



T.C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**UMS/UFRS'LERE GÖRE GELİRİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE YENİ
YAKLAŞIMLAR: BIST 100 ŞİRKETLERİNDE
UYGULANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gamze İKİZ

BURSA – 2019



T.C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

UMS/UFRS'LERE GÖRE GELİRİN

MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE YENİ

YAKLAŞIMLAR: BIST 100 ŞİRKETLERİNDE

UYGULANMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gamze İKİZ

Danışman:

Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY

BURSA – 2019

TC.


ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Tezli Yüksek Lisans programında 701514011 numaralı Gamze İKİZ'in hazırladığı 'Ums/Ufrs'lere Göre Gelirin Muhasebeleştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Bist 100 Şirketlerinde Uygulanması'' konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı .../.../... günü-.... saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının

B. başarılı (başarılı / başarısız) olduğuna

Oy birliği (oy birliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy
Uludağ Üniversitesi


Üye
Doç. Dr. Yasemin Ertan
Uludağ Üniversitesi


Üye
Doç. Dr. Bilge Leyli Elitaş
Yalova Üniversitesi

27/09/2019

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum ‘‘Ums/Ufrs’lere Göre Gelirin Muhasebeleştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Bist 100 Şirketlerinde Uygulanması’’ başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

27/ 09/ 2019

İmza



Adı Soyadı:	Gamze İKİZ
Öğrenci No:	701514011
Anabilim Dalı:	İşletme
Programı:	İşletme Tezli Yüksek Lisans
Statüsü:	Yüksek Lisans

TC.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

27/09/2019

Tez Başlığı / Konusu: "Ums/Ufrs'lere Göre Gelirin Muhasebeleştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar: Bist 100 Şirketlerinde Uygulanması"

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 90 sayfalık kısmına ilişkin, 27/08/2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %20'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

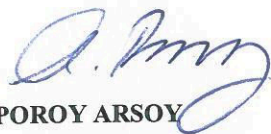
27/09/2019

Adı Soyadı	: Gamze İKİZ
Öğrenci No	: 701514011
Anabilim Dalı	: İşletme
Program	: İşletme Tezli Yüksek Lisans
Statüsü	: Yüksek Lisans

Danışman

27/09/2019

Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY



ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Gamze İKİZ
Üniversite :Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Finans
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : VIII +
Mezuniyet Tarihi :/...../.....2019
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Aylın POROY ARSOY

UMS/UFRS'LERE GÖRE GELİRİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR: BIST 100 ŞİRKETLERİNDE UYGULANMASI

İşletmelerin muhasebe uygulamalarına baktığımızda hasılat, anlam veya tanım itibariyle farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması, hasılatın net ve tek bir tanımı olması gerekmektedir. Sürekli gelişmekte olan dünya ekonomisinin dinamikleri olan finansal bilgi kullanıcıları, muhasebenin en önemli özelliği olağan dönemsellik ilkesine net bir cevap alabilme, uluslararası düzeyde şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu ihtiyaçların giderilmesi açısından, tek bir dili konuşan, aynı standartları uygulayan muhasebe sistemlerinin hazırlanması kaçınılmaz olmuştur.

Bu bağlamda daha önce hazırlanmış olan UMS 18 (Hâsılat Standardı) ve UMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri)'nin yetersiz kalması yeni bir çalışmayı zorunlu kılmıştır. 2010 yılında çalışılmaya başlanılan, 28 Mayıs 2014 yılında yayımlanan ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yıllık raporlama dönemlerinde uygulamaya giren UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı), UMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) ve UMS 18 (Hasılat Standardı)'nın yerini almıştır. Bu çalışmada UFRS 15'te yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik temel gerekliliklere yer verilmiş ve uygulamanın BIST 100 şirketleri için temsil ettiği zorluklar vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, Hasılat, Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler, Gelirin Muhasebeleştirilmesi, BIST 100 Şirketleri

ABSTRACT

Name and Surname : Gamze İKİZ
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting and Finance

Degree Awarded : Master
Page Number : VIII +
Degree Date : / / 2019
Supervisor : Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY

NEW APPROACHES INCOME RECOGNITION ACCORDING TO IAS/IFRS: IMPLEMENTATION IN BIST 100 COMPANIES

Businesses' accounting practices differ in terms of revenue, meaning or definition. Removing of these differences, revenue's being clear and having only one definition is needed. Users of financial information, the dynamics of the ever-evolving world economy, need the financial information which is an ability to get a clear answer to the usual periodicity, transparent in an international level, understandable and comparable. In terms of eliminating these needs, the preparation of accounting systems that speak the same language and apply the same standards has become inevitable.

In this context, the insufficiency of IAS 18 (Revenue Standard) and IAS 11 (Construction Contracts), which had been previously prepared, necessitated a new study. IFRS 15 (Revenue Standard from Contracts Made with Customers), was started to be worked on in 2010 and started to be implemented on 28 May 2014 and to be implemented in annual reporting periods starting from 1 January 2017 will replace IAS 11 (Construction Contracts) and IAS 18 (Revenue Standard). In this study, the basic requirements for the recognition of the income in IFRS 15 are included and the challenges that the implementation represents for the BIST 100 companies are emphasized.

Key Words: IFRS 15, Revenue, Contracts with Customers, Income Recognition, BIST 100 Companies

ÖNSÖZ

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aşamalarında beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen, kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum danışman hocam Sayın Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY'a, Sosyal Bilimler Enstitüsü personellerine, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten teşekkür ederim.

Gamze İKİZ

Bursa, 2019

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar.....	ix
ŞEKİLLER.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM (HASILAT: ÖNEMİ ve RAPORLANMASI)

1. HASILAT TANIMLARI.....	3
2. HASILATIN ÖNEMİ.....	4
3. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE UMS/UFRS (TMS/TFRS)'LERİN GELİŞİMİ.....	5
3.1. US-GAAP İLE UFRS'LERİN UYUMLAŞTIRILMASI.....	9
3.2. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE HASILAT STANDARDI'NIN GELİŞİMİ.....	11
3.2.1. Dünyada Hasılat Standardı'nın Gelişimi	12
3.2.2. Türkiye'de Hasılat Standardı'nın Gelişimi	13
3.2.2.1. Vergi Usul Kanununda Hasılat.....	13
3.2.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) Hasılat.....	15
4. TMS 18 HASILAT STANDARDI ve TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI.....	16
5. TFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI.....	17
5.1. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TMS 11 VE TMS 18 STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI.....	18
5.2. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NI UYGULAMAK İÇİN KULLANILAN YÖNTEMLER.....	19

İKİNCİ BÖLÜM
(TFRS 15 – MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN ELDE EDİLEN
HASILAT STANDARDI)

