standartlardır ve UMS göz önünde bulundurularak oluşturulmuştur (Akgül ve Akay, 2004: 21-22).

2.1.2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

15.12.1999 tarihinde kurulmuştur. 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını gerçekleştirmiş ve faaliyetlerine başlamıştır (URL-4, 2003). İdari ve mali özerkliğe sahip olan TMSK, kurulduğu andan itibaren TMUDESK'nin yapmış olduğu tüm çalışmalarını ve görevlerini devirmiş (Başpınar, 2005: 51). TMSK standartların benimsenmesi ve tespiti konusunda ciddi çalışmalar gerçekleştirmiş ve bunları da hayata geçirebilmiştir. 02.11.2012 tarihinde KGK'ye tüm çalışmalarının ve sorumluluklarının devrini gerçekleştirmiştir (Gücenme Gençöglü ve Ertan, 2012: 7).

2.1.2.7. Kamu Gözetim Kurumu

KGK, mali idare ve kamu haklarını korumak için oluşturulan bir kurumdur (KGK, 02.11.2011 tarih ve 660 sayılı KHK). İdari özerkliğe sahiptir. Bu kuruluşun görevi; görev ve yetkilerini içeren ve tabi oldukları kanunlar gereğince defter tutmakla sorumlu olanlara ait mali tabloların; şeffaflığını, güvenilirliğini, ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, anlaşılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla UMS'ye uyumlu TMS oluşturmak ve yayınlamaktır.

2.2. Hasılat Yönelik Standartlar

Hasılatla dair 3 adet standart geliştirilmiştir. Bunlar TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, TMS 18 Hasılat Standardı, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı olmak üzere üç adet standart mevcuttur. Aşağıdaki Tablo 3' de bu söz konusu standartların yürürlük tarihi ve yürürlükten kaldırılma tarihleri ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Tablo 3: Hasılatla İlişkin Standartların Uygulamaya Koyulma Süreci

Hasılatla İlişkin Standartların Uygulamaya Koyulma Süreci				
Standartlar		Taslak Tarihi	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kaldırılma Tarihi
TMS 11	UMS	Aralık 1977	01.01.1980	01.01.2018
	TMS	26.10.2005	31.12.2005	
TMS 18	UMS	18.04.1981	01.01.2001	01.01.2018
	TMS	09.12.2005	31.12.2005	
TFRS 15	UMS	28.05.2014	01.01.2018	Halen devam etmektedir.
	TMS	09.09.2016	01.01.2018	

Kaynak: UFRS'ler ve TMS'ler incelenerek oluşturulmuştur.

Yukarıdaki Tablo 3'de da görüldüğü üzere farklı zamanlar içerisinde hasılatı ilgilendiren üç adet standart yayınlanmıştır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının ve TMS 18 Hasılat standardının, günümüz şartlarında uygulama sürecinde ayrı ayrı yetersiz kaldığı görülmüştür. Bu sebeple günümüz ihtiyaçlarını karşılayacak olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı geliştirilmiş ve 01.01.2018 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılan standartlar (UFRS 15, 2020: C.10);

- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- TMS 18 Hasılat Standardı,
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programı,
- TFRS Yorum 15 Gayri Menkul İnşaat Anlaşmaları,
- TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

2.3. TMS 18 Hasılat Standardının Oluşum Süreci ve Genel Bir Bakış

Çalışmanın bu kısmında TMS 18 Hasılat standardının oluşma süreci üzerinde durulacak ve genel bir şekilde incelemesi yapılacaktır.

2.3.1. TMS 18’de Hasılat Kavramı

Ortakların sermayeye katkıları dışında, Öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır (TMS 18, 2017: md.7).

Hasılat kavramı, TMS18 kapsamında; Şirket hissedarlarının sermayeye bulundukları katkıların dışında, şirketin dönem içerisindeki olağan faaliyetlerinden kaynaklı ve öz kaynakta artış meydana getiren brüt (toplam) ekonomik fayda tutarı olarak ifade edilmiştir.

2.3.2. Standardın Amacı

Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır (TMS18,2017).

Standartta belirtildiği üzere; uygun nitelikteki işlemlerin, olay ve davranışların sonucunda kazanılan hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecindeki işlemlerini ifade etmektedir.

2.3.3. Standardın Kapsamı

Bu standart aşağıda belirtilen yöntem ve hadiselerden meydana gelen hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 18, 2017: md.1):

- Mal (emtia) satışları;
- Hizmet ifası ve
- İşletme varlıklarının ikinci ve üçüncü kişiler tarafından kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Mallar diğer adıyla emtia olarak ifade edilir. Mal (emtia) kavramı, Şirketin olağan faaliyetlerini gerçekleştirmek ve sürdürülebilirliğini korumak için satış yapmak amacıyla ürettiği mamulleri, perakendeci tarafından satın alımı gerçekleşmiş mallar gibi şirket tarafından tekrar satılmak üzere elde edilen ticari malları ya da sadece satmak için elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsamaktadır (TMS18,2017:md.3).

Hizmet Sunumu; İmzalanmış olan bir sözleşme kapsamında söz konusu işin muhataplarca belirlenmiş olan süre içerisinde şirket tarafından yapılmasını ifade

etmektedir. Hizmetlerin süresi kapsamında bir veya birden çok dönem içerisinde sunumları gerçekleştirilebilir. İnşaat sözleşmeleri ayrı bir standart olarak ele alındığı için bu standart kapsamında muhasebeleştirilemez (TMS 18, 2017: md.4).

Şirket varlıklarının başka kişi ya da kurumlar tarafından kullanılması, tüketilmesi sonucunda aşağıdaki belirtilen gelir türleri meydana gelir (TMS 18, 2017: md.5):

- Faiz: Nakit türleri veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da şirketin vadeli alacakları üzerinden talepte bulunduğu tutardır.
- İsim hakları: Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları vb. uzun vadeli şirket varlıklarının, unsurlarının başkaları tarafından işlem gördürülmesi karşılığında talep edilen tutardır.
- Temettüleri: Şirket ortaklarına sahip oldukları belirli tertip sermaye ile orantılı bir şekilde dağıtılan kârlardır.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dahil değildir (TMS 18, 2017: md.6)

- *Finansal kiralama sözleşmeleri,*
- *Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan,*
- *“TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri,*
- *Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin ve borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması,*
- *Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,*
- *Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler,*
- *Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması,*
- *Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.*

2.3.4. Hasılatın Ölçümü

Hasılat satılan mal ya da hizmetin karşılığında alınmış veya alınması beklenen tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18, 2017: md.9). Gerçekleştirilen bir işlemten doğan hasılat tutarı, genel olarak şirket ile varlığı satın alan veya sadece kullanıcısı olarak görülen kişi ya da kurum arasındaki sözleşme ile belirlenir. Hasılat, şirket tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önüne alınarak,

elde edilmiş veya elde edilecek olan tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18, 2017: md.10). Bilanço değerlemesinde öncelikli olarak gerçeğe uygun değer önem kazanmaktadır. Çağdaş işletmelerin yönetiminde mali tabloların finansal analiz konusunda güvenilirliği ve kalitesi buna bağlıdır (Walczaka, 2007: 165).

Genel olarak bedel, bilançoda gösterilen nakit veya nakit benzerleri şeklindedir. Bilanço işletmenin belirli bir zaman dilimindeki mülk ve mali durumunu, genellikle yıl sonunda gösteren rapordur. Bilanço içerisinde sunulan tutarlar, geçmiş mali yılda ortaya çıkan şirkette alınan yatırım operasyonel ve mali karların etkilerini yansıtan toplu verilerdir (Dębski, 2005: 42). Bu yüzden hasılat tutarı da alınmış veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarını kapsamaktadır. Fakat, nakit ve nakit benzerlerinin şirketin kayıtlarına girişinin ertelendiği durumlarda; mal ya da hizmetin satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, elde edilecek olan nakdin nominal (yazılı) tutarından daha da aşağısında olabilir. Örneğin, şirket müşterisine vade farkı olmadan bir satış gerçekleştirebilir veya satış bedeli olarak müşteriden piyasa faiz oranı altında kalan bir alacak senedi temin edebilir. Sözleşme bir finansman işlemi ibaresi taşıyor ise, satış tutarının gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm alacak tahsilatlarının emsal faiz oranı ile iskonto (indirim) edilmesi yöntemiyle belirlenir (TMS 18, 2017: md.11).

Emsal faiz oranı aşağıdaki belirtilen durumlardan herhangi biri olarak saptanabilir (TMS 18, 2017: md.11):

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip olan bir şirketin benzer finansal araçlarını kapsayan ve bu araçlar için geçerli olan faiz oranı veya
- Finansal aracın nominal (üzerindeki yazılı olan) değerini ilgili emtia ya da hizmetin belirlenmiş olan nakit satış fiyatına irca eden (indirgeyen) faiz oranı.

Mal veya hizmetlerin benzer niteliklere ve değere sahip olan mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılatı meydana getiren işlem olarak görülmez. Belirli yerleşim bölgelerindeki istekleri söylenen zamanda temin etmek üzere farklı mekanlardaki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu teşkil eden satıcılarda bu olaya sık bir şekilde rastlanır. Aralarında benzerlik olmayan mal veya hizmetlerin değiştirilmesi sırasında, takas hasılat ortaya koyan bir işlem olarak değerlendirilir. Bu konuda hasılat, elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transferi gerçekleştirilen toplam nakit ve nakit benzerleri tutarının çıkartılması

vasıtasıyla hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ibraz edilemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine var ise transfer edilen toplam nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi şeklinde hesaplanır (TMS 18, 2017: md.12).

2.3.5. İşlemin Ayırıştırılması

Söz konusu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genel olarak gerçekleştirilen her bir işleme ayrı şekilde uygulanır. Fakat bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü gösterebilmek amacıyla, gerçekleştirilen tek bir işlemin ayırıştırılabilir bölümlerine ayrı bir şekilde uygulamak gerekebilir. Örneğin, satılan bir ürünün satış fiyatı ayırıştırılabilir nitelikteki satış sonrası garanti destekli servis bedelini de kapsıyor ise, bu bedelin hasılat olarak finansal tablolara alınması ertelenerek, servis hizmetinin sunulduğu dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara aktarılır. Bu duruma karşılık olarak, birbiriyle ilişkili işlemler serisinin bir bütün olarak ele alınmadığı takdirde ticari etkisinin algılanamadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme aynı anda uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı zamanda bu işlemin oluşan etkisini yok edecek şekilde malları ileri bir zamanda geri satın almak şartıyla ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durum sebebiyle iki işlem birlikte değerlendirilir (TMS 18, 2017: md.13).

2.3.6. Kaynaklarına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Hasılatın muhasebeleştirilmesine dair ele alınması gerekli olan ilk konu, hasılatın muhasebeleştirileceği zamanın belirlenmesidir. Hasılat; gelecekte meydana gelecek olan ekonomik faydaların şirkete dahil edilmelerinin muhtemel görüldükleri ve söz konusu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebildikleri zaman muhasebeleştirilir (Bozkurt ve Öz, 2011). Bu Standart, söz konusu şartların karşılandığı ve bunun sonucunda hasılatın muhasebeleştirildiği durumları ifade eder. Ayrıca, bu Standart söz konusu şartların uygulamasına dair uygulamalı rehberlik konusunda katkıda bulunur (TMS 18, 2017).

Standartın kapsam bölümünde bahsettiğimiz üzere kaynaklarına göre hasılat üç başlık altında incelenir. Bunlar:

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları ve
- Faiz, isim hakkı ve temettülerdir.

2.3.6.1. Mal Satışlarında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Mal satışına dair hasılat, aşağıda bulunan bütün koşullar gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilir (TMS 18, 2017: md.14).

- İşletmenin mallarının tüm aidiyeti ile ilgili mühim risk ve kazançlarının devrinin alıcıya geçmiş olması,
- İşletmenin satmış olduğu mallar üzerinde aktif bir kontrolü veya aidiyetinin genel hatlarıyla gerektirdiği biçimde bir yönetim faaliyetini devam ettirmemesi,
- Hasılat tutarının ciddi, güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
- Söz konusu işleme ilişkin ekonomik faydaların şirket tarafından elde edilmesinin mümkün olması,
- Söz konusu işleme dair katlanılan veya katlanılacak olan maliyetlerin ciddi ve güvenilir şekilde ölçülebilir olması.

Genel olarak şirketin malın aidiyeti ile ilgili ciddi risk ve yararlarının müşteriye devrinin gerçekleştiği an ile sahiplik veya zilyetliğin devir işlemi aynı zaman içinde gerçekleşir ve perakende satışlarının genelinde bu durum yaşanır. İstisna olarak durumlarda elbette mümkündür (TMS 18, 2017: md.15).

Şirketin, aidiyet ile ilgili önemli riskleri içermeye devam etmesi halinde, bu işlem satış kapsamına dahil edilmez ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir şirket aidiyetle ilgili ciddi riskleri çeşitli biçimlerde taşıyabilir. Şirketin aidiyet ile ilgili önemli risk ve faydaları içermeye devam ettiği durumlara dair örnekler aşağıdadır (TMS 18, 2017: md.16):

- Şirketin normal garanti geçerlilikleri çerçevesi haricinde yetersiz olan başarısına ilişkin sorumluluk taşıması;
- Satış hasılatının şirket tarafından bedelin elde edilmesinin, müşterinin söz konusu maldan üçüncü şahıslara satmak gerekçesiyle hasılat meydana getirmesi şartına bağlı olması;
- Satışın ilgili varlığın montaj işlemi şartıyla gerçekleşmesi ve sözleşmenin önemli bir kısmını oluşturan montajın daha şirket tarafından tamamlanmamış olması;
- Müşterinin satış sözleşmesi ile saptanan bir şarta bağlı satın alımdan vazgeçme hakkının mevcut olması ve şirketin söz konusu malların iade durumunun gerçekleşip gerçekleşmeyeceğinden emin olmaması.

Şirketin, aidiyet ile ilgili ufak bir riski bulundurması durumunda, bu işlem satış niteliğini taşır ve hasılat olarak mali tablolara aktarılır. Örneğin, satıcı sadece alacak bedelinin tahsilatını teminat altına almak gerekçesiyle hukuki açıdan aidiyeti koruyabilir. Eğer şirket bunun gibi bir durumda aidiyet ile ilgili büyük risk ve faydaların devrini gerçekleştirmişse, bu işlem satış niteliği içerir ve hasılat olarak mali tablolara aktarılır. Şirket tarafından aidiyete dair küçük risk taşınmasına ilişkin farklı bir örnek de müşterinin rahatsız olduğu durumda tutarın iadesinin gerçekleştirileceği bir perakende satıştır. Bu ve bunun gibi durumlarda hasılat, satıcının daha sonraki mal iadelerini sağlam şekilde tahmin edebilmesi ve bunlara dair geçmişteki deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması şartıyla, satışın yapıldığı tarihte finansal tablolara aktarılır (TMS 18, 2017: md.17).

Hasılat sadece gerçekleştirilen söz konusu işleme dair ekonomik faydaların şirket tarafından tahsil edilmesinin mümkün hale gelmesi durumunda mali tablolara aktarılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana ya da bir bilinmezlik yok edilene kadar mümkün hale gelmeyebilir. Örneğin yurt dışında bir ülkede gerçekleşen satışta, görevli yönetimin tutarın yurt dışına aktarılmasına müsaade etmesi konusunda belirsizlik mümkün olabilir. Müsaade edildiğinde bilinmezlik yok olur ve hasılat finansal tablolara aktarılır (TMS 18, 2017: md.18).

Aynı işlem ya da olayla ilgili gelir (hasılat) ve giderler, gelir ve giderlerin eşleştirilmesi çerçevesinde, aynı zamanlamayla kaydedilir. Malların tesliminin arkasından meydana gelecek teminat masrafları ve diğer maliyetler de dahil giderlerin, gelirin kayda alınması için gerekli bulunan diğer şartlar sağlandığında, normal şartlarda güvenilir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Fakat, oluşan giderler güvenilir şekilde ölçülemiyor ise gelir finansal tablolara aktarılmaz. Bunun gibi durumlarda mal satışıyla ilgili daha önceleri tahsil edilmiş olan bedel sorumluluk olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, 2017: md.19).

2.3.6.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Hizmet sunumuna dair bir işlemin yerine getirildiği zamanın güvenilir şekilde hesaplanabildiği durumlarda, işlemle ilişkili olan işlemin raporlama dönemi sonundan itibaren tamamlanma düzeyi kullanılarak finansal tablolara aktarılır. Aşağıdaki durumların hepsinin varlığı durumunda, işleme dair sonuçların güvenilir şekilde hesaplandığı kabul edilir (TMS 18, 2017: md.20):

- Hasılat bedeli toplamının güvenilir şekilde ölçülebilmesi;
- İşleme dair ekonomik faydaların şirket tarafından sahiplenileceğinin mümkün olması;
- Raporlama dönemi sonundan itibaren işlemin tamamlanma seviyesinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi ve
- Söz konusu işlem için yüklenilen maliyetler ile işlemin bitirilmesi için gerekli maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi.

İşlemin tamamlanma seviyesi konusunda özenli bir şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesi tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Söz konusu yöntemle göre hasılat, hizmetlerin gerçekleştirildiği dönemlerde finansal tablolara aktarılır. Hasılatın bu bahsettiğimiz yöntemle göre kayıt edilmesi bir dönemde uygulanan hizmete ve performansına dair faydalı bilgiler temin eder. “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı da hasılatın bu gerçeğe göre muhasebeleştirilmesini gerekli görmektedir. Bu Standardın yaptırımlarının genel olarak hizmet sunumu çerçevesinde hasılatın ve ilgili tüm giderlerin muhasebeleştirilmesiyle uygulanması muhtemeldir (TMS 18, 2017: md.21).

Hizmet satışlarında, hizmetin yerine getirilebilmesi için uygulanan maliyet ve giderler ölçülebilme, eşleştirme ve dönemsellik kavramlarına bağlı bir şekilde muhasebeleştirilmelidir (Dursun ve Yalnız, 2013: 146). Hasılat, sadece işleme dair ekonomik faydaların şirketin bünyesine dahil edilmesiyle mümkün olduğunda mali tablolara aktarılır. Fakat daha önce ki zamanlarda muhasebeleştirilmiş olan hasılat bedelinin temin edilebilirliği hakkında şüpheli bir durum meydana gelirse, elde edilemeyen veya elde edilebilmesi mümkün olmayan tutar başta kayda alınmış hasılat düzeltilmez doğrudan gider olarak finansal tablolara aktarılır (TMS 18, 2017: md.22).

Şirket tarafından işlemin muhatabı ile aşağıdaki unsurlar üzerinde uzlaşıldıktan sonra güvenilir hesaplamalarda bulunabileceği onaylanır (TMS 18, 2017: md.23):

- Muhataplarca gerçekleştirilecek ve temin edilecek olan hizmetle alakalı olarak muhatapların yaptırımında belirtilen hakları,
- Hizmet bedeli,
- Ödeme şekli ve koşulları.

Şirkette faal bir dahili mali bütçeleme ve raporlama sisteminin kullanılması gerekli görülmektedir. Şirket, hizmet alımı sürerken, sunulan hizmete dair hasılat tahminini

kontrol edip gerektiği durumda değiştirir. Hesaplamaların bu biçimde düzeltmeye dahil edilmesi, söz konusu işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde hesaplanamadığı anlamına gelmez.

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli metotlarla saptanabilir. Şirket, sunulan hizmeti güvenilir şekilde belirleyen yöntemi kullanır. Şirketin niteliğiyle ilişkili olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir (TMS 18, 2017: md.24):

- Gerçekleşen işe dair incelemeler,
- Raporlama dönemi sonuna kadar süren hizmetlerin sunulacak toplam hizmetlere oranı,
- İşlemin tahmini toplam maliyetleri içerisinde bugüne kadar yüklenilen maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine sadece verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri aktarılır.

Hak edişler ve müşterilerden alınan avanslar genel olarak verilen hizmet kapsamına alınmaz. Belirtilen bir dönem içerisinde, belirsiz sayıda işlemin gerçekleşmesi gerekçesiyle sunulan hizmetler için; diğer bir yöntemin tamamlanma seviyesini daha iyi temsil edeceğine dair bir delilin bulunmaması durumunda, hasılat söz konusu dönem süresince eşit bir şekilde mali tablolara aktarılır. Belirlenmiş bir işlemin diğer tüm işlemlerden önemli bulunması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli olan işlemin gerçekleştirilmesi süresince ötelenir (TMS 18, 2017: md.25).

Hizmetin gerçekleşmesine dair işlemin sonucunun güvenilir şekilde hesaplanamadığı durumlarda, hasılat sadece mali tablolara aktarılmış giderlerin geri kazanılabilir bedeli kapsamında mali tablolara aktarılır (TMS 18, 2017: md.26). Hasılat, sadece geri kazanılabileceği tahmin edilen yüklenilmiş maliyetler tutarında mali tablolara aktarılır. İşlem sonucu güvenilir şekilde tahmin edilemediğinde finansal tablolara kâr olarak yansıtılmaz (TMS 18, 2017: md.27).

İşlem sonucunun güvenilir şekilde öngörülemediği ve yüklenilmiş maliyetlerin geri kazanılmasının mümkün olmadığı durumlarda, mali tablolara hasılat olarak aktarılmaz ve yüklenilmiş maliyetler gider olarak kaydedilir. Sözleşme sonucunun güvenilir şekilde öngörülmesine engel olan belirsizliklerin yok olması durumunda, hasılat 26. Paragraf hükmü yerine, 20. Paragraf hükmü kapsamında kaydedilir (TMS 18, 2017: md.28).

2.3.6.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerin Muhasebeleştirilmesi

Şirket varlıklarının başka kişi ya da kurumlar tarafından kullanılması sebebiyle elde edilen faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki şartların saptanması durumunda 30. Paragrafı esas alınarak muhasebeleştirilir (TMS 18, 2017: md.30):

- İşlemle ilişkili ekonomik faydaların şirket tarafından sahip olunmasının mümkün olması ve
- Hasılat bedelinin güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

Hasılat aşağıdaki temel kurallar kapsamında mali tablolara aktarılır (TMS 18, 2017: md.31):

- Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardın da belirlenen faal faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir,
- İsim hakları: söz konusu sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre ve muhasebeleştirilir,
- Temettüler; hissedarların alacaklarını tahsil etme hakları meydana geldiğinde finansal tablolara aktarılır.

Faiz barındıran bir menkul kıymetin iktisabından önce ödenmemiş faizin tahakkuk olması durumunda; daha sonra tahsil edilen faiz, iktisap öncesi ve iktisap sonrası dönemlere ayrılır ve sadece iktisap sonrasına ait kısmı hasılat olarak mali tablolara aktarılır (TMS 18, 2017: md.32). İsim hakları, sözleşme yönetmeliğinin özü çerçevesinde, başka düzenli ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması şartıyla, ilgili olan sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir (TMS 18, 2017: md.33).

Hasılat yalnızca şirkete dair ekonomik faydaların şirket tarafından sahiplenilmesi mümkün olduğunda mali tablolara aktarılır. Daha önce mali tablolara aktarılmış olan hasılat bedelinin elde edilebilirliğine ilişkin bir belirsizlik meydana geldiğinde, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi mümkün olmayan bedel başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesinin yerine, gider olarak mali tablolara aktarılır (TMS 18, 2017: md.34).

2.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

Çalışmanın bu kısmında TFRS 15 standardının detaylı bir şekilde incelemesi yapılacaktır. Beş aşamalı model üzerinden standart anlatılacaktır.

2.4.1. Standardın Genel Amacı ve İçeriği

Bu Standardın amacı, işletmelerin müşterileriyle gerçekleştirecekleri sözleşmelerden doğacak olan hasılatın ve nakit akışlarının tarihi, toplam tutarı, kapsadığı niteliği ve bunlara bağlı olan belirsizlik durumuna ilişkin faydalı görülen bilgilerin yatırım vb. amaçlı olan finansal tablo okuyucu ve kullanıcılarına raporlanmasında, bu prensipler gereği işletmenin uygulaması gereken ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, 2020: m.1).