1. GENEL AMAÇ VE İÇERİĞİ.....	22
1.1. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN AMACI.....	22
1.2. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN KAPSAMI.....	23
2. TFRS 15 STANDARINA GÖRE BEŞ ADIM YAKLAŞIMI.....	25
2.1. MÜŞTERİ İLE YAPILAN SÖZLEŞMENİN BELİRLENMESİ.....	27
2.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi	29
2.1.2. Sözleşmede Yapılan Değişiklikler	30
2.2. EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN BELİRLENMESİ.....	33
2.2.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri	34
2.2.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri	35
2.3. İŞLEM FİYATININ BELİRLENMESİ.....	37
2.3.1. Değişken Bedel	39
2.3.1.1. Beklenen Değer Yöntemine Örnek.....	40
2.3.1.2. En Muhtemel Tutar Yöntemine Örnek.....	41
2.3.2. Değişken Bedel Kısıtları	41
2.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Ögesinin Varlığı	42
2.3.4. Gayri Nakdi Bedel	43
2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel	44
2.3.5.1. Müşteriye Verilen Hediye Puanlarının Muhasebeleştirilmesi Örneği.....	45
2.4. İŞLEM BEDELİNİN PERFORMANS YÜKÜMLÜLÜKLERİNE DAĞITIMI.....	46
2.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları (Bağımsız Satış Fiyatı) Üzerinden Yapılan Dağıtım	47
2.4.2. İndirimin Dağıtımı	49
2.4.2.1. Bir Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerinin Bir Veya Daha Fazlasına Dağıtılmış İndirim Örneği.....	50
2.4.3. Değişken Fiyatın Dağıtımı	50
2.4.4. İşlem Fiyatındaki Değişimlerin Sözleşme Yükümlülüklerine Dağıtımı	51
2.5. SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN TAMAMLANMASI DURUMUNDA HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	52
2.5.1. Çıktı Yöntemi	53
2.5.2. Girdi Yöntemi	54
2.6. BEŞ ADIM YAKLAŞIMINA GÖRE HASILATI MUHASEBELEŞTİRME ÖRNEĞİ.....	55
2.7. YENİ HASILAT STANDARDI UYGULAMASININ ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARINA ETKİLERİ: DUBAİ'DEKİ GAYRİMENKUL ŞİRKETLERİ ÖRNEĞİ.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
(TFRS 15 STANDARDI'NIN BIST 100 ŞİRKETLERİNDE
UYGULANMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA)

1. GİRİŞ.....	62
2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE AMACI.....	62
2.1. ARAŞTIRMADA YER ALAN ŞİRKETLER.....	63
3. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NDAN ETKİLENEN ŞİRKETLERİN ANALİZİ.....	65
3.1. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ALARKO HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	66
3.2. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ANADOLU CAM SANAYİ A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	67
3.3. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ARÇELİK A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	68
3.4. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ T.A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	69
3.5. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	70
3.6. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN KOÇ HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	71
3.7. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	72
3.8. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	73
3.9. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	73
3.10. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN POLİSAN HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	74
3.11. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN SODA SANAYİ A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	75
3.12. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ŞOK MARKETLER TİC. A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	76
3.13. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	77
3.14. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	78
3.15. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TRAKYA CAM SANAYİ A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	79
3.16. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	80
3.17. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	81
3.18. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	83
3.19. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.'YE ETKİLERİ.....	85

3.20.TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİC. A.Ş. 'YE ETKİLERİ.....	86
SONUÇ.....	87
KAYNAKLAR.....	89

TABLOLAR

TABLO 1: MUHASEBE STANDARTLARI'NIN DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	6
TABLO 2: MUHASEBE STANDARTLARI'NIN TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	8
TABLO 3: DÜNYADA GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE HASILAT STANDARDI.....	12
TABLO 4: TÜRKİYE'DE GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE HASILAT STANDARDI.....	13
TABLO 5: TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN DİĞER STANDARTLARLA KARŞILAŞTIRILMASI.....	18
TABLO 6: TFRS 15 STANDARDI'NDA YER ALAN YENİ KAVRAMLAR.....	24
TABLO 7: TFRS 15 KAPSAMINDA SÖZLEŞMEYE DAYALI HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	26
TABLO 8: PERFORMANS YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİNE YÖNELİK İLERLEMENİN ÖLÇÜLMESİ YÖNTEMLERİ.....	55
TABLO 9: DUBAİ FİNANSAL PİYASALARINDA LİSTELENEN KAYITLARA YÖNELİK TEMEL FİNANSAL GÖSTERGELER.....	58
TABLO 10: UFRS 15 STANDARDI'NI UYGULAMANIN KAZANÇ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	59
TABLO 11: UFRS 15 STANDARDI'NI UYGULAMANIN ÖZKAYNAKLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	60
TABLO 12: BİST 100 ŞİRKETLERİ.....	63
TABLO 13: TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NDAN ETKİLENEN ŞİRKETLER.....	65

ŞEKİLLER

ŞEKİL 1 : HASILAT STANDARDINI UYGULAMAK İÇİN KULLANILAN YÖNTEMLER.....	21
ŞEKİL 2: BEŞ AŞAMALI MODEL.....	25
ŞEKİL 3 : İKİ YA DA DAHA ÇOK SÖZLEŞMEYİ BİRLEŞTİRME ÖLÇÜTLERİ..	29
ŞEKİL 4 : FARKLININ ANLAMI.....	34
ŞEKİL 5 : HASILATIN FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMA ZAMANI.....	36
ŞEKİL 6 : İŞLEM FİYATININ BELİRLENMESİ.....	38
ŞEKİL 7 : BEDELİN DEĞİŞKEN YA DA SABİT OLMASI.....	40
ŞEKİL 8 : MÜŞTERİYE ÖDENECEK BEDEL.....	45
ŞEKİL 9 : TEK BAŞINA SATIŞ FİYATLARI ESAS ALINARAK YAPILAN DAĞITIM.....	48
ŞEKİL 10: KONTROLÜN MÜŞTERİYE TRANSFERİ.....	52

KISALTMALAR

AB Avrupa Birliği

BSTS Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü

BOBİ FRS Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

EFRAG The European Financial Reporting Advisory Group

FASB Financial Accounting Standards Board

IAS International Accounting Standard

IASB International Accounting Standards Board

IASC International Accounting Standards Committee

IFAC International Financial Accounting Committee

IFRS International Financial Reporting Standards

MSUGT Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SPK Sermaye Piyasası Kurulu

TDK Türk Dil Kurumu

TDMS Tekdüzen Muhasebe Sistemi

TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu

UFRS Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları

UMS Uluslararası Muhasebe Standartları

UMSK Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

US-GAAP United States Generally Accepted Accounting Principles

VUK Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Küreselleşen ekonomi, uluslararası ticaretin artması, teknolojik gelişmeler vb. ile birlikte ülkeler ile olan bağ gün geçtikçe artmakta olup işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı, finansal bilgi kullanıcıları açısından daha da önem arz etmeye başlamıştır. Küresel muhasebe sistemlerindeki farklılıklar, mali tablo kullanıcılarının ortak finansal raporlama dili ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dünyada ortak bir muhasebe ve finansal raporlama dili oluşturmak amacı ile 1973 yılından beri UMSK(IASB), UMS/UFRS'leri yayınlamaktadır.

UMSK'nın yayınladığı UMS/UFRS'ler, "*Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*" (KGK) ile yapılan lisans anlaşması çerçevesinde Türkçe'ye çevrilerek Resmi Gazete'de yayınlanmaktadır. UMS/UFRS'lerin Türkçe karşılığı TMS/TFRS'lerdir. Bu çalışmada kavram birliği açısından "TFRS 15" terimi kullanılacaktır. TMS/TFRS'ler UMSK'nın yayınladığı standartların birebir çevirisi olduğundan dolayı "UFRS 15" adına da aynı açıklamalar geçerlidir.

İşletmelerle ilgili yönetim ve paydaşların karar alma süreçlerinde finansal raporlar en önemli araçlardan biridir. Bu raporlar hazırlanırken ise birçok yerden veri sağlanmakta ve söz konusu veriler finansal rapor kullanıcıları için karar alma süreçlerinde önemli bir görev üstlenmektedirler. Bu verilerden en önemlisi de hasılattır. Hasılat, işletme performansını değerlendirmede önemli göstergelerden biridir. İşletmenin amacı kar sağlamak olduğundan hasılatın muhasebeleştirilmesi de bu bağlamda önemlilik arz etmektedir. UMSK'nın yayınladığı standartlarda yer alan, hasılat konusunu düzenleyen standart "TMS 18" standardıydı. Ancak söz konusu standart, uygulayıcılar ve karar alıcılar tarafından eleştirilmiş ve yeni bir standart yürürlüğe girmiştir.

Yeni standardın düzenlenmesinde, eleştirilerin yanında önemli etkenlerden biri de UMSK'nın yayınladığı IAS/IFRS seti ile US-GAAP seti arasındaki uyumsuzlukların ortadan kalkması için UMSK(IASB) ile "*Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu*" (FASB) arasında 2002 yılında imzalanan Norwalk Anlaşması'dır. Anlaşma kapsamında yapılan çalışmalardan ilki hasılat konusudur. Bunun nedenleri, mevcut standardın zayıflıklarını ortadan kaldırmak, kapsayıcı, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir standart oluşturmaktır. (Ataman ve Cavlak, 2017: 404)

Yürütülen ortak çalışmalar sonucu UMSK(IASB), 28.05.2014 tarihinde yeni hasılat standardını (TFRS 15) yayınlamış ve standart 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni hasılat standardı; hasılatın nasıl, ne zaman ve hangi tutarda finansal tablolara alınacağı konusunda beş aşamalı bir model getirmiştir. (Ataman ve Cavlak, 2017: 404)

TFRS 15 Standardı'nın 2014 yılında yayınlanmasından başlayarak günümüze kadar birçok makale bu yeni hasılat standardının getirdiği yenilik ve gelişmeleri detaylandırmaktadır. Makalelerde incelenen veriler, bu standardın muhasebenin ötesine geçeceğini ve işletme modellerinin boyutlarını etkileyeceğini göstermektedir. Ancak uygulamaların yeni hasılat standardından nasıl etkileneceği ve işletmelerin finansal raporlarını hazırlarken ne gibi yöntemler kullanacakları konusu hala belirsizlik içerisindedir.

Bu tezin amacı da TFRS 15'in temel gereksinimlerini açıklamak, getirdiği farklılık ve yenilikleri belirlemek, TFRS 15 Standardı'nın beş aşamalı modelini kullanıcılar açısından anlaşılabilir kılmak, gerekliliklerin genel ve sektörel açıdan zorluklarını analiz etmek, Bist 100 Şirketleri'nin bu yeni hasılat standardı hakkındaki görüşlerini gözlemlemektir.

Bu çalışma kapsamında öncelikle hasılat kavramı ve önemi üzerinde durulmuş, UMS/UFRS (TMS/TFRS)'lerin Dünyada ve ülkemizdeki gelişimi ve sonrasında da hasılatın gelişimi incelenmiş, hasılatla ilişkin TMS18 ve İnşaat Sözleşmeleri'ni konu alan TMS 11 standartlarının, TFRS 15 yeni hasılat standardı ile karşılaştırılması ve standarda geçiş yöntemlerine yer verilmiştir. Sonraki bölümde TFRS 15 Standardı'nın amaç ve kapsamına değinilmiş, standardın beş aşamalı modeli detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu aşamalar; *“müşteriyle yapılan sözleşmenin belirlenmesi, edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, işlem (sözleşme) fiyatının belirlenmesi, işlem (sözleşme) fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması ve edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde ya da getirildikçe hasılatın muhasebeleştirilmesidir.”* Son bölümde ise TFRS 15 hasılat standardı uygulamasının Bist 100 Şirketleri'nin finansal durum ve performansı üzerindeki etkileri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bist 100 Şirketleri'nin 2018 yılı faaliyet raporlarına bakılarak; yeni hasılat standardından etkilenen şirketlerin finansal tabloları (*“konsolide finansal durum tablosu, kar/zarar tablosu”* vb.) analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HASILAT: ÖNEMİ ve RAPORLANMASI

1. HASILAT TANIMLARI

TDK'ya göre hasılatın tanımı; “ürün, gelir, kazançtır.” Bsts/ İktisat terimleri sözlüğünde geçen ifadeye göre ise hasılat; “Bir üretim etkinliği sonunda yaratılan malların parasal değerleri” olarak tanımlanır. (TDK, 2019)

TMS 18 Standardı hasılatı şöyle tanımlar: “Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı.” (TMS 18, prf.7)

TFRS Kavramsal Çerçeve de hasılat özel olarak tanımlanmamış ancak gelirin tanımı içerisinde yer almıştır. Kavramsal Çerçeve madde 4.25(a) geliri, “muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.” olarak tanımlar. Kavramsal çerçevede gelirin tanımı, hasılatı da kazancı da kapsar. Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır. (Kavramsal Çerçeve, madde 4.29) Kazanç ise, olağan faaliyetlerden ya da olağan olmayan faaliyetlerden ortaya çıkabilen, giderler düşürüldükten sonra kalan net tutar üzerinden raporlanan, ekonomik yarardaki artışlardır. (Kavramsal Çerçeve, madde 4.30 - 4.31)

Vergi Usul Kanunu hasılatı: “Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat” şeklinde tanımlar. Ve işletme hesabının sağ tarafının hasılat kısmını teşkil edeceğini belirtir. (VUK, madde 194, prf. 2)

EFRAG'a göre hasılat, işletmenin müşteriyle olan sözleşmeyi yerine getirmesiyle ortaya çıkan ve devam eden performansa bağlı olarak kesinleşen haklarının bir ölçütüdür. Yani kısaca işletmenin bir dönemde müşterilerine devrettiği mallardan veya müşterilerine yaptığı hizmetlerden elde ettiği değer bir ölçütüdür. (Nobes, 2012: 91)

Akdoğan ve Aydın (1987: 431) hasılatı, Bilanço ve Gelir Yaklaşımı'na dayanarak tanımlamıştır.