Bu Standardın temel ilkesi, işletmelerin müşterilerine teslim etmek için söz verdiği mal veya hizmetlerin müşterinin himayesine geçmesi sonucu elde etmeyi beklediği tutarı gösteren bir tutar üzerinden hasılatı mali tablolara aktarmasıdır (TFRS 15, 2020: m.2). Yeni Standart, mevcut olan standartlardakinin aksine satışların muhasebeleştirilmesindeki belirsizliklerin ortadan kaldırılmasını ve tek bir sistem oluşturulmasını öngörmektedir. Böylece tüm sektörlerin bir standart üzerinden muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmelerini amaçlamıştır (Köse ve Çelikay, 2015: 20). İşletmeler bu standardı uygularken sözleşmenin kapsamı dahilinde tüm koşulları, ilgili durum ve şartları öncelikli olarak dikkate alır. Bununla birlikte, bu gibi durum içerisinde bulunan sözleşmeler için aynı prosedür tutarlı bir şekilde uygulanır (TFRS 15, 2020: m.3).

Bu standart, her bir müşteri için ayrı birer sözleşme düzenlenmesini ve ayrı birer muhasebe kaydının oluşturulmasını öngörür. Ayrıca işletmenin bu standardı benzer sözleşmeleri içeren müşteri portföyüne uygulaması konusunda finansal tablolar üzerinde her bir sözleşmeye uygulanması sonucunda önemli farklılıklar olmayacağına dair muhtemel bir beklenti içinde ise, bu standardı basitleştirici bir uygulama olarak söz konusu portföyüne uygulayabilir. İşletmeler seçtikleri bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün kapsamındaki yapı özelliklerini ve büyüklüğünü ifade eden tahmin ve varsayım unsurlarını kullanırlar (TFRS 15, 2020: m.4).

TFRS 15, işletmelerin taahhüt etmiş olduğu mal ve hizmetlerin müşterilere transferi sonucunda elde etmeyi beklediği bedeli yansıtan bir tutarda muhasebeleştirilmesi gerektiği temel ilkesine dayalı olarak müşterilerle gerçekleştirilen sözleşmelerden ortaya çıkan

hasılatın muhasebeleştirilmesi için kapsamlı bir çerçeve oluşturulur (CPA Deloitte, 2015: 6). TFRS 15 Standardı, Müşteriyle gerçekleştirilmiş olan anlaşma kapsamında kontrol odaklı beş aşamalı bir sistemi öngörmektedir. Hasılatın elde edilmesi veya geçen bu sürenin herhangi bir noktasında, gerçeğe uygun değeri kullanmak yerine işlem fiyatını dikkate alarak muhasebeleştirme seçeneği sunmaktadır (Tong, 2014: 2). Örneğin; işletme ihracat gerçekleştiriyor ise mal veya hizmet satışı sırasında düzenlenen sözleşmede belirtmiş olduğu tutar karşılığında o an ki döviz kuru ne ise onun üzerinden kayıt gerçekleştirir. Ve ödemeyi tahsil ederken de sözleşmedeki yazılan olan tutar geçerlidir.

Aynı zamanda TFRS 15 Standardı, mal veya hizmetin birbirinden bağımsız olup olmadığını belirleyerek, bunun sonucunda edim (performans) yükümlülüklerinin belirlenmesi konusunda yenilikler sunmuştur. Bu sayede hasılatın sözleşme üzerinde kayıt edildiği andan itibaren takibe alınması, elde edilen gelirlerin karşılaştırılabilirlik durumunu olumlu açıdan etkilemesi, yatırımcıların mali tablo dipnotlarındaki gelir konusu hakkında daha detaylı ve verimli bir şekilde bilgilendirilmesi, kamunun yeterli ölçüde aydınlatılması, hasılatın daha güvenilir bir şekilde ölçülmesi açısından da etkili yenilikler sunmuş olmaktadır (Aktaş ve Varol, 2017: 31).

TFRS 15 genel anlamda işletmelerin mali tablo kullanıcılarına ve yatırımcılara hasılatın kapsamı, tutarı, içeriği, belirsizliği, zamanlaması ve müşteri ile gerçekleştirilmiş olan sözleşmeden doğrudan ortaya çıkan nakit hareketliliği konusunda bilgi sunma yükümlülüğünü taşıdığını ifade etmektedir (TFRS 15, 2018: m.1). Bu durumlar sonucunda hasılat kavramı yeni boyutlar kazanmıştır. Standart dahilinde kontrole bağlı yeni bir hasılat muhasebeleştirme modeli oluşturulduğu görülmektedir. Aynı zamanda hasılat ile ilgili finansal tablolardaki yapılan açıklamaların kapsamı genişletilmiştir. Değişken fiyatlı sözleşmeler, iade hakkı, garanti hakları ve birden fazla gelir hakkını içeren unsurlara sahip sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi esaslarına ilişkin de açıklamalar oluşturulmuştur (Keskin ve Dinçer, 2015: 222). İşletme bu Standardı, aşağıdakiler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular (TFRS 15, 2018: m.5):

- TFRS 16 Kiralamalar kapsamındaki kiralama 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

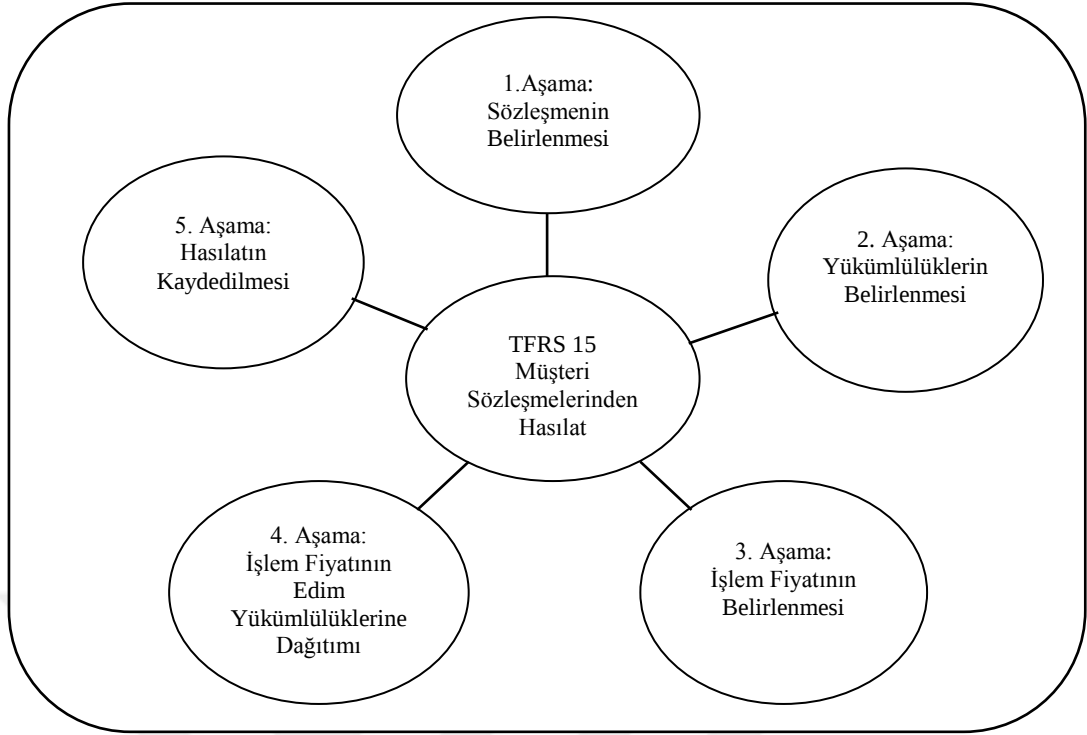
ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,

- Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler.

Ayrıca Standartla birlikte müşteri kavramına da yeni bir anlam dahil olmuştur. Müşteri: İşletmelerin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan mal ve hizmetleri bedeli karşılığında belirli bir fiyat dahilinde sözleşmeye bağlı satın alan tarafa verilen isimdir (TFRS 15, 2018: m.6). Müşteriler ile yapılan sözleşmeler ve yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırdığı standartlar göz önünde bulundurulduğunda TFRS 15 Standardı birçok sektörde faaliyet gösteren şirketlerin hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması süreci dahilinde meydana gelen işlemlerin tümünü etkileyeceğini söylemek mümkündür (Saban vd., 2019: 45).

2.4.2. 5 Aşamalı Model

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı şirketlerin gerçekleştirecek oldukları mal ve hizmet satışlarının getirmiş olduğu yükümlülüklerin hem müşterinin hem de satıcının haklarını koruması için sözleşme düzenleme zorunluluğu getirmiştir. Daha net ve anlaşılır olması içinde beş aşamadan oluşmaktadır. Bu beş aşamayı içeren model aşağıdaki Şekil 2' de gösterilmektedir.



Şekil 2: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Aşamaları

Kaynak: (Demirkol, 2018: 421)

Şekil 2’ de ifade edildiği üzere hasılatın kayıt edilmesinde 5 aşamalı model uygulanmaktadır. Hasılatın birinci ve en önemli aşaması sözleşmenin belirlenmesini içermektedir. İkinci aşamada yükümlülüklerin belirlenmesi yer alır, üçüncü aşama işlem fiyatının belirlenmesi, dördüncü aşama işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı ve son olarak da hasılatın kaydedilmesi yer almaktadır.

2.4.2.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerin Belirlenmesi

Şirket, yalnızca aşağıdaki şartların tümünün yerine getirilmesi halinde, müşteriyle gerçekleştirilen bir sözleşmeyi bu Standart çerçevesinde muhasebeleştirir (TFRS 15, 2020: m.9):

- Sözleşmenin muhatapları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari işlere uygun şekilde) onaylamış ve kendi sorumluluklarını yerine getirmeye dair söz vermişlerdir,
- Şirket, transferi gerçekleştirilecek mal veya hizmetlere dair her bir muhatabın haklarını tanımlayabilmektedir,
- Şirket, transfer edilecek olan mal veya hizmetler için gerçekleştirilmesi gereken ödeme şartlarını tanımlayabilmektedir,

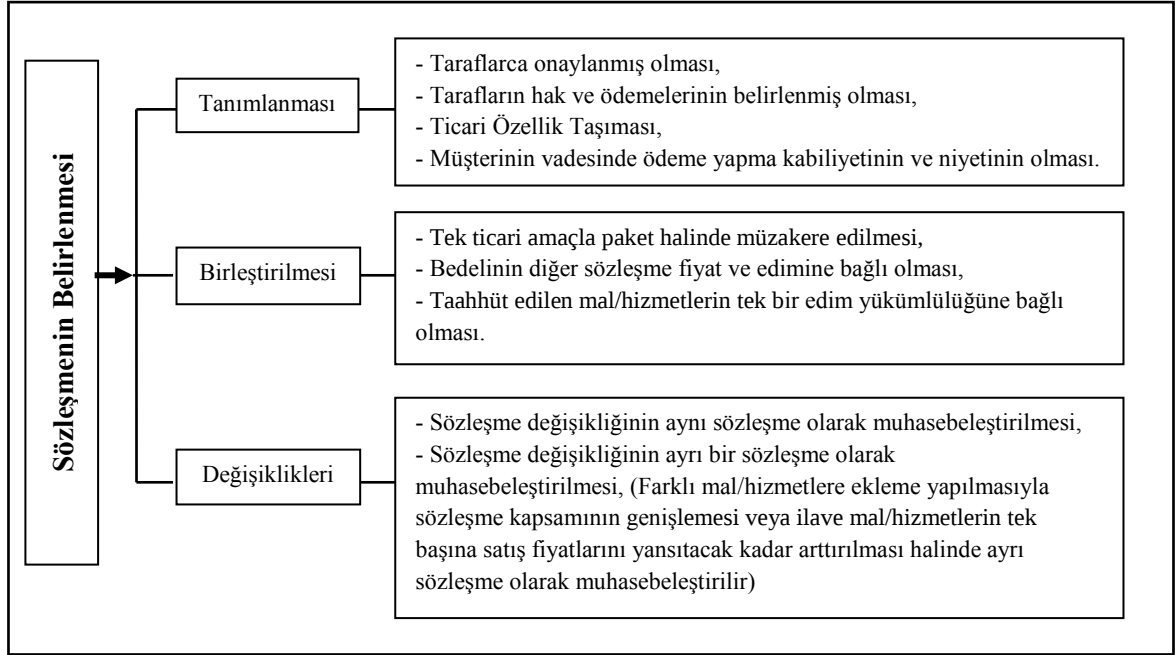
- Sözleşme aslı itibariyle ticari nitelik taşımaktadır,
- Şirketin müşteriye transfer edeceği emtia ya da hizmetler karşılığında elde etme hakkına sahip olacağı bedeli tahsil etme durumu yüksek oranda mümkündür. Şirket bir bedelin tahsil edilme durumunun mümkün olup olmadığını değerlendirirken, yalnızca müşterinin bu bedeli zamanında ödeme durumuna ve niyetinin ne yönde olduğuna dikkat eder. Şirketin tahsil etmek için hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat avantajı seçeneği sunması sebebiyle, sözleşmede bulunan fiyattan daha düşük olarak gerçekleşebilir.

Sözleşme, hukuken yaptırım gücü olan, içerisinde barındırmış olduğu bilgiler neticesinde hak ve yükümlülükler meydana getiren birden çok kişiyi taraf olarak gören bir anlaşmadır. Sözleşme konusu itibariyle hukuki boyutta ele alınır. Sözleşme sözlü, yazılı ya da işletmenin faaliyet konusu ve sektörüne bağlı farklı şekillerde de düzenlenebilir. Müşterilerle yapılan sözleşmelere yönelik uygulamalar işletmenin içindeki şartlar ya da işletme dışı faktörlere bağlı olarak değişiklik gösterebilir. İşletme müşterisiyle yaptığı sözleşmenin hukuki yaptırım gücünün neleri kapsadığını ve ne zaman meydana geldiğini tespit ederken bu süreç ve uygulamalardan faydalanır. Gerçekleştirilen sözleşmelerin bazıları belirli bir zaman dilimini içermeyebilir ve taraflardan herhangi biri istediği zaman feshedebilir ya da değiştirilebilir. Bunların dışında kalan sözleşmeler ise sözleşme içerisinde yazılı olan tarihlerde düzenli olarak kendiliğinden yenilenebilir. İşletmeler bu standardı sözleşmenin ömrü süresince uygularlar (TFRS 15, 2020: md.10-11).

Standardın uygulanması konusunda, henüz yerine getirilmemiş bir sözleşmeyi feshetmek için muhataplardan her birinin karşı muhataplarını telafi durumu söz konusu olmadan tek taraflı şekilde hukuken icra edilebilir bir hakkının olması durumunda herhangi bir sözleşme mevcut değildir. Aşağıda bulunan koşulların her ikisinin de aynı anda gerçekleşmesi durumunda herhangi bir sözleşme tam anlamıyla yerine getirilmemiştir (TFRS 15, 2020: md.12):

- Şirket müşteriye teslim etmek için söz verdiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş ve
- Şirket teslim etmek için söz verdiği mal veya hizmetler karşılığında henüz herhangi bir tutar tahsil etmemiş ve tahsil etme hakkına sahip olmamıştır.

Sözleşmenin belirlenme aşaması üç unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar aşağıdaki Şekil 3' te açıklanmıştır.



Şekil 3: Sözleşmenin Belirlenmesi

Kaynak: Demirkol, 2018: 422

Yukarıdaki Şekil 3'de de görüldüğü üzere sözleşmenin belirlenmesi üç aşamadan oluşmaktadır. Öncelikle sözleşmenin şartları belirlenir ve tanımlaması yapılır. İkinci olarak müşteri ile daha öncesinde yapılmış olan aynı bir sözleşme mevcut ise yenisi ile birleştirilir. Üçüncü olarak gerekli görülen değişikliklerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Sözleşmenin Tanımlanması

Satılan mal ya da hizmetin tesliminin gerçekleşmemiş olması ya da müşterinin işletmeye bu mal ya da hizmetlerin bedelini ödememiş olması durumunda sözleşme tamamlanmış sayılmaz (TFRS 15, 2020: md.12). Müşteriyle yapılan sözleşmenin yukarıdaki belirtmiş olduğumuz standardın 9.'uncu paragrafındaki şartlara uymaması fakat müşterinin işletmeye sözleşmedeki tutarı ödemiş olması durumunda bu alınan ödeme aşağıdaki şartlardan birini sağladığı takdirde hasılat olarak tanınır ve finansal tablolarda gösterilir (TFRS 15, 2020: md.15):

- İşletmenin müşteriye karşı mal ya da hizmet konusunda hiçbir sorumluluğunun kalmaması ve müşteriden tahsil etmesi gereken tutarın tamamını ya da tamamına yakın bir kısmını elde etmesi ve bunun iadesinin mümkün olmaması yada
- Sözleşmenin fesih edilmiş bu durum da olması sonucunda müşteriye kendisinden tahsil edilen tutarın iadesinin mümkün olmaması.

Sözleşmelerin Birleştirilmesi

Şirket, aşağıda belirtilen koşullardan en az birinin sağlanması durumunda, aynı müşteriyle (ya da bu müşterinin ilişkili muhataplarıyla) birlikte aynı ya da yakın zamanlar içerisinde gerçekleştirdiği en az iki sözleşmeyi birleştirmek suretiyle tek bir sözleşme olacak şekilde muhasebeleştirir. Koşullar şunlardır (TFRS 15, 2020: md.17):

- Sözleşmenin sadece bir adet ticari amaç sebebiyle toplu halde görüşülmesi,
- Bir sözleşmeye karşılık olarak ödenmesi gereken bedelin bir diğer sözleşmenin fiyatına ya da edimiyle birleştirilmesi ya da
- Sözleşme dahilinde temin edilmesi için söz verilen mal veya hizmetlerin 22–30 paragrafları gereğince tek bir edim yükümlülüğü haline getirilmesi.

Sözleşmede Yapılan Değişiklikler

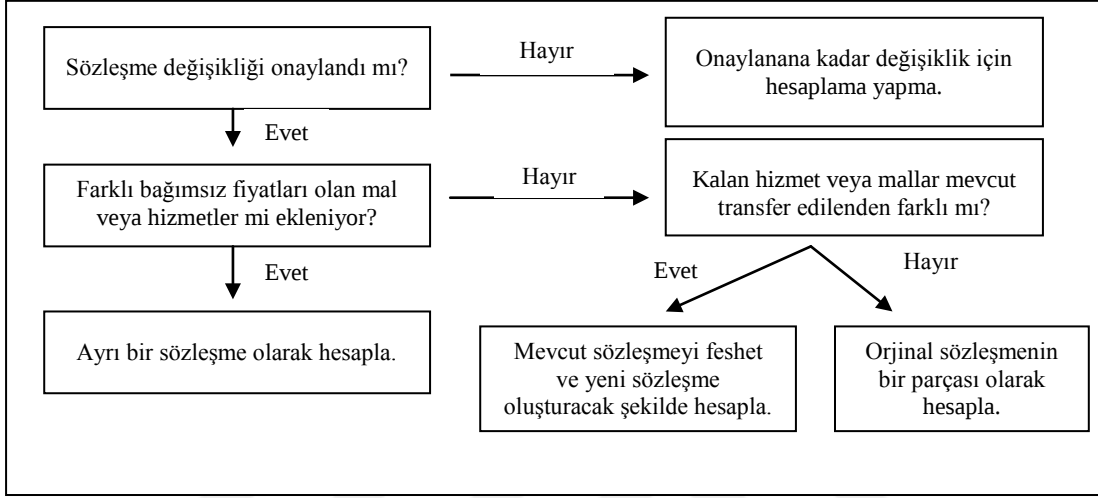
Sözleşmenin fiyatında ya da genel kapsamında muhataplar tarafından meydana gelen değişikliği ifade etmektedir. Sektörüne ve bölgesine göre değişiklik ibaresi düzeltme gibi farklı şekillerde ifade edilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken yaptırım gücüne sahip hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da yeni bir durum meydana getiren düzenlemelerin muhataplar tarafından onayladığı anda gerçekleşir. Muhataplar tarafından sözleşme değişikliği onaylanmamış ise işletme, değişiklik onaylanasıya kadar bu standardı henüz var olan sözleşmeye uygulamaya devam eder (TFRS 15, 2020: m.18).

Şirket, aşağıda yer alan koşulların ikisinin de birlikte var olması durumunda, sözleşmede meydana gelecek değişiklikleri ayrı bir sözleşme halinde muhasebeleştirir (TFRS 15, 2020: m.20):

- Temin etmek üzere söz verilen farklı mal ya da hizmetlere (26–30 paragrafları gereğince) herhangi bir ekleme yapılması durumunda sözleşme kapsamının genişlemesi ve

- Sözleşme bedelinin, şirket tarafından ek olarak temin edilmesine dair söz verilen emtia ya da hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını içeren bedel kapsamında artırılması ve sözleşmede belirtilmişse buna uygun olmak suretiyle toplam bedel dahilinde bir düzeltmenin gerçekleştirilmesi olması.

Sözleşmede yapılan değişiklikler konusundaki yaklaşımlar aşağıdaki Şekil 4' te gösterilmiştir.



Şekil 4: Sözleşme Değişikliklerine Yaklaşım

Kaynak: (KPMG, 2014: 21)

Burada önemli olan nokta, meydana gelen değişikliğin sözleşmeyi yeni bir sözleşme haline getirip getirmediğidir (Örten vd., 2018: 815):

- Farklı bir sözleşme olması: Sözleşmede aşağıda açık bir şekilde ifade edilmiş iki madde aynı anda görülüyor ise sözleşme farklı bir sözleşme olarak kabul edilir. Muhasebe kaydı ise ayrı bir şekilde tutulmalıdır (Örten vd., 2018: 815):

- Birbirinden farklı olarak kabul edilen mal veya hizmetler taahhüdüne ekleme yapılması sebebiyle genel kapsam niteliğinde sözleşme genişlemiştir.
- Eklenen mal ve hizmetlerden dolayı sözleşmedeki var olan bedel de uygun tutar da artış meydana gelmiştir.

Ayrı olma ifadesi, müşteri tarafından tek kullanım olarak anlam içerirken, işletme açısından ayrı bir sözleşme yükümlülüğü anlamını içerir. Örneğin bir işletmeye bir yıl içinde teslim edilecek olan her bir masa ayrı bir malı temsil eder. Ama masalardan bir sınıf kurulması taahhüdünde masalar ayrı birer mal veya hizmeti ifade etmez.

Değerlendirme dahilinde fiyat konusu önemli bir noktada yer alır. Meydana gelen fiyat artışının sözleşme dahilinde belirlenen ek mal veya hizmet taahhüdü kapsamında uygun olması gerekir. Burada belirtilen uygunluk, yeni bir müşterinin varlığı göz önüne alındığında mal ya da hizmetin bu müşteriye satılması esnasında uygulanacak fiyatı ifade etmektedir. Bu fiyat tekil satış fiyatı, diğer bir ifadeyle diğer tüm mal ve hizmetler göz önünde bulundurulmadan uygulanan fiyattır. Ek sözleşmede, yeni bir müşteri bulma gibi bir durumun külfeti ağır olacağı ve bu maliyete katlanmanın işletme için zarara sebebiyet vermesinden dolayı uygun bir iskonto yapma yoluna gidilmesi bu duruma aykırı değildir (Örten vd., 2018: 815-816). Örneğin; işletme satmış olduğu bir koltuk takımından memnun olmayan bir müşterisinin şikâyeti üzerine, koltukları alıp yeni bir müşteri bulmak ve bu koltukları ona satmak için harcanacak olan zaman ve katlanılacak olan maliyetleri karşılamak zorunda değildir. Bu gibi bir durum yaşamamak için elinde mevcut olan müşterisine satışı gerçekleşmiş olan koltuk takımının fiyatında indirim yaparak çözüm yolu bulabilir.