Bilanço yaklaşımı hasılatı, “İşletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen artışlar veya yükümlülüklerde sağlanan azalışlar” olarak tanımlarken; Gelir yaklaşımı, “Mal ve hizmet satışı sonucu alıcılara yükletilen mükellefiyetlerle, temel faaliyetlerle ilgili, mal ve hizmet dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinden elde edilen kazançlarla, hisse senedi ve tahvillerden

sağlanan faiz ve kâr payları ile öz sermayede görülen artışlar” şeklinde tanımlar. (Akdoğan ve Aydın, 1987: 432 - 433).

GVK, ödeme gücünde meydana gelen artış, aynı veya nakdi müspet(uygun) değer vb. gibi gelir konusunu oluşturan öğelerden sağlanan menfaatleri hasılat olarak nitelendirmiş ve bu ifadeyi kullanmıştır. Hasılat, *“ana faaliyet konusuyla ilgili olan ve sermayenin arttırılması sonucu sağlanan menfaatlerdir.”* Örneğin, ticari mal satışı, amortismanına tabi olan iktisadi kıymetin satışı, bir gayrimenkulün (daire) kiralanması karşılığında elde edilen paralar hasılat olarak değerlendirilmektedir. Bunlardan yola çıkarak bedelin adı, satış işleminin gerçekleştirilmesiyle elde edilen tutar veya kira olsa dahi kanunen hasılat kabul edilmektedir. Özetleyecek olursak, gelir konusunu oluşturan işlemlerden elde edilen kıymetler ve pozitif unsurlar hasılattır. (Akın, 2016: 84)

Gençoğlu (2007) ise hasılatı, *“işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı ekonomik fayda”* olarak tanımlamıştır. Bu tanımdaki ekonomik fayda ile işletmeye gelecekte ekonomik olarak yarar sağlayacak varlık artışları veya gelecekte ekonomik yarar çıkışına sebep olacak borç azalışları kastedilmiştir. (Gençoğlu, 2007: 155)

2. HASILATIN ÖNEMİ

İşletmelerin esas amacı, kar elde etmektir. Bu nedenle muhasebenin ilgili kişilere karı doğru, yeterli bir şekilde ve zamanında bilgi vermesi gerekmektedir. Bunu yapabilmenin ilk şartı ise hasılatı doğru tespit etmektir. (Sarıkaya, 2011: 82)

Hasılatın doğru ve yeterli tespit edilebilmesi; hasılat kavramının ne olduğunun, ne zaman elde edilmiş sayıldığıının ve gerçeğe uygun değerinin ne olduğunun doğru ve eksiksiz cevaplanmasıyla mümkündür. (Duman, 2007: 2)

Hasılat ile ilgili bu konular literatürde uzun zamandır tartışılmaktadır. Konunun ayrıntıları bakımından daha tam bir fikir birliği oluşturulamamıştır. Küresel düzeydeki yetkili kurum ve kuruluşlar, hasılatı muhasebeleştirilmeye yönelik özellikli durumlar ve standart oluşturma bakımından hala tartışmalara devam etmektedir. (Duman, 2007: 2)

Ülkeleri tarihi, kültürel ve ekonomik anlamda birbirinden ayıran özellikler, finansal raporlama sistemlerinin de değişiklik göstermesine yol açmıştır. Teknolojinin gün geçtikçe ilerlemesi sonucunda küreselleşmenin hız kazanması, mal ve hizmet çeşitliliği oluşturmuş ve hasılat tanımı geçmişten bugüne kadar ki muhasebe sistemlerinde tartışmalara sebep olmuştur. (Varol, 2016: 2) Başka bir ifadeyle, bilgi ve iletişim teknolojilerinin sürekli gelişmesi, ticaret şekli (örn. bilgisayar ve internet ortamında gerçekleşen ticaret) ve mal/hizmetlerin biçimlerinde meydana gelen gelişim ve değişimler, hasılatın doğru şekilde muhasebeleştirilmesini daha ciddi tartışma konusu haline getirmiştir. (Küçük ve Doğan, 2009: 280)

Aynı zamanda mali tablo kullanıcıları açısından, hasılatı finansal tablolara doğru aktarmak önemlidir. (Mert ve Baş, 2017: 36) Özellikle hasılatın ne zaman kayda alınması gerektiği konusundaki sorun, yeni iş ortamlarını ve birtakım özellikli sektörleri meşgul etmektedir. (Küçük ve Doğan, 2009: 280)

Özetle, muhasebe ve gelirin doğru tespiti, şirketler ve hissedarların etkili kararlar almasında önemlilik arz etmektedir. (Aydın vd., 2015: 1)

3. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE UMS/UFRS (TMS/IFRS)'LERİN GELİŞİMİ

Küreselleşmenin etkisiyle, çok uluslu şirketler piyasadaki yerini almış, yabancı sermaye ortaklıkları artmış, uluslararası para piyasaları gelişmiş ve uluslararası denetim şirketleri kurulmuştur. Böylelikle de muhasebe ve denetim standartları uluslararası sınırlara geçiş yapmıştır. (Parlakkaya, 2018: 120)

Finansal piyasaların uluslararası sınırlara geçişi, uluslararası denetimi de zorunlu hale getirmektedir. Uluslararası piyasalardaki denetim; üzerinde karar birliği sağlanmış tek tip standartların kullanılması ile imkânli hale gelecektir. (Ataman ve Özden, 2009: 59)

Dünya çapında genel kabul görmüş UFRS'lerin oluşturulmasına yönelik girişimler, küreselleşmenin etkisiyle doğan ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkmaktadır. UFRS'ler, dünya çapında bir kıyaslamaya imkân tanıyan, sağlıklı ve kaliteli bilgi üretimini sağlayan önemli ve titiz bir çerçevedir. Uluslararası düzeyde kullanılabilir, güvenilir tek tip standartlar seti oluşturulduğunda; (Doğruer, 2018: <https://www.finansaleksen.com.tr>)

- Şirketleri baz alarak, farklı muhasebe uygulamaları nedeniyle oluşan ek maliyetler ortadan kalkar.
- Uluslararası iştirakleri ya da ana ortaklığı bulunan şirketlerin mali tablolarını düzeltme gereklilikleri ortadan kalkar.
- Yatırımcıların ve borç verenlerin yatırımlarında taşıdığı riskler sebebiyle artan yüksek faiz maliyetleri azalır.
- Uluslararası piyasalardan fon toplayan ya da uluslararası piyasalarda borçlanan şirketlerin finansal tablolarını söz konusu ülke uygulamasına dönüştürmeye ilişkin zorunlulukları azalır.
- Uluslararası şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerdeki performansın değerlendirilmesine katkı sağlar.

- Ekonomik işbirlikleri oluşturmada önemli bir engel ortadan kalkar.

Ortak bir muhasebe standardı gereksiniminin artmasıyla dünyada geçmişten bugüne birçok kurum/kuruluş muhasebe standartlarının gelişimi için çalışmalar yapmıştır. Bu gelişim süreci Tablo 1’de gösterilmektedir:

Tablo 1: Muhasebe Standartları’nın Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Yıl	Düzenlemeler
1973	IASC kuruldu. ABD’de muhasebe çalışmalarını yürütmek için FASB kuruldu.
1975	IASC, destek toplamak için üç adet standart taslak hazırladı ve meslek mensuplarına sundu.
1977	IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) kuruldu.
1980	Birleşmiş Milletler ile İstişare Grubu oluşturuldu.
1982	IASC ile IFAC aynı çatı altında toplandı ve aynı zamanda IFAC, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)’nin üyesi oldu.
1987	Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü (IASCO) ile AB, İstişare Grubu’na katıldı.
1989	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), uyumlaştırma sürecine destek vermek için IASC’nin çalışmalarına katkı sunma kararı aldı.
1995	IASC ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları arasında bir anlaşma yapıldı ve AB çokuluslu şirketlere IASC’nin hazırladığı UMS’lerin uygulanması imkânı sağlandı.
2000	IFAC, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) haline dönüştürüldü.
2002	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile US-GAAP ‘‘Norwalk Anlaşması’’ ile standartları uyumlaştırma konusunda karar aldı. Bu tarih dünyada tek tip muhasebe standardı oluşturulması konusunda dönüm noktası oldu. Aynı zamanda bu tarihte AB üye ülkelerinin borsada yer alan şirketlerinin 2005 yılından itibaren UFRS’yi uygulamaları zorunlu hale getirildi.
2003	İlk taslak yayınlandı.
2005	UFRS’lerin uygulama süreci başladı.
2009	KOBİ’ler için UFRS’ler yayınlandı.

Kaynak: (Çelik, 2013: 15; Fidancı, 2010: 87)

Günümüzde dünya genelinde ortak bir muhasebe ve finansal raporlama dili oluşturmak, UMSK (IASB)’nin yayınlamış olduğu UMS/UFRS (IAS/IFRS) ile sağlanmaktadır. (Ataman ve Özden, 2009: 59) Kurulun 2001 yılına kadar yayınlamış olduğu standartlar ‘‘UMS’’ olarak adlandırılırken, 2001 yılında girilen yeniden yapılandırma süreci sonrasında yayınladığı standartlar ‘‘UFRS’’ olarak adlandırılmıştır.

Bu sebeple de UMSK tarafından yayınlanan tüm standartları içermesi bakımından ‘‘UMS/UFRS’’ terimi kullanılmaktadır. (Arsoy, 2009: <http://www.muhasabetr.com>)

UMSK, bağımsız ve özerk muhasebe standartlarını hazırlamak ve yayınlamaktan sorumlu genel kabul görmüş tek otoritedir. Amacı, uluslararası alanda kabul görmüş standartları üretmektir. Geniş kapsamlı ele aldığımızda UMSK, finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayarak tek ve yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartlarını geliştirme amacındadır. UMSK, bu amaçları doğrultusunda bazı UMS’lerde değişiklik ve düzenlemeler yapmakta ve bazı UMS’leri UFRS’ler ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. (Oksay ve Acar, 2005: 23-32)

Ülkemizde ise şirketlerin küresel piyasalarda kendini kabul ettirebilmeleri, finans kaynaklarına daha kolay erişebilmeleri, Türkiye’ye yatırım yapan yabancı şirketlerin önünün açılabilmesi, Türk şirketlerinin uluslararası piyasalarda rekabet gücüne sahip olabilmesi için, UFRS’ler kilit noktadır. (Kocamaz, 2012: 110)

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi de, birçok kurum/kuruluşların tek düzeni sağlama amacıyla kendi bünyelerinde yapmış oldukları çalışmalar ile başlamıştır. Zaman içinde AB’ye tam üyelik başvurusuyla ve uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere gidilmiş, IAS/IFRS’ler zorunlu hale gelmiştir. (Erol ve Aslan, 2017: 63)

Muhasebe standartlarının gelişimi için ülkemizde yapılan çalışmalar Tablo 2’de gösterilmektedir:

Tablo 2: Muhasebe Standartları'nın Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Yıl	Düzenlemeler
1850	Fransız Mevzuatı'ndan alınan Kanunname-i Ticaret yasası yürürlüğe girerek uygulandı.
1926	Alman Mevzuatı'ndan alınan Ticaret Kanunu (856 Sayılı) yürürlüğe girdi.
1950	VUK (5432) uygulamaya konuldu. Ve bu tarihten sonra ekonomik ve siyasi ilişkilerimle orantılı ABD etkisi görülmeye başlandı.
1956	Türk Ticaret Kanunu (TTK) revize edildi.
1961	5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu oluşturuldu.
1972	İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirildi. Ancak özel sektörde uygulama olanağı bulamadı.
1981	SPK kuruldu. Yeni modern anlayışla UMS'ler uygulanmaya başladı.
1987	AB'ye tam üyelik için başvuru yapılması sonucu AB düzenlemeleri etkisinde kalındı.
1989	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kuruldu. TÜRMOB muhasebe mesleğinin sahiplenilmesi adına önemli bir gelişmedir.
1993	Mali Bakanlığı, akademisyenler tarafından hazırlanan MSUGT'yi yayınladı.
1994	TÜRMOB bünyesinde TİMÜDESK kuruldu. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 19 adet UMS'lerle uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınladı ancak yasal bir yaptırım bulunmadığından çalışmalar tavsiye niteliğinde kaldı.
1999	SPK'ya eklenen bir madde ile TMSK'nın kurulması kabul edildi ve kurul 07.03.2002 yılında faaliyete geçti. Bu kurulun amacı, UMSK'nın yayınladığı UMS'lerle tam uyumlu muhasebe standartlarını yayınlamaktır.
2000	Avrupa Birliği, halka açık şirketlerin 2005 yılı finansal tablolarında UFRS'ye tabi olmalarını gerektiren düzenlemeyi onayladı ve Avrupa'da yeni bir dönem başladı.
2006 2008 2009	01.09.2006 tarihinde BDDK, 01.01.2008 tarihinde Hazine Müsteşarlığı Sigorta ve Reasürans Şirketleri, 09.04.2009 tarihinde SPK, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve borsada işlem gören ortaklıklar, kendi alanlarına ilişkin bu tarihler öncesinde yayınlamış oldukları tebliğleri kaldırdı ve TMS'leri uygulamaya koydu.
2011	660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kuruldu. TMSK'nın tüm görevleri KGK'ya devredildi. Bu tarihten sonra TMS/TFRS'ler KGK tarafından yayınlanmaktadır.
2012	01.07.2012 yeni TTK yürürlüğe girdi. TMS/TFRS'lerin uygulama alanı genişledi.
2013	Belli ölçekte olan tüm limited ve anonim şirketlere finansal tablolarını UFRS (TFRS)'ye göre hazırlama zorunluluğu getirildi.