Örnek: ABC işletmesi 110 adet sandalyeyi tanesi 125 TL'den satmak üzere bir sözleşme imzalamıştır. Sandalyelerin 70 tanesi müşteriye teslim edildikten bir süre sonra, müşteri ek olarak 40 adet daha sipariş vermiştir. Bu sonradan eklenen sandalyeler için birim fiyat 115 TL olarak kararlaştırılmıştır. Bu fiyat değişikliğinin sebebi ise sandalyelerin sipariş edildiği günkü güncel fiyatından kaynaklanmaktadır. İlk sipariştan kalan 55 adet sandalye ile ikinci olarak verilen siparişteki 40 adet sandalyenin birbirinden farklı nitelikler içeren ürünler olduğu ve bu 40 adet sandalyenin kararlaştırılmış olan fiyatının da bu sandalyelerin ayrı zamanlarda sipariş edildiği düşünüldüğünde ortaya çıkan piyasa fiyatının farklılığından dolayı söz konusu sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.

İlk sözleşmeden kalan 55 adet sandalye 125 TL birim fiyat ile,

İkinci olarak sipariş verilen;

Sözleşme değişikliğine sebep olan ilave 40 adet sandalye 115 TL birim fiyat ile muhasebeleştirilecektir.

- Önceki Sözleşmenin Devamı Niteliğinde Olması: Sözleşmede meydana gelecek olan değişiklik ayrı bir sözleşme oluşturma şartlarını kapsamıyorsa, önceki yapılmış olan sözleşmede henüz teslimi gerçekleşmemiş olan mal ya da hizmet var ise bu mal ya da

hizmetin muhasebeleştirilmesi konusunda önemlilik ifade etmektedir. Bahsedilen mal ya da hizmetin muhasebeleştirilmesi konusunda teslimi gerçekleştirilmiş ürünler ile sözleşme değişikliği yapıldığı tarihten itibaren teslimi gerçekleşmemiş mal ya da hizmetler arasındaki bağlantıya bakılıp ikisi arasındaki ilişki değerlendirilmektedir (Örten vd., 2018: 816):

- Bu iki farklı grup halinde ifade edilen mal ya da hizmetlerin birbirinden farklı bulunması durumunda müşterinin bir önceki ve cari sözleşmesi çerçevesinde ödemeye söz verdiği tutarların toplamını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle muhasebeleştirilmiş olan hasılat ile ilgili düzeltme yapılamaz.
- Satılan mal ve hizmet aynı niteliklerde ise; sözleşme değişikliği önceden düzenlenmiş olan sözleşmenin devamıymış gibi muhasebeleştirilir.
- Söz konusu iki grup mal ya da hizmetin bir grubu farklı ama diğer grubu aynı ise yukarıda açıkça ifade edilen iki madde ürün gruplarına göre uygulanır.

Örnek: Bir lojistik şirketi, 15 adet tır alımı için Karaçalı firması ile adedini 200.000 TL'den anlaşılmıştır. 10 adet tırın teslimatı gerçekleşmiştir. Bu esnada 7 adet tır daha alınması konusunda anlaşılmıştır. Fakat, gerçekleştirilen ilk sözleşmedeki teslim süresi içerisinde tırların temin edilebilmesi için teslim edilmemiş olan 12 adet tırın (5 adet tır birinci sözleşme, 7 adet tır ikinci sözleşme) dorselerinin boyasının yapılmaması kararlaştırılmıştır. Her bir tırın bedeli 170.000 TL olarak belirlenmiştir.

Burada mevcut olan önceki sözleşmenin devamı niteliğinde olan bir sözleşme vardır. Daha birinci sözleşmedeki yükümlülükler tamamen yerine getirilmeden ikinci ve birinci sözleşmelerdeki bazı maddelerde değişiklik gerçekleşmiştir. Teslim edilmemiş olan ve yeni sipariş edilmiş olan tırlar birbirinden farklıdır. Her bir tır diğerinden farklı amaçla kullanılabilir. Bu yüzden Karaçalı firması 5 adet tır için elde etmiş olduğu hasılat üzerinde herhangi bir değişiklik gerçekleştirmez. Teslim edilecek olan 12 adet tırın hasılatı 2.040.000 TL olarak muhasebeleştirilir.

2.4.2.2. Sözleşmedeki Edim (Performans) Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

TFRS 15 Kapsamında hasılat kaydı, sözleşmedeki belirtilen yükümlülükler yerine getirildikçe yapılacaktır. Diğer bir ifadeyle, sözleşme çerçevesinde müşteriye vaat edilen hizmetler gerçekleştirildikçe ve sözleşme içerisinde belirtilen malların müşteriye devri gerçekleştirildikçe hasılat kaydı yapılacaktır. Bu sebeple de, sözleşme oluşturulurken

tarafların yükümlölüklerinin özellikle de satışı gerçekleştiren tarafın müşterisine karşı sorumlu olduğu performans yükümlölüklerinin belirtilmiş olması önem içermektedir (Şavlı, 2016: 35).

Standart içerisinde, edim yükümlölüğü, müşteriyle yapılan ya da yapılacak olan sözleşmedeki belirtilen mal ya da hizmet transferi bir yükümlölük ortaya koyan; farklı bir mal ya da hizmet, bir mal ya da hizmet paketi, gerçekte birbirinin aynısı olan ve müşteriye aynı şekilde transferi gerçekleştirilen ayrı mal ya da hizmetler şeklinde tanımlanmıştır (Köse ve Çelikay, 2015: 24). İşletme bu aşamada sözleşme dahilinde, mal ya da hizmetin bağımsız olup olmadığını saptayarak, var ise ayrı edim (performans) yükümlölüklerini belirler. Bu durum karşısında, sözleşme bedelinin paylaştırılarak farklı performans yükümlölüklerine dağıtılması gerekmektedir (Aktaş ve Varol, 2017: 01).

Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlölüğü olarak belirler (TFRS 15, 2020: md.22):

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

Sözleşme çerçevesinde devir yükümlölüğünün içeriği ayrı ayrı ele alınıp belirlenmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilen devrin tamamen birbirinden farklı mal ve hizmeti içerdiği durumda, her bir mal ve hizmet birer yükümlölüğü meydana getirir. Fakat, bu gerçekleştirilecek olan devir kapsamında müşteriye teslim edilme şekli aynı olan ve büyük ölçüde benzerlik gösteren bir seri malın devri söz konusu ise, edim yükümlölüğü aşağıdaki iki şartı aynı anda sağlıyorsa aynı devir şekli uygulanır:

- Devir zamana yayılı bir performans(edim) yükümlölüğü meydana getirmektedir.
- Edim yükümlölüğünün yerine getirilmesi sadece bir ilerleme yöntemi ile ölçülmektedir.

İlk şart dahilinde, müşteri mallardan teslim ile yararlanabilmelidir. Hizmetlerden ise üretildiği anda tüketerek yararlanabilmelidir. Çünkü hizmette üretim ile tüketim eş zamanlıdır. İkinci Şart dahilinde, ilerleme aynı yöntem ile hesaplanmalı ve kayıt edilmelidir. Örneğin yazılım sektöründeki işlerde verilen hizmet aynıdır. Özel bir yazılım

uzmanları tarafından üretildikçe mülkiyeti iş yeri sahibine geçmektedir. Yazılım işindeki ilerleme ile meydana gelen maliyetten hareket edilerek teslim edilebilmektedir (Örten vd., 2008: 818).

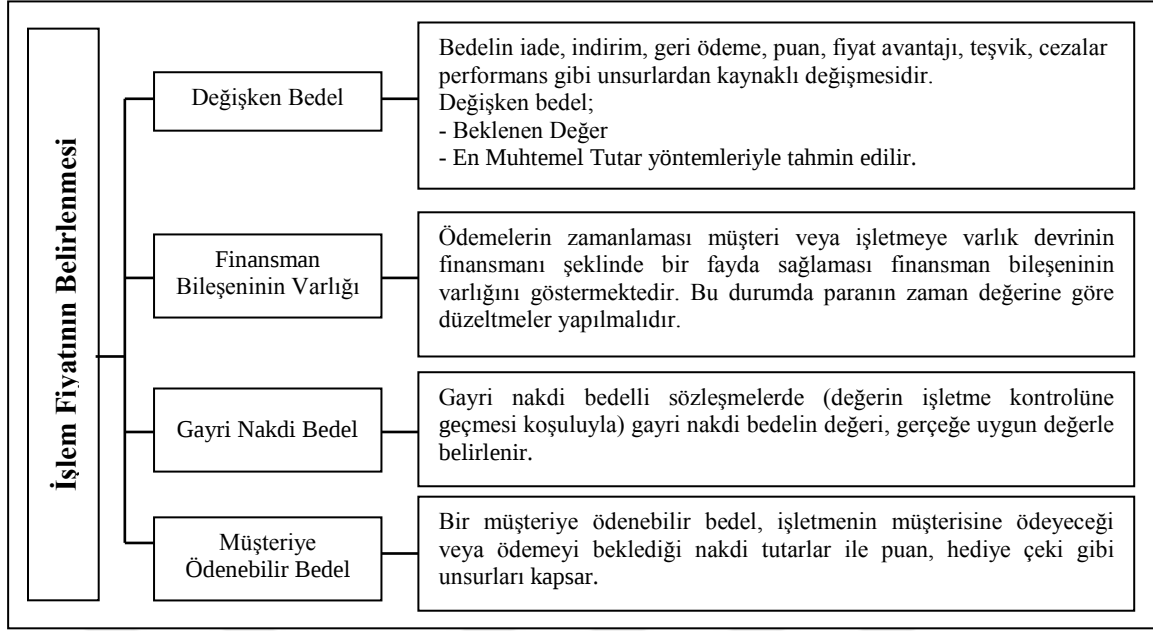
2.4.2.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Bir edim (performans) yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde (veya gerçekleştirildikçe) işletme bu performans yükümlülüğüne karşı gelen işlem bedelini hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS15, 2020: md.46).

İşletme işlem bedelini saptamak için sözleşme gerekliliklerini ve ticari gelenekleri dikkate alır. İşlem bedeli, işletmenin kendisi dışındaki şahıslar adına tahsil ettiği tutarların dışında temin etmek için söz verdiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesinin karşılığında elde etmeyi beklediği bedeldir. Müşteri ile gerçekleştirilen bir sözleşmede ödemek için söz verilen bedel, değişken tutarları, sabit tutarları veya her ikisini de içerebilir (TFRS 15, 2020: md.47). İşlem bedelini belirlerken işletme aşağıdakilerin hepsinin etkilerini göz önünde bulundurur (TFRS 15, 2020: md.18):

- Değişken bedel,
- Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması,
- Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı,
- Gayri nakdî bedel,
- Müşteriye ödenebilir bedel.

Aşağıdaki Şekil 5' te işlem fiyatının belirlenmesi ile ilgili detaylı bilgi verilmiştir.



Şekil 5: TFRS 15: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Kaynak: (Demirkol, 2018: 426)

İşletme, işlem bedelinin belirlenmesi konusunda mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme kapsamında söz verildiği üzere müşteriye teslim edileceğini ve sözleşmenin fesih edilmeyeceğini, yenilenmeyeceğini ya da değiştirilmeyeceğini varsayar (TFRS 15, 2020: md.49).

Değişken Bedel

Sözleşme kapsamında üstlenilen bedelin değişken bir tutar bulundurması durumunda şirket, müşteriye söz verdiği mal ve hizmetlerin teslimi karşılığında elde edeceği bedeli tahmin eder. Bedel; indirimler, teşvikler, para iadeleri vb. unsurlar sebebiyle değişebilir. Taahhüt edilmiş olan bedel, şirketin bedeli elde etmeyi hak etmesinin gelecekte belirli bir durum ve olayın ortaya çıkması ya da tersinin gerçekleşmesi şartına bağlandığı pozisyonda değişebilir. Müşteri ile yapılan sözleşmede belirtilen bedele dair değişkenlik sözleşme kapsamında açıkça ifade edilmiş olabilir.

Sözleşmedeki ibarelere ek olarak, aşağıda belirtilmiş olan şartlardan herhangi biri mevcut olduğunda taahhüt edilen bedel değişken kabul edilir (TFRS 15, 2020: md.50-52):

- İşletmenin müşterisine indirimli bir teklif sunması beklenmektedir.

- İşletmenin ilerleyen zamanlarda müşterisine bir fiyat avantajı önerme niyetinin olduğu görülmektedir.

Şirket, aşağıda belirtilen yöntemlerden hangisinin elde edeceği bedeli daha iyi tahmin edeceğini bekliyorsa onun yardımıyla değişken bedeli tahmin eder (TFRS 15, 2020: md.53):

- Beklenen değer, gerçekleşmesi muhtemel bedeller aralığındaki tutarların tahmin ağırlıklı toplamıdır.
- En muhtemel tutar, gerçekleşmesi muhtemel olan bedeller aralığındaki en mümkün olan tutardır.

Şirket, müşterisinden elde ettiği bedelin bir kısmını veya tamamını aynı müşteriye geri ödeyeceği ihtimalinin varlığına inanıyorsa, mali tablolara iade yükümlülüğü ile ilgili kayıt gerçekleştirir. İade yükümlülüğü, şirketin elde ettiği bedelin hak etmeyi beklemediği kısmı üzerinden hesaplanır (TFRS 15, 2020: md.55).

Değişken Bedel Kısıtlamaları

Şirketin olasılık olarak gördüğü değişken bedel tutarının tamamını veya bir kısmını işlem bedeline ekleyebilmesi için, değişken bedelle ilgili bilinmezlik ortadan kaldırıldığında mali tablolara alınmış, muhasebeleştirilmiş olan toplam hasılat tutarında önemli bir iptal meydana gelmeyeceğinin yüksek bir ihtimal içermesi gerekmektedir (TFRS 15, 2020: md.56).

Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

Sözleşme kapsamında muhataplar tarafından kararlaştırılmış olan ödemelerin zamanlaması, şirkete ya da müşteriye, mal ya da hizmetlerin müşteriye teslim edilmesinin finansmanı konusunda önemli bir katkı sağlıyor ise, şirket işlem bedelini netleştirirken ödemek için söz verilmiş olan meblağ da paranın zaman değerinin etkisine göre düzenleme yapar. Bu şartlarda yapılan sözleşme önemli bir finansman bileşenini kapsamaktadır. Bu finansman bileşeninin varlığı için, finansman sözünün sözleşmede zımnen ifade edilmiş olması ya da sözleşmenin muhatapların açısından mutabık bulunulan ödeme koşullarından açıkça anlaşılıyor olması fark etmez (TFRS 15, 2020: md.60).

Yapılan bu işlemdeki amaç; müşterinin satın almış olduğu mal ve hizmetlerin kendisine teslim edildiği zaman ödemesini nakit olarak yapmış olduğunu varsaydığımız durumda, ödeyeceği fiyat üzerinden hasılatın kaydının muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Sözleşmenin bir finansman bileşeni kapsayıp kapsamadığını ve bu finansman bileşenin belirgin olup olmadığı değerlendirilirken, aşağıdaki durumların mevcudiyeti göz önünde bulundurulur (TFRS 15, 2020: md.61):

- Varsa, ödemeye söz verilen bedel ile birlikte mal veya hizmetlerin peşin satış bedeli arasındaki fark ve
- Aşağıdakilerin birleşik etkisi:
- Şirketin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine teslim ettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetlerin karşılığında ödeme gerçekleştirdiği zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve
- İlgili piyasada yaygın olarak kullanılan faiz oranları.

Bu yapılan değerlendirmeye bağlı kalınmadığı durumda, aşağıdaki şartların herhangi birinin var olması durumunda, müşteriyle gerçekleştirilmiş olan sözleşme önemli bir finansman bileşenine sahip olmamaktadır (TFRS 15, 2020: md.62):

- Müşterinin satış fiyatının ödemesini mal ya da hizmetin tesliminden önce yapmış olması ve bu satışın teslimatının zamanlamasının da müşterinin inisiyatifinde olması,
- Müşterinin öneri olarak sunduğu satış fiyatının büyük bir bölümünün değişken halde olması ve bu satış fiyatının tutarı ve zamanlamasının iki muhatabın da kontrolü dışında olan gelecekteki belirsizlik sebebine bağlı olarak değişiklik arz etmesi,
- Mal veya hizmetin nakit ödeme değeri ile önerilen değeri arasındaki farklılığın, şirketin ya da müşterinin finansman tedariki dışında kalan sebeplerden meydana gelmesi ve bu farklılığın sebeplerinin birbiri ile orantılı olması.

Şirket, öneri olarak sunmuş olduğu satış fiyatını önemli bir finansman bileşeni kadar düzeltebilirken, sözleşmenin onayının gerçekleştiği an muhataplar arasındaki kabul edilen satış fiyatı farklılık gösteriyor ise, bu aradaki olumsuz fark için şirket gerekli olan ıskonto oranını uygulamalıdır. Şirket bu oranı, sözleşmedeki belirtilen satış fiyatını, mal ve hizmetler müşteriye teslim edildiği anda müşteri nakit olarak ödeme yapmış ise taahhüt

edilen fiyatı, bu fiyata yakın hale getiren oranı bulmak amacıyla saptayabilecektir. Sözleşmenin başlamasından itibaren, faiz oranları vb. gibi şartlarda meydana gelen değişiklikler için ıskonto oranında değişiklik yapılmaz (TFRS 15, 2020: md.64).

Şirket, finansmanın etkilerini müşterileriyle gerçekleştirmiş olduğu sözleşmelerden doğan hasılatı ayrı bir şekilde kapsamlı gelir tablosunda sunar. Finansman etkileri, müşteri ile imzalanmış olan sözleşmenin bir varlık ifade etmesi veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi kapsamında finansal tablolara alınır (TFRS 15, 2020: md.65).

Gayri Nakdi Bedel

İşletme müşterisinin taahhüt ettiği sözleşmelerle ilgili işlem bedelini belirlemek amacıyla gayri nakdi bedeli gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer. Şayet işletme söz konusu ölçümü olağan bir şekilde yapamıyorsa, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları üzerinden referans kullanarak gayri nakdi bedelin dolaylı olarak ölçümünü gerçekleştirir. Bu değer, bedelin biçimine göre de değişebilir. Müşteri işletmenin taahhüdünü yerine getirmesini kolay hale getirmek isteğiyle mal veya hizmet katkısında bulunuyorsa, işletme bu katkının kendi kontrolüne geçip geçmediğini değerlendirir. Kontrol kendi himayesindeyse, bu katkıları müşteriden sağlanan gayri nakdi bedel olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, 2020: md.66-69).

Müşteriye Ödenecek Bedel

İşletmenin müşterisine ödemeyi beklediği ödeyeceği ya da ödediği nakit olan tutarları kapsar. İşletmeye borçlu durumda bulunan meblağlara karşı kullanılabilecek puan veya diğer unsurları da kapsamaktadır. Müşteriye sağlanan ödeme müşterinin işletmeye teslim ettiği farklı mal ya da hizmetler sonucunda yapılmıyorsa, işletme yapılan bu ödemeyi hasılatı azalış olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, 2020: md.70). Alışveriş sitelerindeki cüzdan uygulaması buna örnek olarak gösterilebilir.

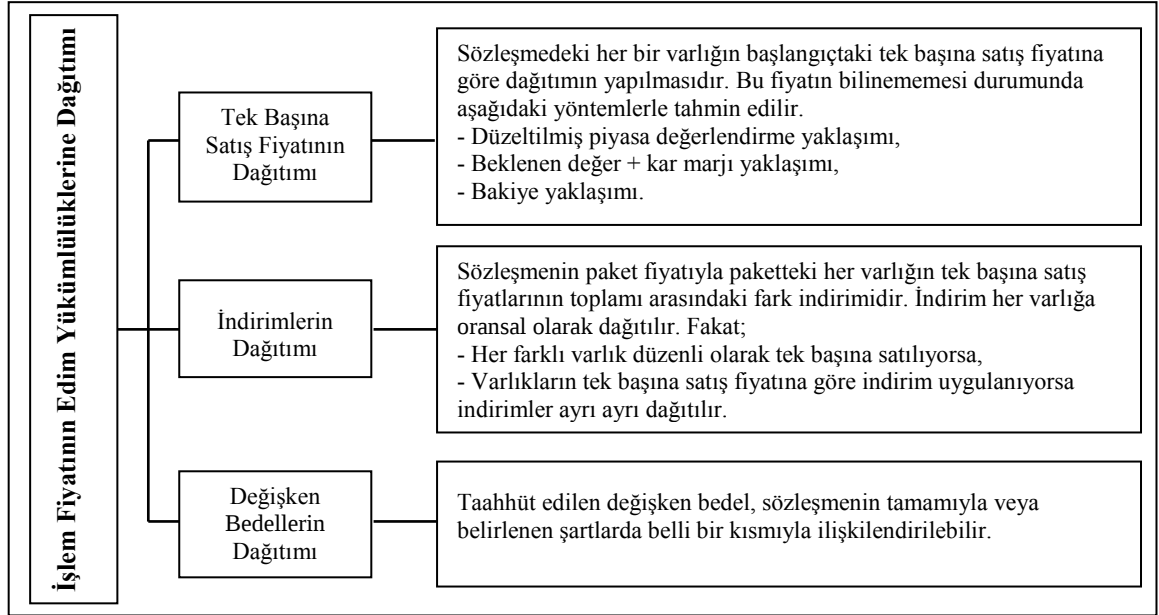
2.4.2.4. İşlem Fiyatının Ayrı Edim (Performans) Yükümlülüklerine Dağıtılması

Buradaki amaç, gerçekleştirilen işlem bedelinin her bir performans yükümlülüğüne tahsis edilmesidir. Dağıtımın hedeflemiş olduğu amaca ulaşmak için, işlem bedeli, tek olarak satış fiyatını esas alarak sözleşme kapsamında bulunan her bir performans yükümlülüğüne dağıtılır (TFRS 15, 2020: md.73-74).

İşlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtımı ise Şekil 6'da belirtildiği gibi şu iki aşamada gerçekleşir (TFRS 15, 2020: md.76):

- İlk olarak işletme, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımını önceki duruma bağlı olarak, tek başına satış fiyatı esasına göre yapmak için, sözleşmedeki belirtilen her bir edim yükümlülüğü dahilindeki farklı mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını saptar ve
- İkinci aşama olarak da işlem bedelini satış fiyatlarına orantılı olarak paylaştırır.

Aşağıdaki Şekil 6' da İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımına dair özet bilgi verilmiştir.



Şekil 6: TFRS 15: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

Kaynak: Demirkol, 2018: 428

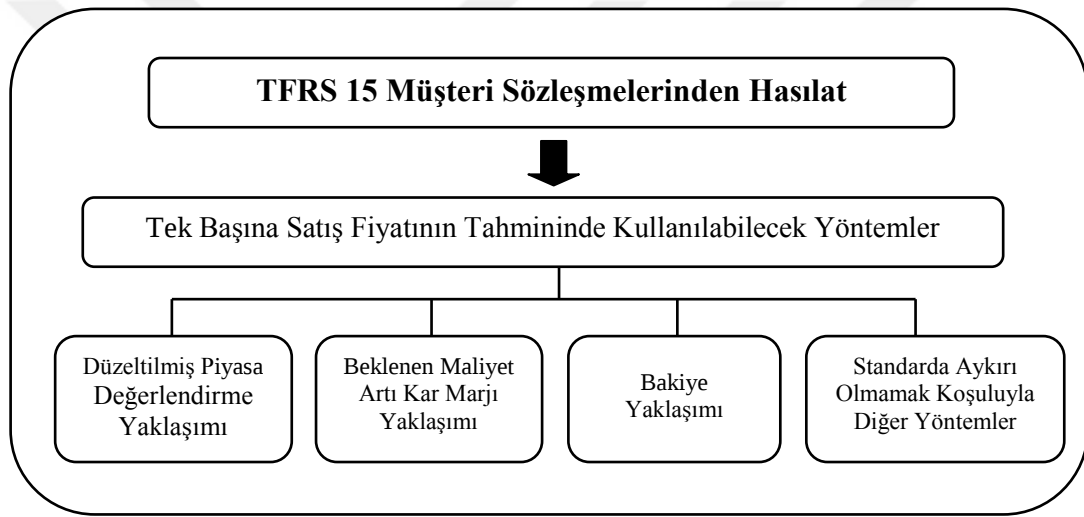
İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı; tek başına satış fiyatının dağıtımı, indirimlerin dağıtımı ve değişken bedellerin dağıtımı olmak üzere üç ayrı başlık halinde incelenecektir.