Kaynak: (Kocamaz, 2012: 111 ; Özdemir, 2007: 37)

Ülkemizde 2011 yılına kadar TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), UMSK'nın yayınladığı standartları Türkçe'ye tercüme ederek TMS/IFRS adıyla yayınlamıştır. (Ataman ve Özden, 2009: 60) Daha sonra ise 02.11.2011 yılında Resmi Gazete'de yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuş ve TMSK'nın üstlendiği görevler bu kuruma devredilmiştir. Bu tarihten sonra da TMS/IFRS'ler "*Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu*" (KGK) tarafından yayınlanmaktadır. (<http://www.kgk.gov.tr>)

KGK'nın temel amacı, işletme yatırımcıları ve paydaşlarının çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına yönelik kamu yararını korumak, güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. (KGK, 2019)

Kısacası, günümüzde Türkiye'de KGK'nın yapmış olduğu çalışmalar ile UMS'lerle birebir uyumlu UMS/IFRS çevirileri niteliğinde TMS/IFRS'ler oluşturulmaktadır. UMS'lerle tam uyum içerisinde olan bu standartlar yabancı yatırımcılara güvenilir, şeffaf ve anlaşılabilir bilgiler sunarak yatırımlarını gerçekleştirebilmeleri için imkân tanımaktadır. UMS'lerde revizyon ya da değişiklik yapıldığında aynı durum TMS'lere de hemen yansıtılmakta, mevcut standartlarda da revizyon yapılabilir. Gerekli görüldüğü takdirde, mevcut standartlar yürürlükten kaldırılıp yeni standartlar oluşturulabilmektedir.

3.1. US-GAAP İLE UFRS'LERİN UYUMLAŞTIRILMASI

Dünyada finansal raporlamadaki farklılıkların temel nedenlerine bakıldığında kültür, yasal düzenlemeler ve fon sağlayıcılar ile vergi, muhasebe uygulamaları arasındaki ilişki belirleyici rol oynamaktadır. Ayrıca eğitim düzeyi, ekonomik ve politik koşullar, ekonomik alanda gelişmişlik düzeyi ve enflasyon gibi sebepler yer almaktadır. Finansal raporlamadaki farklılıkları oluşturan temel nedenlerin anlaşılması durumunda gelecekte yaşanması muhtemel finansal raporlama sorunları da çözümlenme imkânı bulacaktır. (Fidancı, 2010: 90)

Finansal raporlamada farklı ilke ve kuralların, uygulamaların olması ulusal ve uluslararası düzeyde sorunlara sebep olmaktadır. Bu sorunların çözümlenmesi amacıyla öncelikle muhasebe alanında ulusal düzeyde uyumlaştırma ihtiyacı gündeme gelmiş; sonrasında ise küreselleşme eğilimlerine paralel olarak ekonomik faaliyetlerdeki artış ve şirketlerin uluslararası nitelik kazanması sonucunda muhasebe uygulamalarında uluslararası uyumlaştırma sağlanması gereği ortaya çıkmıştır. (Ayboğa, 2002: 43)

Uluslararası alanda kabul gören iki muhasebe seti mevcuttur. İlki UMSK tarafından yayınlanan "UFRS", diğeri de ABD'de FMSK tarafından yayınlanan "US-GAAP"tır. (Sultanoğlu, 2014: 29)

Her iki standart aynı temel amacı taşısa da aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan en belirgin olanı; US-GAAP'ın kural bazlı bir yapıda olması, UFRS'lerin ise ilke bazlı olmasıdır. Yani US-GAAP, kesin kurallar barındıran uygulamaları içerirken kural istisnalarını da ayrıntılı bir şekilde belirtir. UFRS ise, konuya ilişkin ilkelerin nihai amaçlarını ortaya koyacak yaklaşımlar hazırlar ve finansal raporlamadaki işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü temel alır. (Yürekli ve Susmuş, 2019: 4)

Bununla beraber, bir işletmenin belli bir dönem içinde elde ettiği net kar hesabı US-GAAP'a göre farklı UFRS'ye göre farklı sonuç gösterebilmektedir. Bu durum ise finansal tablo kullanıcılarının standartlara yönelik güvenini azaltmakta ve işletmenin gerçek performansına ilişkin şüpheler oluşturmaktadır. Bir diğer konu ise, uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren bir işletme, mali tablolarını her iki standarda göre hazırlamak zorunda kalmasından dolayı maliyetler artmaktadır. (Evcı, 2008: 10-11)

Uluslararası alanda birçok ülke tarafından geçerliliği kabul edilen UMSK'nın yayınladığı standartları ABD'nin kabul etmesi oldukça zor olmuştur. Ancak sermaye piyasalarındaki küreselleşme, mali tablolarını kendi bünyelerindeki kurul olan FMSK'nın yayınladığı standartlara göre hazırlayan ABD'deki şirketlerin UMS/UFRS'lere geçişini önemli kılmaktadır. ABD bu geçişte UMS/UFRS'leri benimsemek yerine bu standartlarla kendi standartlarını uyumlaştırmayı tercih etmiştir. (Arsoy, 2009: <http://www.muhasabetr.com>)

Bu bağlamda UMSK (IASB) ve FMSK (FASB) söz konusu uyumlaştırma çabalarını resmiyete dökmek adına Ekim 2002'de "Norwalk Anlaşması" imzalamışlardır. İmzalanan anlaşma ile UMSK ve FMSK mevcut mali raporlama standartlarını uyumlaştırmak ve bu konuya ilişkin çalışmaların devamlılığı için birlikte gerekeni yapacaklarını taahhüt etmişlerdir. İki kurum da önceliği US-GAAP ile UFRS farklılıklarını gidermek, gelecek çalışma programlarını koordine etmek, ortak projeleri devam ettirmek, kurul organlarının çalışmalarını desteklemek konularına vereceği hususunda uzlaşmışlardır. (Evcı, 2008: 11) Yapılan tüm bu uyum çalışmalarına "yakınsama projeleri" adı verilmektedir. Yakınsama projeleri sadece ABD uygulamalarını değil standartları benimseyen diğer ülkelerdeki uygulamaları da etkilemektedir. Yapılan çalışmalar sonucu UMSK'nın yayınladığı standartlarda bir dizi revizyon oluşmaya başlamıştır. Devamlı revize edilen standartlar, dünyanın birçok ülkesinde yer alan işletmeleri de yakından ilgilendirmektedir. Yakınsama projesi kapsamında yapılan çalışmaları yakından izlemek ve yapılan revizyonları ulusal muhasebe standartlarına hemen yansıtmak önemlilik arz etmektedir. (Arsoy, 2009: <http://www.muhasabetr.com>)