Tek Başına Satış Fiyatının Dağıtımı

Tek başına satış fiyatı, işletmenin müşteriye belli bir bedel karşılığında satmak için söz verdiği bir mal ya da hizmeti ayrı bir şekilde satmış olması durumunda karşılığında isteyeceği, talep edeceği, fiyattır. Bu tek başına satış fiyatını belirlemek için kullanılabilecek en iyi referanslar daha önceki zamanlarda benzer müşterilerle ve benzer

durumlarda gerçekleşen satışların fiyatıdır. Mal veya hizmetin liste fiyatı ya da sözleşmede esas alınan fiyatı tek başına satış fiyatı olarak kabul edilebilir (TFRS 15, 2020: md.77).

Bu satış fiyatının direkt olarak gözlemlenebilir olmaması halinde, şirket, işlem bedelinin dağıtılmasındaki amacı karşılayacak şekilde tek başına satış fiyatını tahmin eder. Bu tahmini gerçekleştirirken ise standartta sayılan ve aşağıdaki Şekil 7’de de gösterilen yöntemleri kullanabilir. Şirket bu tahmini gerçekleştirirken normal koşullarda tedarik edilebilecek tüm bilgileri göz önünde bulundurur. Bunu uygularken şirket gözlemlenebilir olan girdilerden en az miktarda faydalanır ve tahmin yöntemlerini benzer durum ve koşullara tutarlı bir şekilde uygular (TFRS 15, 2020: md.78). Tek başına satış fiyatının dağıtımında kullanılan yöntemler aşağıdaki Şekil 7’de gösterilmiştir.



Şekil 7: TFRS 15: Tek Başına Satış Fiyatının Tahmininde Kullanılabilecek Yöntemler

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 416)

- Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı: Şirket içerisinde varlığını sürdürdüğü ve satış gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirip, bu piyasa içerisinde var olan müşterilerin bu mal ve hizmetlerin almak için teşvik olabileceği fiyatı aralığını tahmin yoluyla belirler. Bu değerlendirme rakip şirketlerin uyguladığı fiyatlarında analiz etme imkânı sunar. Bu sayede şirketin maliyetleri ve kar marjlarını yansıtabilecek şekilde düzenlemeleri de kapsayabilir (TFRS 15, 2020: md.79).
- Beklenen maliyet artı kâr marjı yaklaşımı: Şirket bir performans yükümlülüğünü gerçekleştirmenin beklenen maliyetini tahmin edebilir ve bu tahmine göre o mal veya hizmet için uygun görülen bir kâr marjını ekleyebilir.

- Bakiye yaklaşımı: Şirket, brüt işlem bedeli ile sözleşmede önerilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları toplamının arasındaki tutar farkını referans alarak tek başına satış fiyatını tahmin edebilir. Fakat şirketin mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını tahmin etme konusunda bakiye yaklaşımından faydalanabilmesi için aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması gerekir:
 - Şirket farklı müşterilere aynı mal veya hizmeti çeşitli bir fiyat yelpazesini referans alarak satmaktadır, veya
 - İşletme söz konusu malı daha önce tek olarak hiç satmamıştır ve henüz mal ve hizmete ilişkin bir fiyat belirlememiştir.

İndirimlerin Dağıtımı

Sözleşmede önerilen satış fiyatlarının toplamının, satın alınan mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının altında seyrediyorsa, müşteriye şirketten bir mal veya hizmet paketi satın alması karşılığında indirim uygulanmış demektir. İşletme istisnalar dışında gerçekleşen indirimin sözleşme kapsamındaki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtımını gerçekleştirir (TFRS 15, 2020: md.82).

İşletme, aşağıda bulunan koşullarının tümünün karşılanması halinde, indirimi performans yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya daha fazlasına dağıtır (TFRS 15, 2020: md.82):

- Şirket sözleşmedeki farklı her bir mal veya hizmetin sistematik olarak tek başına satışını gerçekleştirmektedir,
- Şirket ayrıca, sistematik bir şekilde farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paketler halinde, her bir paketin içerisinde bulunan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre satışını indirimli olarak gerçekleştirmektedir ve
- Bir üst paragrafta belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim sözleşmede yer alan indirim ile maksimum oranda aynıdır ve her bir paket içeriğindeki mal veya hizmetlerin analizi, sözleşmedeki indirimin tamamının ait olduğu performans yükümlülüklerine dair gözlemlenebilir kanıt sağlamaktadır.

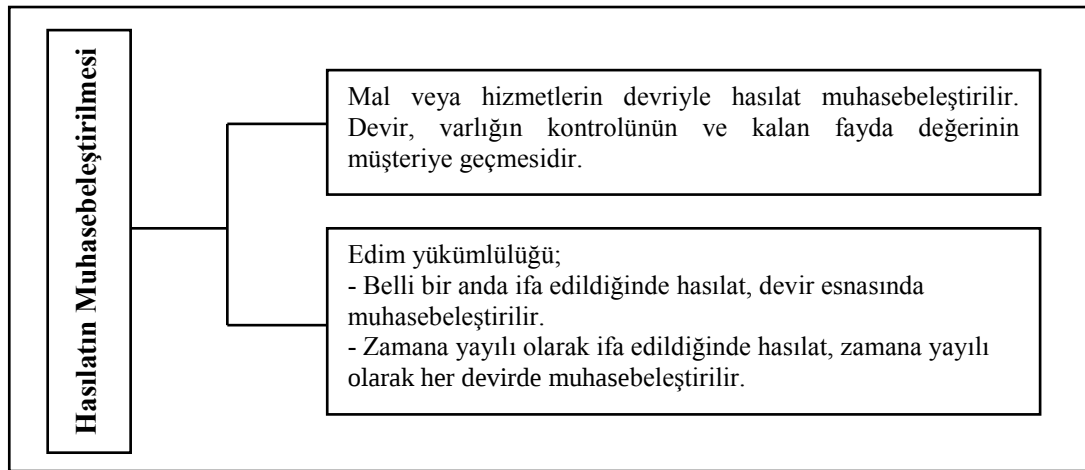
Değişken Bedellerin Dağıtımı

İşletme, aşağıdaki koşulların her ikisinin birlikte sağlanması durumunda, bir değişken tutarı tamamıyla bir performans yükümlülüğüne veya 22 (b) paragrafı uyarınca tek bir performans yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan farklı bir mal veya hizmete dağıtır (TFRS 15, 2020: md.85):

- Değişken ödemenin şartları, özel olarak şirketin performans yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti karşı tarafa teslim etme çabalarına bağlanmışsa ve
- Bedelin değişken tutarının tamamının söz konusu performans yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete dağıtılması, sözleşmedeki performans yükümlülükleri ve ödeme koşullarının hepsi göz önünde bulundurulduğunda 73'üncü paragraftaki dağıtım amacı ile tutarlıysa değişken bedel dağıtılır.

2.4.2.5. İşletme Edim (Performans) Yükümlülüklerini Tamamladığında veya Tamamladıkça Hasılatın Tanınması

Söz konusu Standartta belirtilen 5 Aşamalı Modelin son aşamasında Şekil 8' de görüldüğü üzere performans yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonucunda hasılatın finansal tablolara alınması işlemi yer almaktadır.



Şekil 8: TFRS 15: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

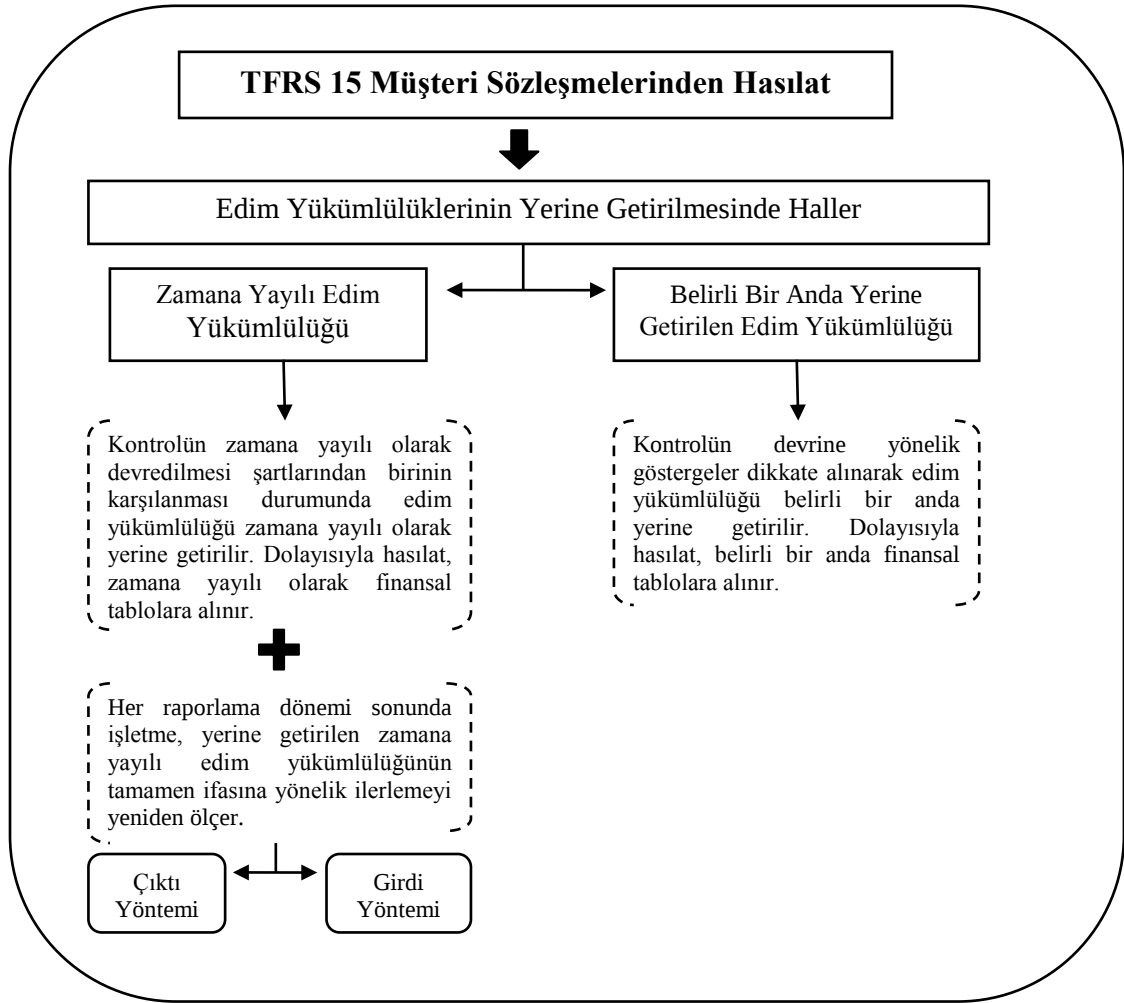
Kaynak:Demirkol, 2018: 430

Şirket taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine teslim ederek performans yükümlülüğünü yerine getirdiğinde ya da getirdikçe hasılatı finansal tablolara aktarır. Bir

varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık devredilmiş olur (TFRS 15, 2020: md.31).

Mal ve hizmetler alındığında ve kullanıldığında, çoğu hizmette de kabul edildiği gibi varlık niteliği taşırlar. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını hakimiyet altına alabilme ve varlığın kalan tüm faydasını maksimum oranda elde edebilme gücünü ifade etmektedir. Kontrol, başka şirketlerin edinilen varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda sağlamasını engelleyebilme gücüne sahip olmaktır (TFRS 15, 2020: md.33).

İşletme, her bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak ya da belirli bir anda yerine getirir ve bunu sözleşme başlangıcında belirler. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilemiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir (TFRS 15, 2020: md.32). Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesindeki durumlar aşağıdaki Şekil 9' da gösterilmiştir.



Şekil 9: TFRS 15: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesinde Haller

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 417)

Şekil 9'da da görüldüğü üzere edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesindeki haller, zamana yayılı edim yükümlülüğü ve belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aşağıda detaylı şekilde açıklanmıştır.

Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, şirket bir mal veya hizmetin hakimiyetini zamana yayılı olarak muhatabına teslim eder ve dolayısıyla bir performans yükümlülüğünü zamana yayılı olarak gerçekleştirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır (TFRS 15, 2020: md.35):

- Şirket edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı avantajı aynı anda alıp tüketmesi,

- Şirket ediminin, meydana geldikçe veya geliştirildikçe hakimiyeti müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi veya
- Şirket ediminin, kendisi için alternatif kullanımı olan bir varlık meydana getirmemesi ve şirketin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken hak edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

Şirket tarafından üretilen bir varlığın şirket için alternatif bir kullanımının olmaması; şirketin, varlığın oluşturulması ya da geliştirilmesi sırasında kullanımının sözleşme kapsamında fiilen sınırlandırılması ve kısıtlandırılması durumunda söz konusudur. Üretilen bir varlığın işletme açısından alternatif bir kullanımının olup olmadığına dair değerlendirme, sözleşmenin oluşturulması aşamasında yapılır. Sözleşmenin başlangıcından sonra işletme, sözleşmenin muhataplarını edim yükümlülüğü konusunda büyük ölçüde bir değişikliği onaylamadıkları sürece, varlığın alternatif kullanımına ilişkin değerlendirmesi güncellenemez (TFRS 15, 2020: md.36).

Sözleşmenin, şirketin taahhüt ettiği şekliyle yaptırımını uygulayamaması dışındaki sebeplerle müşteri veya başka bir tarafça sonlandırılması durumunda, Şirket sözleşme süresince her zaman en az o güne kadar tamamladığı edimi karşılayan bir tutarı elde etme hakkını kazanmalıdır (TFRS 15, 2020: md.37).

Zamana yayılı olarak gerçekleştirilen her bir performans yükümlülüğü için işletme bu performans yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik gelişmeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara aktarır. Gelişmeyi ölçmekten amaç, Şirketin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin hakimiyetinin, ölçüm tarihi itibarıyla, müşteriye aktarılmasına ilişkin performansını göstermektir (TFRS 15, 2020: md.39).

Şirket zamana yayılı her bir performans yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi sistematik bir şekilde benzer performans yükümlülüklerine ve benzer koşullarda uygular. Her raporlama dönemi sonunda şirket yerine getirilen zamana yayılı performans yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi yeniden ölçer (TFRS 15, 2020: md.40).

Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Bir edim yükümlülüğü zamana yayılarak yerine getirilmesi tercih edilmiyorsa, edim yükümlülüğü belirli bir anda yerine getirilir. Müşterinin taahhüt edilen varlığın kontrolünü

ele geçirdiği ve şirketin performans yükümlülüğünü yerine getirdiği anı saptamak için, Şirket kontrole ilişkin gereklilikleri dikkate alır. Buna ek olarak, şirket kontrolün devrine yönelik aşağıdakileri kapsayan, fakat bunlarla sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır (TFRS 15, 2020: md.38):

- Şirket varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir; müşterinin bir varlık satın alması karşılığında mevcut bir ödeme yükümlülüğünün bulunması, müşterinin satın almış olduğu varlığın o andan itibaren kalan bütün faydasından yararlanma hakkına sahip olması demektir.
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir; işletme yasal mülkiyeti sadece müşterinin ödeme yükümlülüğünü yerine getirememesi durumunda mağdur olmamak için elde tutmaktadır ve müşteri ödemesini gerçekleştirdiği anda varlığın neredeyse bütün yasal mülkiyetine sahip taraf haline gelmesi demektir.
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir; varlığın zilyetliğinin müşterinin elinde olması, müşterinin söz konusu varlığın kullanım hakimiyetinin kendisinde olduğu bununla birlikte yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebildiğini veya başka şirketlerin bu faydaya erişimini engelleyebildiğini göstermektedir.
- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır; müşteri varlığı tam anlamıyla kontrolü altına aldığı anda varlık ile ilgili meydana gelecek en ufak arıza ya da sorun karşısında risk almış bulunmaktadır. Şirketin bu gibi durumlarda garanti vs. Hizmeti yok ise bu müşteri için önemli bir sorundur.
- Müşteri varlığı kabul etmiştir; müşterinin varlığı kabul etmesi, varlığın kullanımını kontrol altına aldığı ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde ettiğini artık bütün hakimiyetin ve oluşacak bütün sorunların kendisi tarafından üstlenildiğini göstermektedir.

Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi ve Kullanılan Yöntemler

Zamana yayılı şekilde gerçekleştirilen her bir performans yükümlülüğü göz önünde bulundurarak şirket bu performans yükümlülüğünün bütünüyle gerçekleştirilmesi sebebiyle ilerlemeyi, gelişmeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı bir şekilde mali tablolara alır. İlerlemeyi hesaplamadaki amaç; şirketin satmaya ve teslim etmeye söz verdiği mal ya da

hizmetin kontrolünün, hesaplanma tarihinden itibaren müşteriye transferine dair performansını göstermektir (UFRS 15, 2020: m.39). Şirket zamana yayılı her bir performans yükümlülüğü için bir tane ölçüm yöntemini kullanılır. Ayrıca belirlemiş olduğu bu yöntemi benzer durumda olan performans yükümlülüklerine tutarlı bir şekilde uygular. Her bir raporlama döneminin bitiminin de şirket gerçekleştirilen performans yükümlülüğünün bütünüyle ifasına dair gelişmeyi, ilerlemeyi tekrar ölçer (UFRS 15, 2020: m.40).

Şirket sadece, performans yükümlülüğünün bütünüyle yerine getirilmesine dair gelişmeyi makul bir şekilde ölçümleyebildiği durumda, zamana yayılı bir biçimde gerçekleştirilen bir performans yükümlülüğünü karşılayan hasılatı mali tablolara alabilmektedir (UFRS 15, 2020: m.44). İşletme, herhangi bir edim yükümlülüğünün sonucunu tutarlı bir şekilde ölçemiyor ise, bu süreçte katlanmış olduğu maliyetleri karşılamak amacıyla edim yükümlülüğünün güvenilir bir şekilde ölçülebileceği zamana kadar hasılatın sadece maliyetleri kapsayacak kadar kısmını finansal tablolara alır (UFRS 15, 2020: m.45).

Şirket müşterisine devredecek olduğu mal ya da hizmetin niteliğini dikkate alarak uygun ilerleme ölçüm yöntemini seçmektedir (UFRS 15, 2020: m.41). İşletme herhangi bir ilerleme ölçüm yöntemini kullanırken mal ya da hizmetin kontrolünün müşterisine transferi gerçekleşmiş olan kısmı kadarını ilerleme ölçümüne dahil eder, diğerlerini ölçümün dışında bırakır (UFRS 15, 2020: m.42). İçerisinde bulunulan şartlar değişiklik gösterdikçe şirket performans yükümlülüğünün uygulamasındaki meydana gelen değişikliği göstermek sebebiyle ilerleme ölçümünde güncelleme yapar. Şirketin ilerleme ölçümündeki bu tarz değişiklikler, "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" gereğince muhasebe tahmini sırasında ortaya çıkan bir değişiklik olarak gösterilerek muhasebeleştirilir (UFRS 15, 2020: m.43).

Standart kapsamında mal ya da hizmetlerin belirlenen zaman dahilindeki devrini kapsayan durumlarla ilgili gelir için iki adet muhasebe yöntemi bulunmaktadır. Standartta, iki yöntemden hangisinin seçileceğine dair bir ifade yoktur. Söz konusu yöntemlerin avantaj ve dezavantajları dahilinde, şirket için en uygun olan yöntemin seçilmesi gerekmektedir. Fakat benzer koşullar mevcut olduğunda aynı yöntemler uygulanmaktadır (PWC, 2014: C-123).

-Çıktı yöntemleri

Bu yöntem açısından bakıldığında bugüne kadar satıcı tarafından müşterisine devri gerçekleştirilmiş olan mal ya da hizmetin müşteri bakımından ve sözleşmede bulunan değerlerin kapsamı göz önünde bulundurularak hesaplaması kıyaslama yoluyla yapılır (BDO, 2014: 34).

Söz konusu yöntem, içerisinde bulunulan güne kadar transferi gerçekleşen mal ya da hizmetlerin müşteri bakımından değerini, sözleşmede belirtilmiş ve hala transferi gerçekleşmemiş olan mal ya da hizmetlere kıyasla doğrudan hesaplayarak hasılatı mali tablolara aktarır. Çıktı yöntemlerine örnek olarak ise, içerisinde bulunulan zamana kadar tamamlanmış olan performans yükümlülüklerine yönelik araştırmalar gösterilebilir. Şirket, geçmişten günümüze gelişimini hesaplamak için bir çıktı yöntemi uygulamayı değerlendirmek düşüncesindeyken, seçmiş olduğu çıktının performans yükümlülüğünün bütün olarak sunumuna dair şirketin performansının doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını dikkate alır. Seçilmiş olan çıktı, kontrolünün sorumluluğu müşteriye transfer edilmiş mal ya da hizmetin bir kısmında başarısızlık gösterirse, çıktı yöntemi şirketin performansına dair doğru bir gösterim sunmaz (UFRS 15, 2020: B15-B-16).

Çıktı yöntemlerinin dezavantajları mevcuttur (UFRS 15, 2020: B-17). Şirketin ilerlemesinin ölçümünde kullanımı sağlanan çıktıların doğrudan incelenebilir olmaması ve bu durumda kontrolü sağlamak için gereken bilgilerin şirket tarafından ağır külfetleri olan maliyetlere katlanmadan temin edememesidir. Bu sebeple bir girdi yöntemine ihtiyaç duyulabilir (BDO, 2014: 35)

-Girdi Yöntemleri

Bu yöntem faaliyetten kaynaklı olan zorunlu durumlardaki gelişmeleri dolaylı yoldan etkiler. (PWC, 2014: C-15) Şirket, bir performans mecburiyetinden ortaya çıkarılması amaçlanan kazançlar ile performans mecburiyetini yerine getirmek amacıyla harcamış olduğu emekleri, işleri veya maliyetleri kıyaslayarak kazancı muhasebeleştirir. İşin gerçekleştirilme süresi boyunca, girdi ve emek eşit uygulanırsa, hasılat da eşit tutarlarda muhasebeleştirilmiş olur (URL-3, 2020).

Söz konusu yöntem, bir performans yükümlülüğünün gerçekleşmesi için şirketin, girdilerini ya da emeğini performans yükümlülüğünün gerçekleştirilmesi sebebiyle elde

edilmesi muhtemel olan girdilerle karşılaştırarak, hasılatı finansal tablolara aktarır. Şirketin emek ya da girdilerinin performans (edim) dönemi süresince eşit şekilde kullanılması sonucunda, hasılatın eşit tutarlarda mali tablolara aktarılması uygun kabul edilebilir (UFRS 15, 2020: B-18).

Söz konusu yöntemin dezavantajı ise, şirketin girdileri ile mal ya da hizmetlerin risk ve getirilerinin müşteriye devredilmesi arasında direk bir bağ olmaması ihtimalinin mevcut olmasıdır. Bu sebeple şirket, mal ya da hizmetlerin kontrolünün müşteriye transfer edilmesi durumunda şirketin performansını yansıtmayan girdilerin tesirlerini girdi yöntemine eklemeyebilir (UFRS 15, 2020: B-19).

2.4.3. Sözleşme Maliyetleri

UFRS 15'e göre sözleşmenin yapılması ve yerine getirilmesi (ifası) sürecinde katlanılan maliyetler başka bir standarda dahil olmadığı ve sözleşme ile alakalı olarak görülebildiği sürece bu standarttaki koşullara göre muhasebeleştirilir.

2.4.3.1. Sözleşme Ek Maliyetleri

Şirket herhangi bir müşterisiyle mal ya da hizmet satışı karşılığında sözleşme yapabilmesi için katlandığı ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyor ise, ancak bu durumda söz konusu maliyetleri muhasebeleştirir diğer bir deyişle varlık olarak finansal tablolara alır (TFRS 15, 2020: md.91). Genel olarak sözleşme yapılması için şirket tarafından katlanılan ek maliyetler, şirketin bir müşterisiyle sözleşme yapması durumunda katlanması gereken, sözleşme yapmamış olması durumunda ise katlanmayacağı maliyetlerin bütünüdür (TFRS 15, 2020: md.92). Herhangi bir satış durumunda sözleşmenin yapılmasından bağımsız olarak, sözleşmeler için yapılan her bir masraf finansal tablolara gider olarak alınır (TFRS 15, 2020: md.93). Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, satılan bir varlığın yıpranma payı (itfa) süresinin bir yıl veya daha az olması durumunda sözleşme gerçekleştirilmesi için katlanılan ek maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara alınabilir (TFRS 15, 2020: md.94).

2.4.3.2. Sözleşmede Edimi Yerine Getirme (İfa) Maliyetleri

Müşteriyle imzalanan bir sözleşme gerçekleştirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir Standardın çerçevesinde olmaması durumunda şirket, ancak aşağıdaki şartların hepsinin

karşılanması şartıyla, söz konusu maliyetleri bir varlık olarak finansal tablolara alır (TFRS 15, 2020: md.95):

- Maliyetlerin, direkt olarak bir sözleşmeyle alakalı olması veya şirketin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle alakalı olması,
- Maliyetlerin, şirketin gelecekte performans yükümlülüklerini gerçekleştirmesi, kullanacağı kaynakları oluşturması veya geliştirmesi,
- Maliyetlerin geri dönüşümünün fayda sağlamasının beklenmesi.

Bir sözleşmeyle direkt olarak alakası olan maliyetler aşağıdaki şartları kapsar (TFRS 15, 2020: md.97):

- Direkt İşçilik,
- Direkt Malzeme,
- Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine direkt etki eden maliyetler,
- Sözleşme gereğince müşteriye fatura olarak yansıtılabilecek net bir şekilde ifade edilen maliyetler.
- Şirketin sadece sözleşme gereği katlandığı diğer maliyetler.

Şirket aşağıdaki maliyetlere katlandıkça belirtilen kalemleri finansal tablolara alır. Bunlar (TFRS 15, 2020: md.98):

- Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri,
- Sözleşme bedeline eklenmemiş olup sözleşmenin gerçekleştirilmesinde ortaya çıkan zarar edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,
- Sözleşmede yerine getirilmiş performans yükümlülükleri ile alakalı maliyetler,
- Şirketin performans (edim) yükümlülüklerini yerine getirmiş mi ya da yerine getirmemiş mi olduğunu ayırt edemediği maliyetler.

2.4.3.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Finansal tablolara aktarılan bir varlık, varlığın alakalı olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye teslimi ile uygun bir şekilde düzenli olarak itfa edilir (TFRS 15, 2020: md.99).

Finansal tablolara aktarılan bir varlığın defter değeri aşağıdaki tutarı geçtiği durumda şirket, kâr/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtır (TFRS 15, 2020: md.101):

- Şirketin varlığın alakalı olduğu mal ve hizmetler karşılığında elde etmeyi umduğu bedelin kalan tutarı,
- Direkt söz konusu mal veya hizmetlerin müşteriye tedarik edilmesiyle alakalı olan ve gider olarak finansal tablolara aktarılmamış maliyetler.

2.5. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile TMS 18 Hasılat Standardı Arasındaki Farklılığın Örnekler Üzerinde İncelenmesi

ABC Telekomünikasyon şirketi, yurt içerisinde bir müşteri ile 1 yıllık sözleşme gerçekleştirmiştir. Sözleşme 01.05.2019 tarihinde başlamıştır. GSM hizmetlerini kapsayan sözleşmeye ek olarak herhangi bir ek ücreti olmadan bir adet cep telefonu temin edilecektir. Sözleşme kapsamında müşterinin ödemesi gereken tutar 275,00 TL'dir.

TMS 18 açısından şirket, yapılan bu sözleşmeyi bir tek performans yükümlülüğü halinde kabul eder ve hasılatı buna göre tanımlar. Şirket cep telefonu üzerinde elde edilecek olan hasılatı hesaba katmaz. Cep telefonu maliyetini müşterinin elde etme maliyeti olarak kabul eder ve sadece aylık hizmet ve fayda sağlanması satışından hasılatı tanımlayacaktır.

Sonuç olarak şirket hasılat kaydını aylık olarak gerçekleştirecektir. Muhasebe kaydında, 120 Alıcılar Hesabına 275,00 TL kadar aylık ödeme tutarını borç ve 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına hizmet satışı olarak 275,00 TL alacak kaydı yapacaktır. Aşağıdaki yevmiye kaydında hasılatın muhasebeleştirilmesi gösterilmektedir.

1	120 Alıcılar Hs.	275,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		275,00
	<i>Hasılat Kaydı</i>		

TFRS 15'e göre şirket, hasılatı tanımlarken beş aşamalı model yöntemini kullanır.

1. Sözleşmeyi Belirlemek

Telekomünikasyon şirketi 12 aylık GSM hizmeti sözleşmesi yapmıştır. Bu sözleşmeye ek olarak müşteriye cep telefonu verilecektir.

2. Performans Yükümlülükleri

Yapılan bu sözleşme kapsamında iki adet performans yükümlülüğü bulunmaktadır. Bunlar;

- Cep telefonu teslim etme yükümlülüğü
- 1 yıllık GSM hizmeti verme

3. İşlem Fiyatını Belirlemek

Sözleşmenin işlem fiyatı, aylık 275,00 TL olarak belirlenmiştir. 12 aylık ödememenin toplamı 3.300,00 TL tutarındadır.

4. İşlem Fiyatını Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerine Dağıtmak

Şirket sözleşmede belirtilen cep telefonunu tek olarak 2000,00 TL'ye satmaktadır. Ayrıca sözleşmedeki aynı GSM hizmetini, cep telefonunun satışı dışında 1 yıl taahhülle 160,00 TL'ye satmaktadır. Bu durumda cep telefonu teslim etme ve 1 yıllık GSM hizmeti olan iki adet performans yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatları sırasıyla, 2000,00 TL ve aylık 160,00 TL'de 12 ay toplam 1920,00 TL olacaktır.

Sözleşmedeki 3300,00 TL işlem fiyatı, performans yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarına bağlı olarak, her bir performans yükümlülüğüne dağıtılır.

Tablo 4: İşlem Fiyatının Performans Yükümlülüklerine Dağıtımı

Performans Yükümlülüğü	Cep Telefonu	GSM Hizmeti	Toplam
Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	2.000,00	1.920,00	3.920,00
Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oran	51%	49%	100%
Hasılat (TL)	1.683,00	1.617,00	3.300,00

Kaynakça: Örnek uygulamalar incelenerek oluşturulmuştur.

Yukarıda tabloda, sözleşmede belirtilmiş olan işlem fiyatının performans yükümlülüklerine dağıtılması gösterilmiştir. Cep telefonunun ve 12 aylık GSM hizmetinin bağımsız satış fiyatları sırasıyla 2.000,00 TL ve 1.920,00 TL (160,00 TL x 12 ay) tutarındadır. Satış fiyatlarının toplamı 3920 TL (2.000,00 TL + 1.920,00 TL) tutarındadır. Meydana

gelen bu durumda bağımsız satış fiyatına göre ağırlıklı oran cep telefonu için %51 (2.000,00 TL / 3.920,00 TL), GSM hizmeti için %49 (1.920,00 TL / 3.920,00 TL) olacaktır. Performans yükümlülüklerine eklenecek olan hasılat, sözleşmenin işlem fiyatı olan 3.300,00 TL'dir.

Bu durumda işlem fiyatı cep telefonu için 1.683 TL (3.300,00 TL x %51) GSM hizmeti için 1.817 TL (3.300,00 TL x %49) olarak dağıtılmalıdır.

5. Şirket Performans Yükümlülüğü Gerçekleştirdiğinde (Karşılığında) Hasılatın Tanınması

Şirket, müşterisine cep telefonunu teslim ettiği anda 1.683,00 TL'lik hasılatı mali tablolarında tanımlıdır. Şirket GSM hizmetini müşterisine aylık olarak sunmasından sebeple, toplam 1.617,00 TL hizmet işlem fiyatının aylık hasılatı 134,75 TL (1.617,00 TL / 12 ay) olarak tanıyacaktır. Bu durumda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

Cep Telefonu Satışı

Şirket, cep telefonunu sözleşme başlangıcı 01.05.2019 tarihinde müşteriye teslim ettiğinde; 1.683,00 TL cep telefonu bedelinin ilgili dönemine ait 8 aylık kısmı 1.122,00 TL'yi 181 Gelir Tahakkukları (Faturalandırılmamış Gelirler) hesabına borç, geri kalan 561,00 TL'yi 281 Gelir Tahakkukları hesabına borç ve 1.683,00 TL'yi 600 Yurt İçi Satışlar hesabına alacak kaydeder.

1	181 Gelir Tahakkukları Hs.	1.122,00	
	281 Gelir Tahakkukları Hs.	561,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		1.683,00
	<i>Cep Telefonu Satış Kaydı</i>		

GSM Hizmetinin Satışı

Sözleşmede belirtilen GSM hizmeti gerçekleştirildiğinde, 275,00 TL aylık sözleşme bedeli 120 Alıcılar Hesabına borç, 134,75 TL (1617 TL /12 ay) GSM hizmet satış payı 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına alacak ve aylık 140,25 TL (1683 TL /12 ay) cep telefonu payı

181 Gelir Tahakkuku (Faturalandırılmamış Gelirler) hesabına alacak olarak kaydedilir. Her ay aynı muhasebe kaydı 12 ay boyunca gerçekleştirilir.

1	120 Alıcılar Hs.	275,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		134,75
	181 Gelir Tahakkukları Hs.		140,25
	<i>GSM Hizmet Satış Kaydı</i>		

Uygulamanın TMS 18 ve TFRS 15'e göre Karşılaştırılması

TFRS 15'e göre şirketler kârlarını, TMS 18'den çok daha farklı bir şekilde kaydedip raporlamaktadırlar. 12 aylık uzun bir vadeden oluşan sözleşmelerde kâr tutarının toplamı TMS 18 ve TFRS 15 'e göre değişmiyor aynı zamanda raporlama vakitlerindeki kâr tutarlarının farklı olduğu görülmektedir. Bahsedilen bu durum bir muhasebe dönemi dahilinde tamamlanmayan sözleşmeler için önem arz etmektedir. Yukarıdaki uygulama örneğine ek olarak sözleşme başlangıç tarihi 01.05.2019 olduğunu farz edersek TMS 18 ve TFRS 15'e göre 31 Aralık 2019'da yapılacak raporlamada 8 aylık sözleşme hasılatının toplam tutarı aşağıda Tablo 5'de gösterilmektedir.

Tablo 5: TMS 18 ve TFRS 15'e göre Dönem Sonu Hasılatı Tanımlanması

Performans Yükümlülüğü	Cep Telefonu (TL)	GSM Hizmeti (TL)	Toplam (TL)
TMS 18	0	2.200,00	2.200,00
TFRS 15	1.683,00	1.078,00	2.761,00
8 Ay x 275 TL = 2200,00 TL GSM Hizmeti			
8 Ay x 134,75 TL = 1078,00 TL GSM Hizmeti			

Kaynakça: Örnek uygulamalar incelenerek oluşturulmuştur.

TMS 18'e göre 01.05.2019- 31.12.2019 dönemindeki 8 aylık süreçte aylık 275,00 TL ödemeler yaparak toplam 2.200,00 TL'lik hasılat gerçekleşecektir. TFRS 15'e göre cep telefonu sözleşme başlangıcı olan 01.05.2019 tarihinde müşteriye teslim edilecektir. Gerçekleşen bu durumda 1.683,00 TL Cep telefonu payı hasılat olarak kaydedilecektir. Aynı zamanda GSM hizmetinin içerisinde bulunan dönem sonuna kadar hasılat tutarı

1.078,00 TL (134,75 TL x 8 ay) olacaktır. Dönem sonu geldiğinde TFRS 15'e göre her iki tutarı toplayarak 2.761,00 TL toplam hasılat kaydedilecektir. Her iki standarda göre hesaplanan hasılat tutarları birbirlerinden farklı olacağı için kâr ve dönem sonu kârı üzerindeki etkileri farklılık göstermektedir (Keskin ve Dinçer, 2015: 244).

Yukarıda örnek üzerinde de gösterildiği gibi TMS 18 ile TFRS 15 arasındaki en önemli fark, bir ya da birden çok mal ve hizmet satışını kapsayan çoklu gelir unsurunu içeren anlaşmaların ne şartlarda muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair ilkeleri TFRS 15 net bir şekilde ifade etmiştir. Daha açık bir ifadeyle mal ve hizmet satışını kapsayan sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi aşamasında her bir mal ya da hizmet için ayrı edim yükümlülükleri belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu varlıklarının kontrolü müşteriye devredildikçe hasılat finansal tablolara alınmaktadır (Demir ve Bahadır, 2018: 330-331).

2.6. Vergi Mevzuatı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Hasılat Yaklaşımı Arasındaki Temel Farklar ve Bu Farkların Uygulamaya Etkileri

Uluslararası Finansal raporlama standartları ile vergi mevzuatının hasılatı finansal tablolara aktarmasıyla alakalı yaklaşımları oldukça birbirinden farklıdır. Hasılatın finansal raporlama standartları (TFRS) gereği şirketler tarafından finansal tablolara aktarılmasında belirli bazı kurallar çerçevesinde kalınarak, şirketler kendi muhakeme yapma yetkilerini kullanabilmektedirler. Fakat Vergi mevzuatı açısından işler böyle gerçekleşmez. Hasılatın hangi tutar üzerinden ve ne zaman finansal tablolara aktarılacağı oldukça net ve katı kurallara bağlanmıştır. Hiçbir esnek yapısı yoktur.

Bu iki farklı yaklaşım Türkiye'de bütün sektörlerde faaliyet gösteren TFRS ile uyumlu ve bu uyum çerçevesinde raporlama sunan şirketleri iki sebep kapsamında etkilemektedir. Birincisi; Şirketler TFRS'ye uygun raporlar yapmasına rağmen 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 64'üncü maddesinin beşinci bendi gereğince defterlerini tutarken VUK'nin yapmış olduğu düzenlemelere uymak zorundadırlar. Bu sebep sonucunda şirketler defterlerini Vergi mevzuatına uygun bir şekilde tutmak zorundadırlar. Ve böylelikle şirketlerin hesaplamış olduğu iki ayrı hasılat tutarı ortaya çıkacaktır. İkincisi; Türkiye sınırları içerisinde uygulanan Vergi mevzuatının ilkelerinde esneklik olmadığı için işletmeleri zor duruma sokmaktadır.

Vergi Kanunları Hasılatı; bir şirketin faaliyet konusu dahilinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin karşılığında gerçekten hak ettiği ya da elde ettiği değerlerin parasal

karşılığı olarak tanımlamıştır (Gözlüklü, 2017: 173). TFRS 15 ise hasılatın tanımını, "*İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir* " olarak yapmıştır (TFRS 15, 2020: Ek. A). Aslında tanımlar birbirine yakın anlamlar ifade etmektedir. Fakat hasılatın finansal tablolara aktarılma zamanında ve toplam tutarında ciddi farklılıklar mevcuttur.

Vergi mevzuatı gereğince hasılatın meydana gelmesi mal teslimi ya da hizmetin yerine getirilmesi ile gerçekleşmektedir (Ergin, 2016: 50). Hasılatın finansal tablolarda yer alabilmesi için içerdiği tutar ve miktar konusunda kesinlik ifade etmesi gereklidir (Gözlüklü, 2017: 175). Yukarıda daha önce belirtilmiş olduğu üzere UFRS 15 gereğince hasılatın finansal tablolara alınma süreci 5 aşamalı model üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda VUK ve TFRS dikkate alınarak ortaya çıkacak olan farklılıklar aşağıda iki başlık altında ifade edilmiştir.

2.6.1. İşlem Bedelinde Ortaya Çıkan Farklılıklar

Vergi uygulaması kapsamında finansal tablolara dahil edilen hasılat tutarı artık kesinleşen hasılat tutarını ifade etmektedir. Ödeme ve satış tarihleri arasındaki herhangi bir vade farkının bulunması sonucunda artık hiçbir değişiklik gerçekleştirilemez. Bu durumla birlikte alacak eğer senede bağlıysa, dönem sonuna gelindiğinde basit faiz oranı esas alınarak reeskonta tabi tutulmak üzere reeskont faiz geliri ortaya çıkar (Ergin, 2016: 51).

TFRS 15 gereğince işlem bedelinin vergi mevzuatına göre finansal tablolara aktarma işlem bedeliyle farklılık göstermesine sebep olacak ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (TFRS 15, 2020: md.51-63):

- Sunulmuş olan mal veya hizmetin bedeli, değişken bir tutar olarak görülebilir veya değişken bir tutarı ifade kapsayabilir. Bunlar indirimler, para iadeleri, teşvikler vb. Öğelerden kaynaklanabilir. Bu söz konusu durumda şirketler hasılatı beklenen değer veya en iyi tahmin yöntemleriyle hesap ederler. Ortaya çıkan bu tutar, vergi mevzuatı gereğince finansal tablolara aktarılmış olan hasılatın farklılık gösterecektir.
- Şirket satışını gerçekleştirdikten sonra alıcının satın aldığı varlığı iade etmesi gibi bir beklenti içerisindeyse, şirket bu tutarı varlığın satışını gerçekleştirdiği an hesaplayarak hasılatın düşer. Vergi mevzuatı gereğince ise hasılatın hepsi finansal tablolara aktarılır, iade gerçekleştiği an bu tutar finansal tablolarda gösterilir.

- UFRS 15 gereği sözleşme bedelinin tahsil edileceği zaman, müşteriye veya şirkete finansman konusunda ciddi bir fayda sağlıyor ise şirket paranın zaman değerine göre düzeltmeler yapar (UFRS 15, 60'ıncı paragraf). UFRS 15'in 63'üncü paragrafı gereğince bu düzeltmeye bir istisna getirilmiştir. Mal veya hizmetin devredilmesi ile bedelin tahsil edilmesi arasındaki süre bir sene veya daha kısa ise finansman bileşenine ilişkin düzeltme yapılamayacağı ifade edilmiştir. Vergi mevzuatında finansman bileşenine dair bir düzeltme gerçekleştirilmeyeceğinden dolayı finansal tablolara aktarılan hasılat tutarında farklılık meydana gelecektir.

2.6.2. Finansal Tablolara Alınma Zamanında Ortaya Çıkan Farklılıklar

Vergi mevzuatı ve TFRS 15 arasındaki farklılıklardan birkaçı hasılatın finansal tablolara aktarıldığı döneme aittir. Bu farklılıklar aşağıdakiler gibidir (Gözlüklü, 2017: 177):

- Vergi mevzuatı gereğince hasılatın finansal tablolara aktarılması zamanı kesin ve nettir, mal teslimi veya hizmetin gerçekleşmesi ile meydana gelir ve hasılatın bu an itibarıyla finansal tablolara aktarılması gereklidir. Ancak TFRS 15 gereğince malın teslimi ya da hizmetin ifası gerçekleşse bile yerine getirilmesi gereken ölçütler vardır. Örneğin malın teslimatı gerçekleşmiş ancak işlemin tutarı belirlenemiyor ise şirket hasılatı finansal tablolara aktaramayacaktır. Bu tür durumlarda vergi mevzuatı ve TFRS'ler arasında farklılıklar meydana gelecektir.
- TFRS 15 gereğince bazı zamanlarda hasılat meydana getiren bir sözleşmenin unsurlarına ayrılması ve her biri için hasılat bedelinin bireysel satış fiyatları ile orantılı olacak şekilde ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Bu gibi durumlarda bir unsura dair hasılatın hemen diğer unsura dair hasılatı takip eden zaman içinde finansal tablolara alınması söz konusu olabilmektedir. Bunun gibi durumlar oluştuğunda UFRS ile vergi mevzuatı arasında hasılatın finansal tablolara aktarılması zamanına ilişkin farklılıklar meydana gelebilecektir.
- UFRS 15 gereğince belirli şartları barındıran zamana yayılı performans yükümlülüklerine dair hasılat da zamana yayılı bir şekilde muhasebeleştirilerek finansal tablolara aktarılır. Dolayısıyla 35'inci paragraftaki ilgili şartları kapsayan bir inşa sözleşmesine dair hasılat, inşanın devam ettiği aylar süresince her ay sözleşmede belirtilen tarihin gün sonuna gelindiğinde hasılat hesaplanarak finansal tablolara aktarılır. Vergi mevzuatı uyarınca ise inşa sözleşmelerinde hasılat inşanın tamamı ifa

edildiğinde finansal tablolara aktarılır. Bu da inşaat şirketleri açısından hasılatın finansal tablolara aktarılması konusunda önemli bir farklılık ortaya koymaktadır.

- Hizmet sunumunda ise hizmetin tamamlanmış kısmının tespit edilmesi açısından şirketlere tanınan belirleme yetkisi vergi mevzuatında yer almamaktadır. Vergi mevzuatı gereğince hizmet satışında tahakkuk esası uygulanmaktadır ve edimlerin karşılıklı olarak gerçekleştirilmesi bununla birlikte hukuken istenebilir hale gelen tutarlar hasılat olarak finansal tablolara aktarılır.



3. HİZMET SEKTÖRÜ ÜZERİNE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Hizmet sözleşmeleri, hizmet üretimi gerçekleştiren işletmeler tarafından, sunulan hizmete göre farklılık gösteren, belli standartlara bağlı kalmayan, gerçekleştirilecek olan hizmetin içeriğine ve özelliklerine göre farklılık ortaya koyan sözleşmelerdir. Söz konusu sözleşmeler satıcı ve alıcı arasında gerçekleştirilen, satıcının müşterisi adına sözleşme içerisinde belirtilen işi yaptığını ya da ilerleyen tarihlerde yapacağını ifade eden yazılı ve imzalı bir evraktır. Hizmet sözleşmelerinin şekil ve şartları ile ilgili hiçbir yasal düzenleme bulunmamaktadır (Ercan, 2014: 7).

TFRS 15 kapsamında mal ya da hizmet satışlarını içeren tüm sözleşmelerden meydana gelen hasılat beş aşamalı model düşünülerek hesaplanmaktadır. Bu duruma göre hasılat, işlem fiyatına bağlı bir şekilde satılmış olan mal ya da hizmetlerin müşteriye devrinin gerçekleştiği anda, belirli bir tarihte ya da zaman içerisine yayılı bir şekilde muhasebeleştirilir ve mali tablolara alınmaktadır (Aktaş ve Varol, 2017: 31).

Uygulama bölümünde hizmet sektörü adı altında yer alan, faaliyet konuları birbirinden farklı iki sektör üzerinde durulacaktır. Bunlar;

- Otelcilik Sektörü
- Yazılım Sektörü' dür.

3.1. Otelcilik Sektörü Hakkında Genel Bilgi

Otelcilik sektörü, turizm sektörünün çok önemli bir parçasıdır. Ülkemizi ziyaret için gelen yabancı turistler ile yerli turistlerimizin konaklama ihtiyacını karşılamaktadır. Bu sayede farklı kültürlerden insanların bir araya gelmesini sağlayan ve ülkemize döviz girişi konusunda da oldukça etkili olan bir sektördür (Kilili vd., 2020: 240). Yalnızca tatil amaçlı değil kongre, etkinlik, toplantı vb. amaçlar içinde tercih edilmektedir.

Genel bir ifadeyle konaklama adı altında faaliyet gösteren işletmelerin varlıklarını sürdürdükleri müddetçe birçok finansal nitelikte işlem gerçekleştirdikleri görülmektedir. Bu gerçekleşen işlemlerin bazıları dönen ve duran varlıklar ile uzun ve kısa vadeli yabancı kaynaklar üzerinde etki ederken, bazıları ise öz kaynaklar üzerinde etki meydana getirmektedir. Öz kaynakların etki oluşturan çoğu işlemleri gelir tablosuna aktarılıp orada

izlenmektedir. Bazı işlemler ise faaliyet dönemi içinde maliyet hesaplarında takip edilir ve dönem sonunda gelir tablosu hesaplarına taşınır (Şengel, 2017: 104).