Norwalk Anlaşması kapsamında yapılan uyumlaştırma çabalarından ilki hasılat konusunda yapılmıştır. US-GAAP ile UFRS ilkelerinin birbirinden farklı olmasından dolayı yeni bir hasılat standardına ihtiyaç oluşmuştur. Farklılığın ortadan kalkması için bir proje başlatılarak ilk kez 2010'da standart taslağı yayınlanmıştır. İki kurulun da

ortak bir standart yayınlamak için böyle bir projede yer almasının sebepleri şunlardır: (Özerhan vd., 2015: 194)

- Hali hazırda bulunan standartların uygulamalarındaki eksiklik ve uyumsuzlukları yok etmek,
- Hâsılâtın finansal tablolara alınmasında ortaya çıkması muhtemel sorunlara cevap verebilecek daha detaylı bir çerçeve oluşturmak,
- Hâsılâtın finansal tablolara yansıtılmasına yönelik olarak, işletmelerin, karar mekanizmalarının, sektörlerin ve piyasaların daha iyi karşılaştırmalar yapmasını sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarının daha yararlı bilgiler edinebilmesi için dipnotlarda yer alan bilgileri nicelik ve nitelik yönünden iyileştirmek,
- Finansal tabloların hazırlanışını daha basit hale getirerek, işletmelerin açıklamakla yükümlü olduğu birçok bilginin sayısını azaltmak.

Bu kapsamda yürütülen ortak çalışma sonucu UMSK (IASB), 28.05.2014 tarihinde ‘‘UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers) Standardı’’nı yayınlamıştır. Standart 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (Ataman ve Cavlak, 2017: 404) Bu yeni hasılat standardı ikinci bölümde detaylı olarak incelenecektir.

3.2. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE HASILAT STANDARDI’NIN GELİŞİMİ

İşletme yönetimi ve hissedarların işletme adına karar almalarında en önemli araçlarından birinin finansal raporlarıdır. Finansal raporların hazırlanışında birçok durum ve koşullardan veri alınmaktadır. Hasılat kavramı da bu verilerden en önemlileri arasında yer almaktadır. Bu kavram, işletmenin hissedarlarının işletme performansını değerlendirmelerinde önemli bir ölçüttür. Hasılat tanımı, hasılatın finansal tablolara ne şekilde, ne zaman ve hangi tutarda alındığı verginin yürürlükte bulunan yasal düzenlemelerinde de, uluslararası finansal raporlama standartlarında da yer almaktadır. (Ataman ve Cavlak, 2017: 404)

Aşağıda işletmelerin mali tablolarının oluşumunda ve analizinde önemli bir kalem olan hasılatın, Dünyada ve Türkiye’deki tarihsel gelişimi incelenecektir.

3.2.1. Dünyada Hasılat Standardı'nın Gelişimi

Hasılatla ilişkin uluslararası gelişmelere UMS çerçevesinde bakıldığında Tablo 3'teki düzenlemeler mevcuttur. Hasılat standardı, IASC'nin yayınladığı ilk 26 adet standart içinde yer almış ve ihtiyaçlara göre değişiklikler yapılarak bugünkü hale gelmiştir.

Tablo 3: Dünyada Geçmişten Günümüze Hasılat Standardı

Yıl	Düzenlemeler
1982	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), UMS 18 Hasılat (IAS 18) Standardı'na son halini verdi.
1984	UMS 18 yürürlüğe girdi.
1993	UMS 18 revize edildi.
1995	1993 yılında revize edilen UMS 18 Standardı yürürlüğe girdi.
2002	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), yeni hasılat standardının hazırlanması projesini gündeme getirdi.
2008	UMSK, 2009 yılının Haziran ayında son bulacak olan, hasılatın muhasebeleştirilmesiyle alakalı bir tartışma konusunu yoruma açtı.
2010	Birçok yorum ve önerilerden sonra ' <i>Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat</i> 'a yönelik önerilmiş muhasebe standartları güncellemesi yayınlandı.
2012	UMSK (IASB) ve FMSK (FASB) ' <i>Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat</i> ' Standardını kamuoyunun görüşüne açtı.
2013	2012 yılındaki çalışma ve araştırmalar sonucu hasılat konusu üzerinde tartışmak için bir toplantı düzenlendi.
2014	' <i>UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (IFRS 15) Standardı</i> ' yayınlandı. Yeni hasılat standardının yürürlüğe girme tarihi 01.01.2017 olarak belirlendi.
2015	Yeni hasılat standardı UFRS 15 (IFRS 15)'in yürürlük tarihi 01.01.2018 yılına ertelendi.
2018	UMS 18 Hasılat (IAS 18) Standardı yürürlükten kaldırıldı.
2019	UFRS 15 Hasılat (IFRS 15) Standardı revize edildi.

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 406 ; Kılıç, 2017: 8-9 ; <https://www.iasplus.com>)

3.2.2. Türkiye’de Hasılat Standardı’nın Gelişimi

Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkemizde de ‘‘Hasılat Standardı’’ ile ilgili çalışmalara yer verilmiştir. Tablo 4’te görüldüğü gibi ülkemizde önceden çeşitli kurum ve kuruluşlar hasılatla ilişkin standartlar yayınlamış, daha sonra ise hasılat ile ilgili standartları yayınlama yetkisi tek bir kurumda toplanmış ve uluslararası standartlar ile uyumlaştırılan hasılat standardı bugünkü hale gelmiştir.

Tablo 4: Türkiye’de Geçmişten Günümüze Hasılat Standardı

Yıl	Düzenlemeler
1997	TMUDESK, UMS 18 (IAS 18) ile uyumlu TMS 4 ‘‘Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler’’ Standardını yayınladı.
2003	SPK, UMS 18 ile uyumlu Kısım 5 Hasılat Standardı yayınladı.
2008	SPK’nın yayınladığı tüm standartlar yürürlükten kaldırıldı.
2005	TMSK, TMS 18 Hasılat Standardını yayınladı.
2016	‘‘Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’’ (KGK), TFRS 15 ‘‘Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’’nı yayınladı. 01.01.2018 standardın yürürlük tarihi olarak belirlendi.
2018	TMS 18 Hasılat Standardı yürürlükten kaldırıldı.
2019	‘‘TFRS 15 Hasılat Standardı’’ revize edildi. ‘‘01.01.2018’den sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete’de yayınlandı.’’