Otel işletmelerinin gerçekleştirmiş olduğu bütün hizmet satışlarından kazanmış olduğu gelir için KDV hesaplaması uygulanır ve bu kayıtlar 391 Hesaplanan KDV hesabında takip edilir. KDV konusunda gerçekleştirilen tüm işlemler yurt içi ve yurt dışı mal ve hizmet satın alınması konusunda farklılık gösterir. Yurt içerisindeki mal ve hizmet satışları sonrası meydana gelen KDV faturalarda gösterilirken, yurt dışında müşteri adına düzenlemiş olan faturada gösterilmez. Bu durumla ilgili yapılan açıklama 26 numaralı KDV Genel Tebliğinde mevcuttur (Şengel, 2017: 104).

Duman'a (2007: 28) göre, hasılat kavramı kapsamında sözleşmede kararlaştırılan bedel karşılığında işletme tarafından üretilmiş olan mal ve hizmetlerin belirtilen tarihte müşteriye devredilmesi gerekmektedir. Böylece oluşan borçlarda azalma gerçekleşecektir. Bu meydana gelen işlemler çerçevesinde üçüncü kişilerden elde edilen tutarların işletmeye ekonomik bir fayda sağlamadığını da belirtmiştir. Bu açıklamalar ışığında otel işletmelerinin faaliyeti gereği oluşan gelirlerine konu olan asıl iki temel unsuru vardır. Bunlar:

- Oda gelirleri ve
- Yiyecek – içecek gelirleridir.

(Diğer Gelirler ise otel işletmelerinin ekstra sunmuş olduğu hizmet ve satışların gerçekleştiği bölümleri tarafından sağlanan gelirlerdir.)

Otel işletmeleri faaliyetleri gereği gerçekleştirmiş oldukları mal ve hizmet satışları karşılığında sahip oldukları gelir açısından üretim işletmeleriyle farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar aşağıdaki gibidir (Çetiner, 2002: 243):

- Üretim işletmelerinde gerçekleşen üretim stoklanabilir haldeyken, hizmet işletmelerinde bu mümkün değildir. Hizmet işletmelerinde üretim ve tüketim eş zamanlı gerçekleşir. Tüketim gerçekleştiği anda satış da gerçekleşmiş kabul edildiği için bu işlem hızlı bir şekilde ön büro ya kayıt edilir.
- Otel işletmelerinde mal ve hizmet çeşitliliğinin fazla olmasından kaynaklı birbirinden farklı olan birçok satış meydana gelmektedir. Bu satışların konaklama

biçimine göre bir bütün olarak (her şey dahil) ya da ayrı bir şekilde fiyatlandırılıp muhasebeleştirildiği görülmektedir.

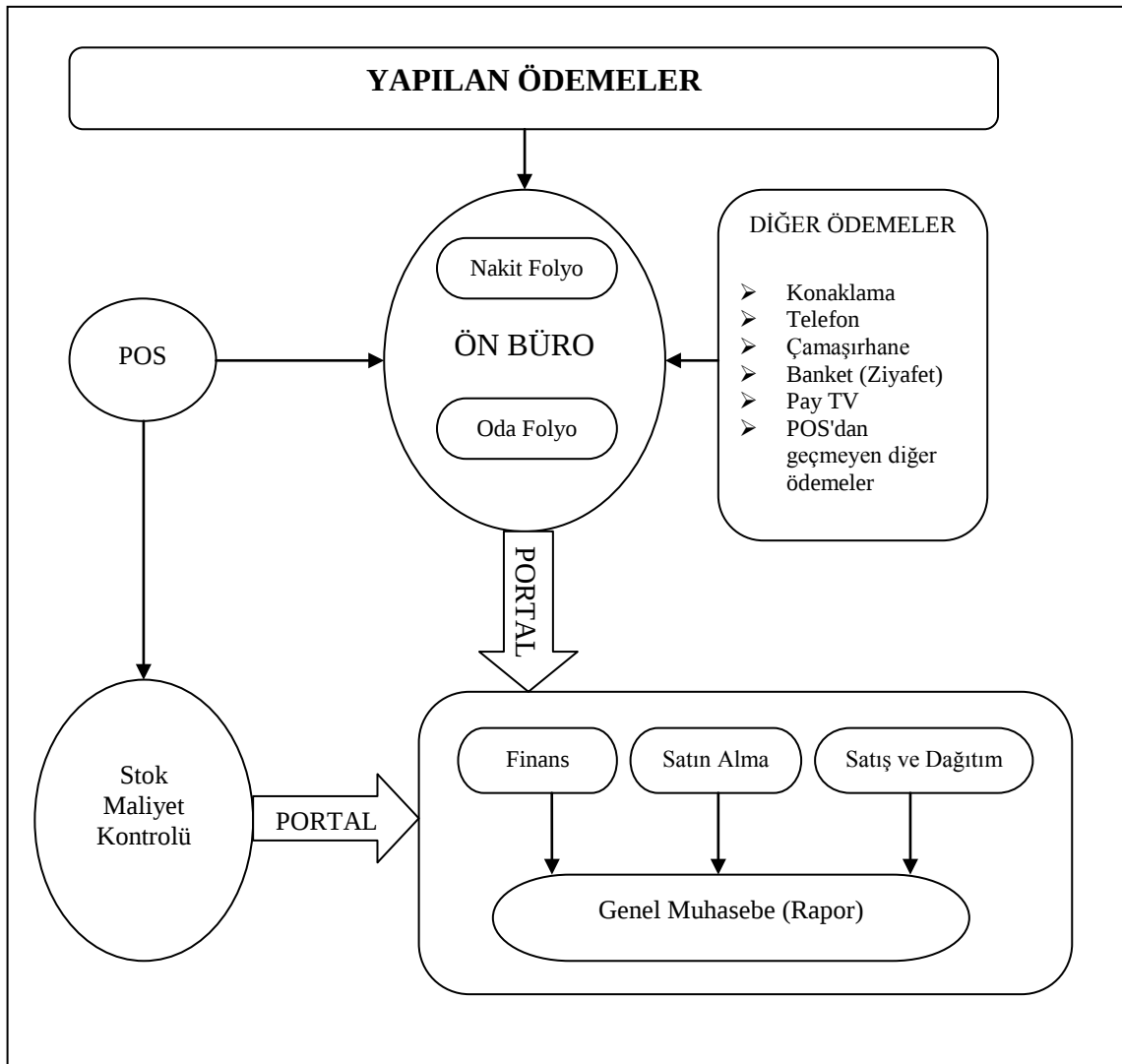
- Satışlar TL ya da döviz cinsinden gerçekleştirilebilir. Bu şirketin inisiyatifine bağlıdır.
- Üretim işletmelerinde satışı gerçekleşmiş olan bir malın takibi satış maliyetleri ve gelirleri olmak üzere iki farklı kalem üzerinden gerçekleştirilirken, otel işletmelerinde genel olarak gerçekleştirilmiş olan mal ya da hizmet satışı bir araya getirilerek bir tek gelir ve maliyet kalemi üzerinden takip edilmektedir. Örnek olarak üretilen yemeklerin ve içeceklerin yiyecek gelirleri adındaki bir kalem üzerinden takip edilmesi verilebilir.

Otel işletmelerinde edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sürecinde zamana yayılı yaklaşım benimsenmektedir. Bunun sebebi ise otel işletmeleri hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerdir (Uyar Oğuz vd., 2020: 1494). Hizmet eş zamanlı üretilip tüketilen bir varlıktır.

Otel işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler stoklanamadığı için, otelin ana geliri olan oda satışları ön planda olmak üzere yiyecek ve içecek satışlarından sebebiyle sahip olduğu gelirin kayıtları eksiksiz bir şekilde zamanında gerçekleşmelidir. Bu yüzden ön büro departmanında kesintisiz bir iletişim ve yönetim sistemi desteği ile müşterilere (konuklara) ait hesap kartlarının (folyoların) takibi hassasiyetle önem arz etmektedir (Eraslan, 2013: 1).

Günümüzde çağdaş, yenilikçi otel işletmelerinde birbiri ile bağlantılı, senkronize olarak kullanılan otomasyon programları mali işlemlerin takip edilmesinde önemli derecede kolaylık sunmaktadır. Otel işletmeleri için birçok farklı ihtiyacına karşılık gelen birden çok çözüm üretebilen modüller de geliştirilmiştir. Aşağıda bulunan Şekil 10 içerisinde standart bir otel işletmesinin genel olarak işleyişi gösterilmektedir. Ayrıca ön büro modülü tesis içerisinde gerçekleşen tüm gelirlerin bir araya getirildiği yerdir. Burada her bir konuktan elde edilen gelir için ayrı takip mevcuttur. Ve konukların her türlü işlemi buradan izlenir. Örnek olarak bahsetmek gerekirse, konuğun gerçekleştirmiş olduğu telefon, internet, kuru temizleme, oda servisi gibi ihtiyaçları ve bunun dışında kalan bütün ihtiyaçları burada izlenmektedir. POS (point of sale – satış noktası) müşterinin otel içerisinde farklı noktalardan satın almış olduğu mal ve hizmetlerin otel işletmesi tarafından takibi ve müşteri hesaplarına (folyolarına) aktarılmasına yardımcı olan bir modüldür.

Bunların maliyet kontrol ve takipleri ile stokların takibi stok – maliyet kontrol üzerinden gerçekleşir. Bahsetmiş olduğumuz bu modüller ile ilgili en önemli konu ise otel işletmesi tarafından kullanılan bütün modüller kendi arasında bir portal yardımıyla birbirlerine bağlıdır (Uyar Oğuz vd., 2020: 1496). Bu sebeple ilk olarak ön büroda gerçekleşmiş olan kayıtlar ve diğer tüm noktalardaki meydana gelen satışlar ile stoklar, maliyet hesaplamaları ve giderlerin kayıtlarının hızlı bir şekilde takip edilmesini aynı zamanda müşteri memnuniyetini ve diğer departmanlar arasındaki bağlantının kesintisiz sürmesini sağlamaktadır (Akgöz, 2011: 25). Otelin genel işleyişi aşağıdaki Şekil 10' da detaylı olarak gösterilmektedir.



Şekil 10: Otelin Genel İşleyişi

Kaynak: Millî Eğitim Bakanlığı, (2013), *Ön büroda Seyahat İşlemleri*, Ankara.

Daha önce de bahsettiğimiz üzere otel işletmelerinde meydana gelen gelirler öz kaynak artışına sebep olur. Bu yüzden oda gelirleri ve yiyecek – içecek gelirlerinin dışında yer alan kira gelirleri gibi gelir unsurları da dikkate alınmalı, hesaplanmalar bu şekilde gerçekleşmeli ve gelir tablolarında açıkça gösterilmelidir (Uyar vd., 2020: 1496).

Otel İşletmelerinde gelirlerin muhasebeleştirilmesi;

- Oda Gelirlerinin muhasebeleştirilmesi:
 - Oda gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
 - Acente aracılığıyla yapılan satışların muhasebeleştirilmesi,
- Yiyecek-İçecek Satışlarının Muhasebeleştirilmesi,
- Diğer gelirlerin muhasebeleştirilmesi şeklinde gerçekleştirilir.

Otel İşletmelerinin genel olarak gelir kalemleri sayfiye oteli ile şehir otelleri arasında farklılık gösterir fakat yine de genel kapsamda aşağıdaki Tablo 4'te ki gibi gösterilebilir:

Tablo 6: Otel İşletmesi Gelir Kalemleri

OTEL İŞLETMESİ GELİR KALEMLERİ	
Oda Gelirleri	Ziyafet Gelirleri (Banket Gelirleri)
Kontratlı Oda Gelirleri	Ziyafet Yemeği Gelirleri
Grup Oda Gelirleri	Ziyafet Alkolsüz İçecek Gelirleri
Grup Oda Gelirleri	Ziyafet Alkollü İçecek Gelirleri
Kişisel Oda Gelirleri	Banket Salonu Kiralama Geliri
Geç Check - Out (Çıkış) Gelirleri	Müzik & Eğlence Gelirleri
No - Show (Odada konaklama yapmayan konuk) Gelirleri	TOPLAM ZİYAFET GELİRİ
TOPLAM ODA GELİRLERİ	Transfer Gelirleri
Yiyecek ve İçecek Gelirleri	Araba Transferi
A Restoranı Yiyecek Gelirleri	Araba Kiralama
A Restoranı Alkolsüz İçecek Gelirleri	Gidiş- Dönüş Transfer Hizmet Gelirleri
A Restoranı Alkollü İçecek Gelirleri	TOPLAM ULAŞTIRMA GELİRİ
Lobi Bar Yiyecek Gelirleri	Kuru Temizleme Hizmetleri
Lobi Bar Alkolsüz İçecek Gelirleri	Çamaşır
Lobi Bar Alkollü İçecek Gelirleri	TOPLAM KURU TEMİZLEME HİZMETLERİ
Mini bar Yiyecek Gelirleri	Eğlence Hizmetleri- SPA
Mini bar İçecek Gelirleri	Masaj
Oda Servisi Yiyecek Gelirleri	TOPLAM EĞLENCE HİZMETLERİ GELİRİ
Oda Servisi Alkolsüz İçecek Gelirleri	Ekstra Eğlence Hizmetleri
Oda Servisi Alkollü İçecek Gelirleri	Balon Uçuş
Diğer Yiyecek Gelirleri	Özel Turlar
Diğer İçecek Gelirleri	TOPLAM EKSTRA EĞLENCE HİZMETLERİ GELİRİ
TOPLAM YİYECEK İÇECEK GELİRİ	Çeşitli Gelirler
İletişim Gelirleri	Oda Anahtar Kartı Geliri
Uluslararası Telefon Geliri	Çiçek Ücreti
Şehir İçi/Dışı Telefon Geliri	Tip
Kargo Geliri	Komisyonlar Genel
TOPLAM İLETİŞİM GELİRİ	TOPLAM ÇEŞİTLİ GELİRLER

Kaynak: (Uyar Oğuz vd., 2020: 1497)

Oda Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Otel işletmelerinde temel olarak ana faaliyet konusu kapsamında yer alan odaların satışından sebeple sahip olunan gelirler 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı ve 601 Yurtdışı Satışlar Hesabı'nda izlenmektedir. Yurt içi kapsamında gerçekleşen satışlar esnasında meydana gelen KDV tutarı 391 Hesaplanan KDV hesabında izlenir. KDV oranı da %8 olarak uygulanmaktadır. Yurtdışı oda gelirleri kapsamındaki satışlar da ise 3065 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre Yurtdışı Konaklama Bedellerinin Belge Düzeni ile KDV uygulaması

hükmü getirilmiştir. Ayrıca konuklar tarafından yapılan ödemelerin tahsilatının genel olarak kredi kartı vasıtasıyla gerçekleştiği ve peşin, bankadan havale gibi yöntemlerinde kullanıldığı görülmektedir (Uyar Oğuz vd., 2020: 1498). Genel olarak otellerde oda fiyatları değişkenlik gösteren bir yapıya sahiptir. Bu durum sezon içi ve sezon dışı sebebi ile de gerçekleşmektedir (Emeksiz vd. 2013: 48).

Oda gelirlerinin muhasebeleştirilmesi esnasında dikkat edilecek olan en önemli nokta hizmetin ifasının gerçekleştirilmiş olmasıdır. Yani konuğun mal ve hizmetten faydalanmış olması durumunun gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca otel işletmesi faaliyette bulunduğu konularda ilgili satış hesabı altında alt hesaplar açarak satışlarının takibini gerçekleştirebilmektedir. Otel işletmelerinde elde edilen gelirler lokasyona bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; şehir otelleri dahilinde banket(ziyafet) organizasyonlarından sebeple elde edilen gelirler oda gelirlerini genel olarak geçmektedir. Bu durumla birlikte oda gelirlerinin kapsadığı gelir kalemleri aşağıda belirtilmiştir (Uyar Oğuz vd., 2020: 1498):

- Erken Rezervasyon Gelirleri,
- Erken Giriş Ücretleri,
- Walk - in Gelirleri (Rezervasyonsuz Gelen Müşteri Gelirleri),
- Late Check - Out Gelirleri (Odasından vaktinde çıkış yapmamış olan Müşteri Gelirleri),
- Erken Rezervasyon Gelirleri,
- No Show Gelirleri (Hizmet ifası esnasında müşterinin bu durumdan faydalanmamasına rağmen kendisinden tahsil edilen tutardır).

Yiyecek - İçecek Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Otel işletmelerinde gelirin yaklaşık yarısı yiyecek içecek satışlarından sağlanmaktadır. Bu yüzden bu gelir kalemi büyük bir önem kazanmaktadır (Akbulut ve Arslan, 2015: 77). Genel olarak yiyecek-içecek kalemleri işletmenin gerçekleştirmiş olduğu oda satışı türünün konusuna göre farklılık göstermektedir. Örneğin her şey dahil olarak satış yapan konaklama ile faaliyet gösteren otellerde yiyecek-içecek gelirleri tamamen oda fiyatı kapsamında değerlendirilir ve oda ücretinden olmak üzere bir pay (breakdown) ayrılır. Bu oranın belirlenmesi otel işletmesinin inisiyatifindedir. Genel olarak bu oran %7 kahvaltı, %15 öğlen yemeği ile %23 akşam yemeği şeklinde uygulanmaktadır.

Bazen fiyat her ne olursa olsun işletme direkt kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemeği olarak sabit bir tutar belirleyebilir. Ayrıca oda + kahvaltı otellerinde de bu uygulama mevcuttur. Örneğin Z oteli her oda satışı için kahvaltı maliyetini 30 TL olarak belirleyebilir. Söz konusu işlemin uygulanması yiyecek içecek maliyetlerinin kontrolünün daha kolay yapılmasını ve hesaplanmasını sağlamaktadır (Uyar Oğuz vd., 2020: 1501). Otele giriş yapan konuklar satın aldıkları odanın kapsamına göre her şey dahil yada sadece kahvaltı olmak üzere farklı yiyecek içecek seçeneklerini kullanmaktadırlar. Bunların dışında otel dahilinde bulunan diğer outlet (bar, restoran, büfe vb.) noktalarından da alışveriş gerçekleştirmektedirler (Güldemir vd. 2013: 10).

Yürürlüğe girmiş olan son kanun kapsamında oda satışları dışında satışı yapılan her bir alkollü ürün üzerinden %18 KDV uygulanmaktadır. Bu KDV oranı temel gıdalar; yemek, pasta, çay vb. için %8 olarak uygulanmaktadır. Aynı zamanda restoran ve barlarda gerçekleşen satışlar ile banket (ziyafet) organizasyonlarından kaynaklı olarak elde edilen yiyecek-içecek gelirlerinin de muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Fakat banket organizasyonlarından elde edilen gelirler organizasyon gerçekleşmediği sürece kayıt (charge) edilemez. TFRS 15 “*edim yükümlülüğü yerine getirildikten sonra muhasebe kaydı yapılır*” ifadesi kapsamında ilgili kayıtların gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca müşteri ile yapılmış olan sözleşme garantili olan bir sözleşme ise otel işletmesi sözleşmenin iptali durumunda bile ücretini alacaktır ve belirtilen tarihler çerçevesinde gelir olarak mali kayıtlarını gerçekleştirecektir (Uyar Oğuz vd., 2020: 1501).

3.2. Yazılım Sektörü Hakkında Genel Bilgi

Yazılım sektörü, günümüzün durmadan gelişen endüstrilerinden biri durumuna gelmiştir. Yalnızca AB, ABD ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerin dahilinde sınırlı bir endüstri halinde olarak kalmamıştır. Birçok gelişmekte olan ülkenin de giderek başarılı birer uygulayıcı olarak küresel rekabete dahil olduğu bir sektör haline gelmiştir (Yılmaz, 2007: 10).

İlerleyen zaman sebebiyle ülkemizde internet kullanımı sürekli artmaktadır. Buna bağlı olarak artan teknoloji bilinci, bilgisayar sahipliği oranındaki artış, teknolojiye yatkınlık ve çabuk benimseme gibi faktörler yazılım sektörünün gelişimine büyük oranda katkı sağlamaktadır. Bu gelişmeler sonucunda ülkemizde 2018 yılı itibari ile 47 ülkeye yazılım ihracatı gerçekleştirilmiştir. Toplam yazılım ihracatı tutarı ise 3 milyon dolar

civarında meydana gelmiştir. Türkiye'nin toplam yazılım pazarı 7 milyar dolar civarındadır. İç pazarda da kamuda yerli yazılım kullanım oranı %50 seviyesindedir. İstihdam rakamları ise 300 - 320 bin kişinin bu sektörde çalıştığını göstermektedir (URL-11, 2018).

İşletmeler açısından, yazılım sektöründe faaliyete başlama konusunda ilk adım, yatırım maliyetlerinin tutarının düşük olması sebebiyle diğer sektörlerle kıyasla kolaydır. Sektöre girebilmek için en çok ihtiyaç duyulan unsurlar, insan kaynağı ve işletme sermayesi olarak ifade edilebilir. Genel olarak sektöre ilk defa girecek olan yatırımcılar kendi üretmiş oldukları yazılımları geliştirmek ve pazarlamak için işletme kurmaktadır (Taşçı ve Güder, 2006: 5).

Yazılım ticareti geçmişten günümüze kadar gelen ticaret ve üretim yapısı açısından klasik olan ticaretten farklı bir uygulama sunmaktadır. Genel bir şekilde tanımını yapmak gerekirse yazılım, çeşitli görevleri yerine getirmek için üretilen elektronik araçların arasındaki iletişimi ve senkronizasyonu sağlayan, bahsedilen araçların kullanılabilirlik düzeyini ve görevlerini geliştirip, yükseltmeye yarayan makine komutları olarak ifade edilmektedir (Yılmaz, 2007: 10). İşletmeler yazılımın üretimini iki temel amaç için gerçekleştirirler. Ya satın işletmeleri için ekonomik yarar sağlamak amacıyla ya da kendi kullanımları için üretim gerçekleştirirler (Calayoglu ve Yılmaz, 2015: 130).

Yazılım, üretimini yapan işletme açısından bakıldığında piyasaya sunulmuş olan nihai bir mal ya da hizmet iken satın alan işletmeler için kurumsal bakımdan bütün iş ve işlemlerin platformunda yürütüldüğü bir işletme, bir değer üretme ya da bir iş planı aktivitesidir (Taşçı ve Güder, 2006: 3). Yazılım sektöründe varlığını sürdüren işletmelerin müşterileriyle yaptığı ve yapacağı sözleşmeler genel olarak aşağıdaki unsurları içermektedir (URL-5, 2017):

- Yazılım lisansı,
- Gelecekteki güncelleme veya geliştirme/iyileştirmeler,
- Ek yazılım ürünleri,
- Değişim ve platform transfer etme hakları,
- Teslim sonrası destek hizmetleri (PCS),
- Kurulum,
- Diğer hizmetler.

Yazılım sektöründeki gelir kalemleri ise şunlardır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 21):

- Lisans Satışları,
- Özel yazılım geliştirme,
- Yazılım Desteği,
- Yazılım Bakım Hizmeti,
- Yazılım Kurulum Hizmeti,
- Eğitim Hizmeti,
- Bilişim Danışmanlığı,
- Sunucu Kiralama Hizmeti,
- Yazılım, Platform ve Altyapı Servisleridir.

3.3. Otelcilik Sektörü Örnek Uygulama

Örnek 1: ABC otel işletmesi Ahsen Kartal adlı konuğu için her şey dahil 4 gece 5 gün konaklama rezervasyonu garantili bir şekilde kayıt gerçekleştirmiştir ve bu kayıta bağlı olarak sözleşme yapılmıştır. Ahsen Kartal 05 Temmuz 2020 tarihinde otele giriş gerçekleştirmiş ve ödemesinin %60'ını otel işletmesine kredi kartı ile geri kalanını ise nakit olarak ödemiştir. (%8 KDV dahil)

1.Adım: Sözleşme belirlenir. ABC Otel İşletmesi konuğu ile 4 gece 5 gün her şey dahil konaklama hizmet sözleşmesi gerçekleştirmiştir.

2.Adım: Ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır. Konuk, otel işletmesinden her şey dahil olarak aşağıdaki belirtilen mal ve hizmetleri satın alacaktır:

- Oda-Konaklama Hizmeti,
- Yiyecek İçecek (Otelin her bir outletinden satın alınabilecek yiyecek ve içecekler)
- Spa Havuz Deniz Hizmetleri,
- Eğlence Hizmetleri
- İnternet Hizmetleri

3.Adım: İşlem fiyatı belirlenir. İşlem fiyatı günlük 450,00 TL olarak belirlenmiştir. Toplamda geceleme 1.800,00 TL'dir.

4.Adım: İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır. Her şey dahil olan paket satın alındığı için işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtımı gerçekleştirilmez.

5.Adım: Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildikçe hasılat olarak muhasebeleştirilir. Otelcilik sektöründe satılan mal ve hizmetler zamana yayılı edim yükümlülüklerini kapsadığı için hasılat zamana yayılarak ön büro departmanında müşterinin folyosunda (hesap kartında) takip edilir. Konuk otelden çıkış yaptığıında, hizmet sonlandırıldığı an gerekli olan hesaplar muhasebeleştirilerek finansal tablolara alınır.

1	05.07.2020	123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.	1.080,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.		1.080,00
		<i>Kredi Kartı ile Ödeme Kaydı</i>		
2	05.07.2020	181 Gelir Tahakkukları Hs.	180,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.	270,00	
		600 Yurt İçi Satışlar Hs.		414,00
		391 Hesaplanan KDV Hs. (%8)		36,00
		<i>Konuk Otele giriş yaptığı andan itibaren her gün tutulacak olan kayıt</i>		
3	09.07.2020	100 Kasa Hs.	720,00	
		102 Bankalar Hs.	1.080,00	
		181 Gelir Tahakkukları Hs.		720,00
		123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.		1.080,00
		<i>Konuğun Otelden ayrılması ile Hasılatın aktif hesaplara aktarılması kaydı</i>		

TFRS 15'e uygun olarak yapılan muhasebe kaydında ilk olarak müşterinin yapmış olduğu kredi kartı ile ödemenin muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilir. Bu kayıta 123 numaralı hesap borçlandırılır. Çünkü kredi kartı ödemesi geçici olarak bu hesapta bekletilir. Hizmet sonlandırıldığında ise asıl aktif hesabına aktarılacaktır. 349 numaralı hesap alacaklandırılır. Bunun sebebi ise, hizmetin sonlandırılacağı ana kadar bir kısım ödemesi alınan hizmet bedelinin bekletilmesi hizmet sonlandığında ise asıl izleneceği hasılat hesabına aktarılacak olmasıdır.

İkinci kayıta, konuğun otele giriş yapmasından itibaren, otelde kalacağı ve hizmetlerden faydalanacağı her bir gün için tutulması gereken kayıt muhasebeleştirilir. Bu

kayıtta 181 ve 349 numaralı hesaplar borçlandırılırken 600 numaralı hasılatın gösterildiği hesap ile 391 numaralı KDV'lerin gösterildiği hesap alacaklandırılır. Buradaki kayıtta müşterinin otelin hizmetlerinden yararlandığı her bir gün için, daha önce gerçekleştirmiş olduğu ödemenin hasılat hesabına gün gün aktarıldığını ve henüz yapmamış olduğu ödemenin de tahakkuk ettiği gösterilmektedir.

Üçüncü kayıta, konuk otelden ayrıldıktan sonra hasılat aktif hesaplara aktarılmaktadır. 123 numaralı hesapta bekletilen kredi kartı ödemesiyle tahsil edilmiş olan hizmet bedelinin bir kısmı 102 numaralı hesaba aktarılır. 181 numaralı hesapta tahakkuk eden ödemenin ise tahsilatı neticesinde 100 numaralı nakitlerin izlendiği hesaba aktarılır ve 181 ile 123 numaralı hesaplar kapatılmış olur.

Burada vurgulanan durum müşterinin hizmeti almaya başladığı günden itibaren hasılatın günlük olarak havuz bir hesapta bekletildiği ve hizmetin tamamlandığı gün sonu olan 09.07.2020 tarihinde hasılat olarak muhasebeleştirildiği ve aktif hesaplara alındığı görülmektedir.

VUK 'ye göre satış kaydı:

1	09.07.2020		
	100 Kasa Hs.	720,00	
	102 Bankalar Hs.	1.080,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		1.666,66
	391 Hesaplanan KDV Hs. (%8)		133,34
	Otel odası Satış Kaydı		

VUK'ye göre Otel odasının satış kaydı bir kez olmak üzere müşteriye otel tarafından sunulmuş olan hizmetin tamamlanmış olduğu gün gerçekleştirilir. Yani müşterinin hizmetten %100 faydalanmış olması önemlidir. Çünkü VUK' ya göre hizmet satışında tahakkuk esası uygulanmaktadır.

Örnek 2: Ergün Seyahat Acentesi 14.07.2020 tarihinde Akbulut Otel İşletmesi ile 21.07.2020 tarihine 30 kişilik bir grup için 5 gece 6 günlük, oda + kahvaltı rezervasyonu yaptırmıştır. Otel işletmesinin acenteye sunduğu oda fiyatları (KDV dahil) şunlardır:

Tek kişilik oda: 200,00 TL

İki kişilik oda: 150,00 TL

Üç kişilik oda: 120,00 TL

Acente ödemenin %60 ını konfirmasyon sonrasında otel işletmesine havale etmiş, konaklamanın sonlanmasından 1 hafta sonra da geri kalan tutarı otele yine havale olarak göndermiştir.

Konukların otele bir günlük maliyetleri: Tek kişilik oda: $200 \times 8 = 1.600,00$ TL

İki kişilik oda: $150,00 \times 5 = 750,00$ TL

Üç kişilik oda: $120,00 \times 4 = 480,00$ TL

$2.830,00$ TL x 5 gün = $14.150,00$ TL

1	14.07.2020	102 Bankalar Hs.	8.490,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.		8.490,00
		<i>Havale Kaydı</i>		
2	21.07.2020	181 Gelir Tahakkukları Hs.	1.132,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.	1.698,00	
		600 Yurtiçi Satışlar Hs.		2.620,37
		391 Hesaplanan KDV Hs. (%8)		209,63
		<i>Konuklar Otele giriş yaptığı andan itibaren her gün tutulacak olan kayıt</i>		
3	02.08.2020	102 Bankalar Hs.	5.660,00	
		181 Gelir Tahakkukları Hs.		5.660,00
		<i>Havale Kaydı</i>		

Birinci yevmiye kaydında, acentenin toplam ödemenin %60'ını otel işletmesine havale olarak ödemesinin kaydı gerçekleştirilmiştir. Gönderilen havale 102 bankalar hesabında aktifleştirilmiş olarak görülse de avanslar hesabında hizmet süresince hasılat hesabına gün gün aktarılması gerçekleştirilecektir.

İkinci yevmiye kaydında, hasılatın tahakkuk etmesi muhasebeleştirilmiştir. 14.07.2020 tarihinde havale yoluyla tahsil edilmiş olan hizmet bedelinin avanslar hesabı üzerinden hasılatı aktarılması gerçekleştirilmiştir. Ayrıca geriye kalan ödenmemiş olan %40 oranındaki hizmet bedeli ise havuz hesap üzerinde toplanmaktadır.

Üçüncü yevmiye kaydında, geriye kalan %40 oranındaki hizmet bedelinin tahsilatı muhasebeleştirilmiştir. Hasılatın tamamının aktif hesaplara aktarımı gerçekleştirilmiştir.

VUK' ye göre satış kaydı:

1	26.07.2020		
	102 Bankalar Hs.	14.150,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		13.101,85
	391 Hesaplanan KDV Hs. (%8)		1.048,15
	<i>Ergün Acentesi oda satış kaydı</i>		

VUK' ye göre havalenin gerçekleştirilmiş olduğu tarihin bir önemi yoktur. Hizmet ifasının tamamlandığı tarih önemlidir. Bu yüzden 26.07.2020 tarihinde hasılat kaydını gerçekleştirir.

Örnek 3: Ergüneş Otel İşletmesinin 04.08.2020 tarihinde bir günlük yiyecek içecek gelirleri tablosu aşağıdaki gibidir. Bu işletmenin farklı outletlerinden elde edilen gelirlerinin %70 i kredi kartı ile geri kalanı ise nakit olarak tahsil edilmiştir. (KDV dahil)

Otel İşletmesi Günlük Yiyecek İçecek Gelir Kalemleri (TL)			
Yiyecek İçecek Gelirleri	Kazanç	KDV (%18)	Brüt
Restoran Alkollü İçecek	1.600,00	288,00	1.888,00
Yemek	1.836,00	330,48	2.166,48
Salon Alkollü İçecek	2.216,00	398,88	2.614,88
Salon Alkolsüz İçecek	203,00	36,54	239,54
Toplam Yiyecek & İçecek Gelirleri	5.855,00	1.053,90	6.908,90

1	04.08.2020		
	100 Kasa Hs.	2.072,67	
	123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.	4.836,23	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		5.855,00
	600.01 Restoran Alkollü İçecek Hs. (1.600)		
	600.02 Yemek Hs. (1.836)		
	600.03 Salon Alkollü İçecek Hs.(2.216)		
	600.04 Salon Alkolsüz İçecek Hs.(203)		
	391 Hesaplanan KDV Hs.(%18)		1.053,90
	<i>Otelin outletlerinin bir günlük toplam satış kaydı</i>		

Bir gün içerisinde elde edilen gelirlerin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi esnasında alt hesaplarda kalemlerin izlenmesi önemlidir. Hasılatın %70'i 100 Kasa Hesabında, %30 'u ise TDHP de boş olan 123 Kredi kartından alacaklar hesabında aktifleştirilmiştir.

VUK'ye göre hasılat kaydı:

1	04.08.2020		
	100 Kasa Hs.	2.072,67	
	123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.	4.836,23	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		5.855,00
	391 Hesaplanan KDV Hs.(%18)		1.053,90
	<i>Otelin outletlerinin bir günlük toplam satış kaydı</i>		

VUK' ye göre günlük satış kaydı kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesinde alt kalemlerin gösterilmesinin bir önemi yoktur. Toplam fiyat önem arz etmektedir. Klasik bir şekilde satış kaydı gerçekleştirilmektedir.

Örnek 4: 25.12.2020 tarihinde Çınar Otel İşletmesi 31.12.2020 ve 01.01.2021 tarihinde gerçekleştirilmek üzere banket rezervasyonu gerçekleştirmiştir. Banket Ücreti (%18 KDV dahil) 45.500,00 TL'dir. Ödeme: 5.000,00 TL kredi kartı ile kapora ödemesi yapılmıştır.01.01.2021 tarihinde 25.000,00 TL'si nakit, 15.500,00 TL ise çek ile tahsil

edilmiştir. Düğünden sonra yeni evli çift bir gece her şey dahil konaklama gerçekleştirecektir. Konaklama Ücreti ise gecelik 1250,00 TL'dir. (Nakit olarak tahsil edilmiştir). (%8 KDV dahil). Muhasebe Kaydı aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

1	25.12.2020	123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.	5.000,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.		5.000,00
		<i>Kapora Tahsilat Kaydı</i>		
2	31.12.2020	181 Gelir Tahakkukları Hs.	20.250,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.	2.500,00	
		600 Yurtiçi Satışlar Hs.		19.279,66
		391 Hesaplanan KDV Hs. (%18)		3.470,34
		<i>1. gün Hasılat Kaydı</i>		
3	01.01.2021	181 Gelir Tahakkukları Hs.	20.250,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.	2.500,00	
		600 Yurtiçi Satışlar Hs.		19.279,66
		391 Hesaplanan KDV Hs. (%18)		3.470,34
		<i>2. gün Hasılat Kaydı</i>		
4	02.01.2021	100 Kasa Hs.	25.000,00	
		101 Alınan Çekler Hs.	15.500,00	
		102 Bankalar Hs.	5.000,00	
		181 Gelir Tahakkukları Hs.		40.500,00
		123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.		5.000,00
		<i>Banket organizasyon hizmetinin sonlandırılması ve Hasılatın aktif hesaplara aktarılması</i>		

Birinci yevmiye kaydında, banket organizasyon için ödenen kaporanın muhasebeleştirilmesi görülmektedir. Kapora kredi kartı üzerinden tahsil edilmiş ve hizmet henüz gerçekleşmediği için avanslar hesabında bekletilmektedir.

İkinci ve Üçüncü yevmiye kayıtlarında, 31.12.2020 ve 01.01.2021 tarihinde gerçekleşen Banket organizasyonundan kaynaklı hasılat muhasebeleştirilmiştir. Fakat hizmet henüz tamamlanmadığı için tahsil edilecek olan hizmet bedeli havuz hesapta bekletilmektedir.

Dördüncü yevmiye kaydında, 02.01.2021 tarihinde Banket organizasyonun gerçekleşmesi sonucunda hasılatın havuz hesaplardan alınıp aktif hesaplara aktarıldığı kayıt gerçekleştirilmiştir.

Bu soruda en önemli nokta banket organizasyonun yapıldığı tarihler kapsamında elde edilecek olan hasılatın yarısının 2020 yılında muhasebeleştirilmesi, diğer yarısının ise 2021 yılı içerisinde muhasebeleştirilmesidir. Dönemsellik ilkesinin önemi de bu kayıtlarda gösterilmektedir.

VUK' ye göre hasılat kaydı:

1	02.01.2021		
	100 Kasa Hs.	25.000,00	
	101 Alınan Çekler Hs.	15.500,00	
	102 Bankalar Hs.	5.000,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		38.559,32
	391 Hesaplanan KDV Hs. (%8)		6.940,68
	<i>Hasılat Kaydı</i>		

VUK' ya göre hasılatın kaydı hizmetin ifasının tamamlandığı gün muhasebeleştirilir. Bu yüzden hizmet bedelinin tamamı 2021 yılına aitmiş gibi hasılat olarak kaydedilir. Buradaki dikkat çeken nokta ise dönemsellik ilkesinin göz ardı edilmiş olmasıdır. Sözleşme 2020 yılı içerisinde yapılmış ve organizasyon hizmetinin birinci günü de bu yıl içerisinde gerçekleşmiştir. Fakat organizasyonun ikinci günü ise 2021 yılı içerisinde gerçekleşmiştir. Bu kayıtlar sonucunda finansal tablolar da ki kar ve zarar kalemlerinde yanlış bilgiler meydana gelmektedir. Bu durum da yatırımcılarında yanlış olmasına dikkat edilmelidir.

Aşağıdaki yevmiye kaydında yeni evli çiftin düğün gecesi otelde konaklamaları kaydının muhasebeleştirilmesi gösterilmektedir.

5	01.01.2021	181 Gelir Tahakkukları Hs.	1.250,00	
		600 Yurtiçi Satışlar Hs.		1.157,41
		391 Hesaplanan KDV Hs. (%8)		92,59
		<i>Oda Satış Kaydı</i>		
6	02.01.2021	100 Kasa Hs.	1.250,00	
		181 Gelir Tahakkukları Hs.		1.250,00
		<i>Konukların Otelden ayrılması, Hasılatın aktif hesaplara aktarılması</i>		

Beşinci yevmiye kaydında, oda satışının tahakkuk kaydı gerçekleştirilmiştir. Hizmet ifası tamamlanmadığı için tahsil edilmiş olan hizmet bedeli havuz hesapta bekletilmektedir.

Altıncı yevmiye kaydında ise hizmet ifası sonlandırılmıştır ve havuz hesapta bekletilen tahsil edilmiş olan hizmet bedeli aktif hesaplara aktarılmaktadır. Bu sayede hasılat 02.01.2021 tarihinde aktifleştirilmiş olmaktadır.

VUK' ye göre satış kaydı:

2	02.01.2021	100 Kasa Hs.	1.250,00	
		600 Yurtiçi Satışlar Hs.		1.157,41
		391 Hesaplanan KDV Hs. (%8)		92,59
		<i>Oda satış kaydı</i>		

VUK' ya göre hasılat hizmet ifasının tamamlandığı 02.01.2021 tarihinde muhasebeleştirilir.

3.5. Yazılım Sektörü Örnek Uygulama

Örnek 1: Karaçalı Yazılım Firması muhasebe paket programlarını üretip satmaktadır. 25.04.2020 tarihinde bir müşterisinin isteği üzerine özel bir yazılım geliştirme projesi siparişi almıştır. Firma bu yazılımı hazır hale getireceği zamanı hesaplamış ve sözleşmenin tamamlanma süresine 2 yıl olarak karar vermiştir. Müşteriye iki farklı ödeme

seçeneği sunulmuştur. Eğer sözleşme tarihinde peşin ödeme gerçekleştirirse yazılım geliştirme hizmet bedeli 150.000,00 TL, hizmetin teslimi tarihinde ödeme gerçekleştirmek isterse hizmet bedeli 170.000,00 TL olacaktır. (%18 KDV dahil)

Müşteri ödemeyi hizmeti aldığı zaman yapacak olur ise, tahsil edilen hizmet bedeli ile hizmetin müşteriye teslimi gerçekleşecek olan zaman arasında finansal açıdan farklılık oluşacaktır. Bu durumdan sebeple firma sözleşme kapsamında önemli bir finansman unsurunun var olduğuna karar vermiştir. Bu yüzden etkin faiz oranına ihtiyaç duyulmuştur. Piyasa faiz oranı %15'tir. Fakat firma standardın 64.maddesi gereğince alternatif bir oran belirlemiştir. Bu oran %8'dir. Örnekteki her iki durumun hesaplamaları ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

1.Adım: Sözleşme belirlenir. Karaçalı Yazılım Firması müşterisi ile 2 yıl süre kapsamında yazılım hizmet sözleşmesi gerçekleştirmiştir.

2.Adım: Edim yükümlölükleri tanımlanır. Müşteri, yazılım firmasından özel bir yazılım satın alacaktır.

3.Adım: İşlem fiyatı belirlenir. İşlem fiyatı, hizmet bedeli sözleşmenin gerçekleştirildiği gün tahsil edilir ise 150.000,00 TL olacaktır. Hizmet teslim edildiğinde tahsil edilecek ise 170.000,00 TL olacaktır. 2 Yıl süre bulunduğundan dolayı faiz hesaplamaları da eklenecektir.

4.Adım: İşlem fiyatı edim yükümlölüklerine dağıtılır. Hizmet 2 yıl sonra teslim edileceğinden dolayı faiz hesaplamaları yapılmak zorundadır. Hesaplanan faizler ve anapara her bir yıl için ayrı bir edim yükümlölüğü olarak işlem görecektir.

5.Adım: Her bir edim yükümlölüğü yerine getirildikçe hasılat olarak muhasebeleştirilir. Yazılım sektöründe satılan mal ve hizmetler hem belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlölüklerini hem de zamana yayılı edim yükümlölüklerini kapsadığı için hasılat zamana yayılı bir şekilde muhasebeleştirilir. Müşteriye hizmet sunulduğu an da gerekli hesaplar muhasebeleştirilerek finansal tablolara alınır.

➤ Müşteri ödemeyi hizmeti aldığı zaman yapacak ise;

(Müşteri eğer hizmeti ikinci yıl dolmadan almak isterse,1. Yılın faizinden sonraki kalan faiz toplamı aylık olarak hesaplanır.)

Vade	Bugünkü Değer	Yıllık Faiz	Kazanılmamış Faiz
1.Yıl	$170.000/(1+0.08)= 157.407,41$	12.592,59	12.592,59
2.Yıl	$170.000/(1+0.08)^2= 145.747,60$	11.659,81	24.252,40
	Toplam	24.252,40	

1	25.04.2020	120 Alıcılar Hs.	170.000,00	
		441 Dev.Ed.Proje veya Hiz. Söz.Yük.Hs.		145.747,60
		480 Ertelenmiş Gelirler Hs. (%8)		24.252,40
		<i>Sözleşme günü düzenlenen kayıt</i>		
2	31.12.2020	480 Ertelenmiş Gelirler Hs.	7.660,50	
		642 Faiz Gelirleri Hs.		7.660,50
		<i>Yıl Sonu Tahakkuku</i>		
3	25.04.2021	480 Ertelenmiş Gelirler Hs.	4.932,09	
		642 Faiz Gelirleri Hs.		4.932,09
		<i>Ocak Nisan Tahakkuku</i>		
4	31.12.2021	480 Ertelenmiş Gelirler Hs.	6.995,89	
		642 Faiz Gelirleri Hs.		6.995,89
		<i>Yıl Sonu Tahakkuku</i>		
5	25.04.2022	480 Ertelenmiş Gelirler Hs.	4.663,92	
		642 Faiz Gelirleri Hs.		4.663,92
		<i>Ocak Nisan Tahakkuku</i>		

6	25.04.2022	441 Dev.Ed.Proje veya Hiz.Söz.Yük.Hs.	145.747,60	
		600 Yurtiçi Satışlar Hs.		123.514,91
		391 Hesaplanan KDV (%18)		22.232,69
		<i>Hasılat kaydı</i>		
7	25.04.2022	102 Bankalar Hs.	170.000,00	
		120 Alıcılar Hs.		170.000,00
		<i>Sözleşmenin yerine getirilmesi sonucu tahsilat</i>		

Birinci yevmiye kaydında, müşteri işlem bedelini hizmeti aldığı zaman yapacak olduğu için bu iki yıllık süre içerisinde değişen ekonomi sebebiyle faiz hesaplaması yapılmıştır. Bu sayede finansal açıdan firmanın zarar görmesi önlenmiştir. Müşteriden tahsil edilmesi gereken işlem bedeli 120 numaralı hesapta izlenmiştir. Sözleşmenin getirdiği yükümlülükler ile faiz gelirleri ise 441 ve 480 numaralı hesaplarda takibe alınmıştır.

İkinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci yevmiye kayıtlarında, hesaplanmış olan faiz gelirlerinin dönemsellik ilkesi gereğince Ertelenmiş Gelirler hesabından Faiz Gelirleri hesabına aktarımı gerçekleştirilmiştir.

Altıncı ve yedinci yevmiye kaydında, hizmetin müşteriye teslim edilmesi sonucu sözleşmenin yerine getirilmesi ile birlikte tahsilat ve hasılat kayıtları gerçekleştirilmiştir.

➤ Müşteri ödemeyi sözleşme gerçekleştiği gün yapacak ise;

Vade	Gelecek Değer	Yıllık Faiz	Kazanılmış Faiz
1.Yıl	$150.000 \times (1+0.08) = 162.000,00$	12.000,00	12.000,00
2.Yıl	$150.000 \times (1+0.08)^2 = 174.960,00$	12.960,00	24.960,00
	Toplam	24.960,00	

1	25.04.2020 102 Bankalar Hs. 428 Ertelenmiş Vade Fark. Gid. Hs. 441 Dev.Ed.Proje veya Hiz. Söz. Yük.Hs. <i>Sözleşme günü düzenlenen tahsilat kaydı</i>	150.000,00 24.960,00	174.960,00
2	31.12.2020 780 Finansman Giderleri Hs. 428 Ertelenmiş Vade Fark. Gid. Hs <i>Yıl Sonu Finansman Gider Kaydı</i>	7.200,00	7.200,00
3	25.04.2021 780 Finansman Giderleri Hs. 428 Ertelenmiş Vade Fark. Gid. Hs. <i>Ocak-Nisan ayları Finansman Gider Kaydı</i>	4.800,00	4.800,00
4	31.12.2021 780 Finansman Giderleri Hs. 428 Ertelenmiş Vade Fark. Gid.Hs. <i>Yıl Sonu Finansman Gider Kaydı</i>	7.776,00	7.776,00
5	25.04.2022 780 Finansman Giderleri Hs. 428 Ertelenmiş Vade Farkları Gid. Hs. <i>Ocak - Nisan ayları Finansman Gider Kaydı</i>	5.184,00	5.184,00
6	25.04.2022 441 Dev.Ed.Proje veya Hiz.Söz.Yük.Hs. 600 Yurtiçi Satışlar Hs. 391 Hesaplanan KDV (%18) <i>Sözleşme sonu Hasılat kaydı</i>	174.960,00	148.271,19 26.688,81

Birinci Yevmiye Kaydında, müşteri işlem bedelini sözleşmenin gerçekleştirildiği zaman yaptığı için bu iki yıllık süre içerisinde değişen ekonomi sebebiyle faiz hesaplaması yapılmıştır. Bu sayede finansal açıdan firmanın zarar görmesinin önüne geçilmiştir. Müşteriden havale yolu ile tahsil edilmiş olan ödeme 102 numaralı hesapta ve hesaplanan faizler 428 numaralı hesapta izlenmiştir. Bütün bu işlemin toplam tutarı ise hizmet müşteriye sunulacağı güne kadar 441 numaralı hesapta izlenecektir.

İkinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci yevmiye kayıtlarında, dönemsellik ilkesi gereğince ertelenmiş olan vade farkı giderleri, faiz giderleri hesabına aktarılarak muhasebeleştirilmiştir.

Altıncı yevmiye kaydında, hizmetin müşteriye teslimi gerçekleştirilmiştir. Bu sebeple hasılat kaydı kendi döneminde muhasebeleştirilmiştir.

VUK'ye göre hasılat kaydı:

1	25.04.2022		
	102 Bankalar Hs.	150.000,00	
	Faiz Giderleri Hs.	24.960,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		148.271,19
	391 Hesaplanan KDV Hs. (%18)		26.688,81
	<i>Hasılat Kaydı</i>		

VUK'ye göre hasılat kaydı:

1	25.04.2022		
	102 Bankalar Hs.	170.000,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		123.514,91
	391 Hesaplanan KDV Hs. (%18)		22.232,69
	642 Faiz Gelirleri Hs.		24.252,40
	<i>Hasılat Kaydı</i>		

Her iki durumda da VUK' ye göre hasılat kaydı aynıdır. Değişiklik göstermez. Hizmetin ifasının tamamlanması gerekmektedir.

Örnek 2: Başaran yazılım firması 31.12.2020 tarihinde bir müşterisinin işletmesi için internet sitesi yazılımı üretmek adına 12.500,00 TL bedelli anlaşma yapmıştır. İnternet sitesinin tasarımı 3 gün içinde tamamlanmış ve kullanım denemeleri 1 gün içinde gerçekleştirilmiştir. 04.01.2021 tarihinde müşterinin kullanımına sunulmuştur. Müşteri ödemesinin %40'ını anlaşmanın gerçekleştiği gün kredi kartı ile gerçekleştirmiştir. Ödemenin %60'ını ise teslimatın gerçekleştiği gün nakit olarak ödemiştir. (%18 KDV dahil).

1	31.12.2020	123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.	5.000,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.		5.000,00
		<i>Ödemenin %40'ının tahsil edilmesi</i>		
2	04.01.2021	181 Gelir Tahakkukları Hs.	7.500,00	
		349 Alınan Diğer Avanslar Hs.	5.000,00	
		600 Yurtiçi Satışlar Hs.		10.593,22
		391 Hesaplanan KDV Hs. (%18)		1.906,78
		<i>Satış Kaydı</i>		
3	04.01.2021	100 Kasa Hs.	7.500,00	
		102 Bankalar Hs.	5.000,00	
		181 Gelir Tahakkukları Hs.		7.500,00
		123 Kredi Kartından Alacaklar Hs.		5.000,00
		<i>Ödemenin %60'ının tahsil edilmesi ile birlikte satıştan doğan Hasılatın tümünün aktifleştirilmesi kaydı</i>		

Birinci yevmiye kaydında, söz konusu hizmet bedelinin %40'ının kredi kartı ile tahsil edildiği gösterilmektedir. Avans hesapları sayesinde hasılat direk aktifleştirilmemektedir.

İkinci yevmiye kaydında, hizmet bedelinin geriye kalan %60'lık kısmı havuz niteliğinde olan 181 numaralı hesapta gösterilmektedir. Daha önce tahsil edilmiş olan %40'lık kısmı ise avans hesabı yardımı ile satış hesaplarına aktarılmaktadır.

Üçüncü yevmiye kaydında, 04.01.2021 tarihinde havuz hesapta bekletilmiş olan hizmet bedeli aktif hesaplara aktarılmaktadır. Kısaca hasılatın finansal tablolara bu tarihte aktarımı gerçekleştirilmiştir.

TFRS 15 uyarınca hizmetin tamamlanmış olması önem arz etmektedir. Ayrıca dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurularak hasılatın muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilmektedir.

VUK 'ye göre hasılat kaydı:

1	04.01.2020		
	100 Kasa Hs.	7.500,00	
	102 Bankalar Hs.	5.000,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs.		10.593,22
	391 Hesaplanan KDV Hs. (%18)		1.906,78
	<i>Hasılat Kaydı</i>		

VUK 'ye göre hasılat kaydı hizmet ifasının tamamlandığı tarihte muhasebeleştirilir. Buradaki önemli husus, hasılatın 2021 yılı içerisinde gösterilmiş olmasıdır. Tahakkuk Esası gereği, dönemsellik ilkesi de dikkate alınmaktadır.

SONUÇ

Günümüzde küreselleşmenin ekonomik sonuçlarından biri olarak ortaya çıkan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, tüm dünyada ortak bir anlayışla muhasebeleştirme ve finansal raporlama yapılması amacıyla kullanılmaktadır. Ülkemizde de uygulanmaya başlanan standartlar, farklı başlıklar altında düzenlemeler içermektedir. Bunlardan biri olarak TMS 18 Hasılat Standardı, hasılatın izlenmesi ve raporlanmasına ilişkin uygulanan ilk standart olmuştur. Fakat zamanla ihtiyaçlara karşılık yetersiz geldiği için yürürlükten kaldırılmıştır. Yerine daha kapsamlı olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı getirilmiştir. TFRS 15 Standardı, hasılatın izlenmesi ve raporlanmasında beş aşamalı olan bir model sunmuştur. Bu model, işletmelerin gerçekleştirmiş olduğu satışların sözleşme ile olmasını öngörmektedir. Sözleşme içerisinde muhatapların yükümlülükleri, satış fiyatı, edim yükümlülükleri yer almaktadır. Edim yükümlülüklerinin dağıtımı gerçekleştirildikten sonra hasılatın muhasebeleştirilmesi gereken tarihler sözleşmede mevcuttur. TMS 18 Standardında mal ve hizmetten kaynaklı risk ve getirilerin büyük oranda müşteriye devredilmesi esas alınırken, TFRS 15 Standardında satılan mal ya da hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmesi esas alınmaktadır. Daha açık bir ifadeyle hasılat, TFRS 15 Standardı kapsamında mal ya da hizmetin müşteriye devri gerçekleştiği oranda muhasebeleştirilmektedir.

Hizmet işletmeleri; yapısı, faaliyetleri ve satışları itibarıyla üretim ve ticaret işletmelerinden farklıdır. Bu çalışmada, hizmet sektöründe faaliyet gösteren otelcilik ve yazılım sektörleri üzerine örnek uygulamalar gerçekleştirerek hasılat standardının 5 aşamalı modeli kullanılmıştır. İşletmenin müşterisi ile yapmış olduğu hizmet satışının TFRS 15 Standardının önerdiği beş aşama modelinin uygulanması sebebiyle oluşturulan sözleşmede satışın gerçekleşeceği tarih ve hizmetin bedeli gibi yer alan bilgilerin kapsamında hasılatın muhasebeleştirildiği görülmektedir. Daha açık bir ifadeyle standardın öngördüğü beş aşama modeli gereği düzenlenen sözleşmeye bağlı hareket edilmektedir. Ayrıca dönem sonuna yakın bir zamanda yapılmış olan satıştan doğan hasılatın henüz hizmetin yerine getirilmemesinden dolayı hasılat olarak kaydedilmediği havuz hesaplarda bekletildiği görülmektedir. Bu durum da dönemsellik ilkesinin önem arz ettiğini göstermektedir. Yazılım ve Otelcilik Sektörlerinin, Hizmet sektörü altında bulunmakla birlikte faaliyet konusu farklılıkları sebebiyle kullandıkları tahakkuk hesaplarının da vade

farklılıkları itibariyle farklılıklar gösterdiği görülmüştür. Otelcilik sektöründe genel olarak 181 Gelir Tahakkukları hesabı, havuz hesap olarak kullanılmıştır. Yazılım sektöründe ise faaliyet gösteren firmaların faaliyet konuları farklılıkları sebebiyle faiz hesaplama yöntemlerini kullanıyor olduğu da görülmektedir. Bunlara ek olarak, sözleşme yükümlülükleri, Ertelenmiş Gelirler ve Faiz Gelirleri hesapları da Yazılım sektöründe sıklıkla kullanılmaktadır.

Otelcilik sektörü faaliyet konusu dolayısıyla genel olarak bir yıldan kısa süreli hizmet satışları gerçekleştirmektedir. Bu sektörde ürün ve hizmet yelpazesi çok geniş olduğu için maliyet ve kâr hesaplama işlemlerinde hasılat muhasebeleştirilirken gelir kalemlerinin alt hesapları da çok önem arz etmektedir. Bu tarz işletmelerde ön büro sistemi mevcuttur müşterilerin folyoları vardır. Müşteriler gün içerisinde ne harcama yaparsa sisteme otomatik olarak yansıtılır. Bu harcamalar 181 numaralı havuz hesapta izlenir. Bu durum da gelir takibini kolaylaştırır. Gün içerisinde müşteriye hizmet sunuldukça ön büro da kayıt altına alınan ve 181 numaralı havuz hesapta toplanan gelirler gün sonunda hasılat olarak muhasebeleştirilirler. Garantili her şey dahil satışlarda müşteri hizmet süresince ister otel içerisinde bulunsun isterse bulunmasın, para iadesi gibi bir durum söz konusu değildir. Sözleşme çerçevesinde belirlenmiş olan süre dahilinde oda ve diğer hizmetler kendisine tahsis edilmiştir.

Yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler faaliyet konuları gereği bir yıl ve uzun süreli işler gerçekleştirirler. Bazen bu müşteriye yıllarca kullanım sunan bir paket program, bazen tasarlanan ve müşteriye teslimi gerçekleştirilen bir web sitesi bazen de özel tasarlanmış olan bir yazılım olabilmektedir. Hizmet sektöründe eş zamanlı üretim ve tüketim mevcuttur. Fakat yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin iş konuları sebebiyle satmış oldukları hizmetleri mal satışı olarak görülür. Bunun sebebi ise hizmetin müşteriye tesliminden sonraki süre zarfında da faydasının devam etmesidir. Satış esnasında sözleşme çerçevesinde belirtilen ödeme planına göre tahsilat gerçekleşmektedir. Hizmet müşteriye sözleşmenin yapıldığı gün sunulmuyor ise tahsil edilen hizmet bedeli olsa bile hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Her tahsilat, hizmet müşteriye teslim edilesiye kadar yardımcı olan gerekli havuz hesaplarda tutulur. Hizmetin müşteriye devri gerçekleştiği an da tahsil edilmiş olan tüm hizmet bedelleri hasılat olarak finansal tablolara aktarılır.

Hasılatın, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uygun muhasebeleştirilmesi finansal tablolardaki kâr ve zararın güvenilirliğini artırır. Yatırımcılar için doğru ve kârlı yatırım yapmalarına yardımcı olur.

Tüm bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, aynı ana sektöre bağlı olunmasına rağmen faaliyet konuları farklılıkları sebebiyle Otelcilik ve Yazılım Sektörleri Sözleşme kapsamında hasılat kaydı sürecinde farklı hesaplar üzerinden kayıtlar gerçekleştirmektedir. Hizmet sektörünün ve bunun içinde de otelcilik ve yazılım alt sektörlerinin sadece dünyada değil ülkemizde de artan biçimde kendisine yer edinmesi, faaliyetlerinin doğru biçimde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Bu çalışmanın, bu yönde önemli bir açığı dolduracağı düşünülmektedir. Hasılat standardı kapsamında Yazılım Sektörü üzerine çalışmalar mevcut iken özellikle Otelcilik Sektörü üzerine yapılan çalışma yok denecek kadar az sayıda mevcuttur. Bu sebeple bu çalışma literatüre katkı sağlamanın yanında, söz konusu standart üzerine çalışma gerçekleştirecek kişilere yol gösterici olacaktır ve daha kapsamlı olarak çalışmalar yapabilmeleri için yardımcı olacaktır.

KAYNAKLAR

- Akbulut, A. (2012). "*Karşılaştırmalı TMS / TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, s.1100
- Akbulut, H. ve F. Arslan, (2015). Yiyecek - İçecek Maliyet Kontrolü: Batı Karadeniz Bölgesindeki Otel İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 15, (3), 71-106.
- Akdoğan, N. ve H. Aydın, (1987). "*Muhasebe Teorileri*", Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No:98.
- Akdoğan, N. ve N. Tenker, (2010). "*Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*", (On birinci Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara, s.15
- Akdoğan, N., ve O. Sevilengül, (1993). "*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*". Ankara: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akgöz, E. (2011). "*Ön Büro İşlemleri*", Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Akgül, B. A., ve H. Akay, (2004). "*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye' de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*", Türkmen Kitapevi. İstanbul.
- Akgül, Ataman, B. ve H. Akay, (2006). "*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*". Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Aksoy, T. (2005).Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:71, 181-199. <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum71?e=25078185/58370305> (15.11.2020)
- Aktaş, R. ve Varol İ. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (73) , 27-50.
- Alagöz A., (2009). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2009-1. S.1-36.
- Arıkan, Y. (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 36, Mayıs-Haziran, s.60
- Ataman, B. ve H. Cavlak, (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama, *Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Cilt 39 (2), 403-428.
- Aysan, M. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 44-53.

- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*,146, 42-57.
- Bozkurt, O. ve Y. Öz, (2011), TMS 18 Hasılat Standardına Göre Peşin Mal İhracatı Hasılatının Doğma Zamanı ve Muhasebesi, *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, Sayı 279.
- Calayoğlu, İ. ve R., Yılmaz, (2015), Kullanım Amaçlı İşletme İçinde Geliştirilen Yazılımların Türkiye Muhasebe Standartları’na Göre Muhasebeleştirilmesi, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*,3(4),130-153
- Calayoğlu, İ. Ve R., Yılmaz, (2016), TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması, *PESA International Journal of Social Studies*,2(2), S.18-42
- Cemalciler, Ö. ve S. Önce, (1999), *Muhasebenin Kurumsal Yapısı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Merkezi.
- Cengiz, S. ve Tosunoğlu B., (2018). TFRS 15, TMS 11 Ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları, *ÇKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(2), 33- 57.
- Ciesielski, J.T. and Weirich, T.R., (2015), Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, (26): 31-39. 03.07.2020 tarihinde <https://doi.org/10.1002/jcaf.22037> adresinden alındı.
- CPA, Deloitte, (2015). UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your QUESTIONS ANSWERED. 21.08.2020 tarihinde <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered-IFRS%2015-eFINAL%20FINAL-s.pdf> adresinden alındı.
- Çetiner, E., (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Dalkılıç, A. F., (2015). The Real Step In Convergence Project: A Paradigma Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers. *International Journal Of Contemporary Economics And Administrative Sciences*, 4(3-4), 67-84. <http://İjceas.2020staging.Com/Index.Php/İjceas/Article/View/91>
- Demir, V. ve O. Bahadır, (2018). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Açıklamalar ve Uygulamalar*, İstanbul, ISMMMO Yayınları;173.
- Demirkol, Ö.F., (2018).TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*. 6(15), 415-434.
- Duman, F. C.(2007). *18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dyson, A. R., (2015). Case StudiesInThe New Revenue RecognitionGuidance, *The CPA Journal*, March, 22-30.

- Elitaş, C. ve L. ve B. Elitaş, (2010). *TMS / TFRS Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Elmas, B. (2015). *Finansal Tablolar Analizi (TMS/TFRS' ye Göre Kaleme Alınmış Piyasadan Gerçek Örnekler Üzerinden Analizler)*, Ankara, Nobel Yayınları.
- Emeksiz, M., M. Yolal, D. Acar Gürel ve M. Akoğlan Kozak, (2013). *Otel İşletmelerinde Konaklama Hizmeti, T.C. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir*.
- Eraslan, N. (2013). *"Konaklama İşletmelerinde Ön Büro İşlemleri ve Yönetimi"*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Ercan, M. (2014). *"Hizmet Sözleşmelerinde Hasılat Muhasebesi"*. Beta Basım Yayın Dağıtım, A.Ş. İstanbul.
- Ergin, N. (2016). Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Mevzuatına Göre Gelirin Tespiti ve Ertelenmiş Verginin Oluşumu. *Vergi Dünyası*, 419, 48-58.
- Erhan, U. D. (2004). Türkiye' de Muhasebe Standartlarının Gelişimi. *MÖDAV*, Kasım: 39-79.
- Gökçen, G., B., Ataman Akgül, C. Çakıcı, (2006) *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Uyumlu*, Beta Basım Yayın Dağıtım, A.Ş. İstanbul.
- Gökçen, G.,B. Ataman, C. Çakıcı, (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Y. Ertan, (2012). Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler Ve Türkiye' deki Durum, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 53, 1-24.
- Gözlüklü, B. (2017). *TMS/TFRS'ler de ki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi İle Yakınsama Olanaklarının Araştırılması*. Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güldemir, O., H. R. Yüncü ve S. Güler, (2013). *Yiyecek İçecek Yönetimi*, T.C. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Holzmann, O. J. (2011). Revenue Recognition Convergence: The Contract- Based Model. *The Journal Of Corporate Accounting & Finance*, 22 (6), 87-92.
- Holzmann, O.J. and P. Munter, (2015). Challenges in Achieving Convergence Between U.S. GAAP and IFRS - The Case of the Revenue Recognition Standard. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 26: 101-106. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22087>
- İbiş, C. Ve S. Özkan, (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS'na Genel Bakış, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, 25-43.
- Kaya, İ. (2003). "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru," VI. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (Belek/Antalya: 16-20 Nisan 2003: 222-238).

- Kaya, İ. (2000). Global Muhasebe Standartları, *İ. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı 21-22, 36-46.
- Keskin A. İ. ve B. Dinçer, (2015). UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye Finans Yazıları*, S. 219-246.
- KGK, (2017). Türkiye Muhasebe Standardı 18 Hasılat.
- KGK, (2018). Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat.
- KGK, (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, TMS/TFRS Seti, pr.4.68.a
- KGK, (2020). Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
- Khamis, A. (2016). Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Business Research Conference*. 3. 1-18.
- Kilili, R., Ö. Altun, M. N., Cizrelioğulları, (2020). Otel Sektöründe Bilgi Yönetimi: Rekabet Avantajı Yaratmak İçin Performans ve Pazar Yönelimi Etkisi, *The Journal Of Social Science*, 4 (7). 238 - 250
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci . *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2) , 105-120 .
- Köse, T., Ş. D. Çelikay, (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2015, sayfa 19-44.
- Milli Eğitim Bakanlığı, (2013). *Ön büroda Seyahat İşlemleri*, Ankara.
- Nugent, J., (2014). A New Model for Revenue Recognition: Key Changes to Generally Accepted Accounting Principles, *Texas Woman’s University, School of Management*, April 25.
- Olsen, L. ve R. Weirich, (2010). New Revenue - Recognition Model, *TheJournal of Corporate Accounting and Finance*, November - December 2010.
- Örten, R., H. Kaval, A. Karapınar,(2008). *Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (2. Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara.
- Özer, M. (1995). *Vergi Kanunları Ve Tek Düzen Muhasebe Sitemi Kapsamında Mali Tablolar Envanter Ve Değerleme Mali Tabloların Düzenlenmesi Ve Sunulması Mali Tablolar Analizi Bilgisayar Muhasebe Yazılımlarında Mali Tabloların Düzenlenmesi Uygulama Örnekleri*. Özkan Matbaacılık. Ankara.
- Özyürek, M. (1999). *Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Yarını*. Ankara: Türmob Yayınları.

Riahi- Belkaoui, A. (1999), Verimlilik, Karlılık ve Firma Değeri. *Uluslararası Finansal Yönetim ve Muhasebe Dergisi*, 10: 188-201.

<https://doi.org/10.1111/1467-646X.00050>

Saban, M., S. Gürkan, ve H. Vargün, (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (1), 43-64.

Sağlam, N. ve M. Öztürk, (2009). Muhasebe Standartları Oluşum Süreci. N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk, (ed.) (Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3. Baskı), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Cilt 3, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları. 3-35

Sedki, S. S., A. Smith, A. Strickland, (2014). Differences and Similarities Between UFRS and GAAP on Inventory, Revenue Recognition and Consolidated Financial Statements *Journal of Accounting and Finance*, vol:14(2), 120-123.

Sevilengül, O. (2003). *Genel muhasebe (11. baskı)*. Ankara: Gazi Kitapevi.

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

Şavlı, Tuba. (2016).FRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması, *İSMMMO Yayınları, İstanbul*, (164), S. 81.

Şenel, S. A., (2009). Tms-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, *e-Journal of New World Sciences Academy*, V:4(4), s.390-405.

Şengel, S. (2017). *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Taşçı, K., G. Güder, (2006). Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Yazılım Endüstrisindeki Rolü: Batı Akdeniz Teknoloji Geliştirme Bölgesi Örneği, Gözden Geçirilmiş Sürüm, 5. *Uluslararası Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi (s.1-17)*,Kocaeli.

Terzi, S. (2009). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartlar ile Uyumlaştırma Çalışmaları, *Dayanışma Dergisi*, Sayı 105, 7-23.

Tong, T. (2014). A Review of UFRS 15 Revenue From Contracts With Customers.

Toroslu, V. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Türkoğlu, Y., (2009). Yazılım Sektörü, Ankara, İgeme Yayınları.

Uyar Oğuz, H.,S. A. Solmazve Ergün, B. (2020). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Otel İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 1489-1504.

Wolk, H., J. Dodd ve J. Rozycki, (2017). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, SAGE Publications, Inc 10.4135/9781506300108.

Yıkılmaz, S., A. Deran, İ. Erduru, (2016). Hasılat Yaratın İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ekim 2016; 9(4), 143-164.

Yılmaz, Ş., (2007). *Yazılım Sektörünün Gelişme Dinamikleri: Dünyada ve Türkiye’de Sektörel Gelişme Stratejileri*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Youell, N., (2016). New Revenue Recognition Guidelines: There's Work to Be Done, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(1), November / December, Pages 32–41.

Yücenurşen, M., A. A., Peker, İ. Apak ve Y. Polat, (2014) TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), S.1-8

URL-1, 2020: <https://www.tdk.sozluk.gov.tr> Erişim Tarihi: 22.10.2020

URL-2, 1998: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> Erişim Tarihi: 18.10.2020

URL-3, 2020:

https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=Document_C&cid=1176175264110&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage Erişim Tarihi: 11.12.2020

URL-4, 2020: <http://www.tsrsb.org.tr> Erişim Tarihi: 22.11.2020

URL-5, 2017: <https://www.pwc.com> Erişim Tarihi: 18.12.2020

URL-6, 2003: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15> Erişim Tarihi: 24.12.2020

URL-7, 2020: <https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9> Erişim Tarihi: 15.12.2020

URL-8, 2020: <https://www.sec.gov/files/cf-frm-nov2020.pdf> Erişim Tarihi: 24.12.2020

URL-9, 2014: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/12/international-annual-review-2014.pdf> Erişim Tarihi: 16.12.2020

URL-10, 2009: <http://gazetearsivi.milliyet.com.tr/Arsiv/2000/11/09> Erişim Tarihi: 18.12.2020

URL-11, 2018: <http://www.doganufukgunes.com/turkiyenin-petrolu-yazilim/>

Erişim Tarihi: 03.02.2021