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 407 ; KGK, <http://www.kgk.gov.tr>)

3.2.2.1. Vergi Usul Kanununda Hasılat

Vergi Usul Kanunu’nun 194. maddesi hasılatla şu ifadelerle yer vermiştir: ‘‘Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; kaydolunur.’’ Bahsedilen ifade işletme hesabına göre defter tutma bölümünde geçmektedir. (VUK, madde 194, prf. 2)

Bu ifadeden de anlaşıldığı gibi, Vergi Usul Kanunu’nda hasılat, brüt tutar üzerinden hesaplanır. VUK’a göre vadeli satış işlemlerinde; vade farkları bir finansman olayı sonucu değil, satış işleminin parçası olarak görülür. Bu nedenle de hasılat tutarı hesaplanırken; faiz unsurundan dolayı oluşan gelir, hasılat tutarı içinde gösterilir. (Kılıç, 2017: 5; Yıkılmaz vd., 2016: 145)

Bilindiği üzere, gelir ve giderler muhasebenin temel kavramlarından olan tahakkuk ilkesine göre muhasebeleştirilir. Tahakkuk ilkesi gereği gelirin tahakkuk etmesi, gelecekte ekonomik olarak fayda sağlamasını ve güvenilir şekilde ölçülebilmesini gerektirmektedir. Yani ticari kazanç bakımından gelirin mahiyet ve tutarı kesinleşmiş ise tahakkuktan söz edilir. İşletmeler satılan mal ya da hizmetin niteliği ve fiyatı konusunda müşterisiyle anlaşır ve fatura düzenlerse, vergilendirme bakımından malın fiyatının tahsil edilmesi gerekmez. Faturanın düzenlenmesi, işletme ile müşterisi arasında mal ya da hizmetin niteliği ve fiyatı hususunda anlaşması anlamına gelmektedir ki bu durumda gelir elde edilmiştir. Kısacası VUK'a göre işletmelerin müşterisinden alacaklarını tahsil etme süresinin bir önemi yoktur. (Kılıç, 2017: 5-6 ; Varol, 2016: 10)

Gelir ve giderlerin tahakkuk ilkesine göre muhasebeleştirilmesi, kar, gelir ve hasılatın aynı dönemde oluşan zarar, gider ve maliyetler ile karşılaştırılması dönemsel ilkesinin bir gereğidir. (<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003>) Dönemsel ilkesine göre; hasılatın belli bir dönem kazancının tespitinde vergiye tabi unsur olarak değerlendirilebilmesi, giderin de belli bir dönemdeki net kazancın tespitinde vergi matrahından indirilebilmesi için söz konusu döneme ait olmaları gerekir. Hasılat ve giderin hangi döneme ait olduğu belirlenirken; hasılatın tahsil edilip edilmediğinin ya da giderin ödenip ödenmediğinin bir önemi yoktur. (Kılıç, 2017: 7)

Vergi Usul Kanunu'nda değerlendirme ile ilgili hükümlere çokça yer verilmiştir. VUK'un 258. maddesi değerlemeyi şöyle tanımlar: "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.*" (VUK, madde 258)

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen değerlendirme ölçümleri şunlardır; "*maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti.*" (VUK, madde 261)

Vergi Usul Kanunu'nun 274. ve 275. maddelerinde satın alınan malın ve üretilen malın değerlendirme ölçümünün maliyet bedeli olacağı belirtilmiştir. Ve 262. maddesi maliyet bedelini şu şekilde tanımlamaktadır: "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.*" Bunun yanı sıra ise üretilen hizmetlerin değerlendirme ölçümüne ilişkin bir ifade açıkça kanunda yer almamaktadır. Üretilen mal ile hizmet nitelik açısından aynı olduğundan, üretilen hizmetin de değerlendirme ölçümünün maliyet bedeliyle olması gerektiği düşünülebilir. (Yaylalı, 2016: 154)

Kanunlarımızda tamamlanan hizmet hasılatının muhasebeleştirilmesine dair açık bir hüküm bulunmadığından bu konuyla ilgili farklı yorumlar ve yaklaşımlar geliştirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiği vurgulanmıştır. (VUK, madde 3) Yani vergi kanunları açısından tamamlanan hizmet hasılatının, gelir olarak kabul edilmesi gerekmektedir. (Daloğlu, 2013: 69)

3.2.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) Hasılat

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), 1994 yılında Maliye Bakanlığı tarafından, tekdüzen muhasebe sistemini uygulamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla yürürlüğe girmiştir. MSUGT, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap planı ve işleyişi konuları üzerinde durmuştur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, ülkemizde muhasebe kayıt düzeninin anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliğini; muhasebenin ulusal düzeyde standartlaşmasını sağlamıştır. (Bayrı, 2010: 91)

Başka bir deyişle MSUGT, bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyet sonuçlarını güvenilir şekilde muhasebeleştirilebilmeleri, mali tablo bilgilerinin ilgili kişilere tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlayarak gerçek durumu yansıtabilmesi ve denetimin kolaylaşması amacıyla yapılmıştır. (MSUGT, 1992: 1)

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile; (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 31)

- * İlgililerin karar alma süreçlerinde doğru ve güvenilir bilgilere ulaşması,
- * Bir işletmenin başka bir işletmeyle mukayesesi ya da işletmenin farklı dönemlerini karşılaştırması,
- * Tüm kesimler için, mali tablolardaki hesap isimlerinin aynı anlamı taşıması,
- * Muhasebe terimlerinin aynı olmasıyla birlikte anlaşılabilir duruma gelmesi,
- * İşletmeler ile muhasebeyle ilgili kişiler arasında güven ortamının oluşturulması sağlanmıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde amaçlanan mali bilanço karı değil, ticari bilanço karıdır. Amaca bakıldığında MSUGT ile vergi mevzuatı birbirinden farklı ve bağımsız düzenlemeler içermektedir. MSUGT ilkelerine göre oluşan finansal tablolarda ilk olarak ticari kar tespiti yapılır, sonrasında ise vergiye tabi olan mali kar finansal tablolar dışında ayrı olarak hesaplanır. (Kocamaz, 2012: 115)

Muhasebeye ilişkin literatürde, finansal bağlamdaki performansı etkileyen işlemler, organizasyonun esas (ana) faaliyet alanı ile ilişkisine göre, ikili ayrıma tabi tutulmuş; organizasyondaki finansal yapıya ve performansa olumlu katkı sunan işlemler hasılat ve kazanç olarak 2'ye ayrılmıştır. Organizasyonun esas faaliyet alanına ilişkin ekonomik yararlar hasılat kapsamında değerlendirilmiş, diğerleri ise kazanç kapsamına dahil edilmiştir. Diğer yandan olumsuz finansal işlemler için de aynı durum söz konusudur. Esas faaliyet alanıyla ilgili olan olaylar gider olarak değerlendirilmiş, diğerleri zarar kavramıyla tanımlanmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, olağan faaliyet alanıyla ilişkisine göre gelir unsurları ele alınmış olup;

öncelikle olağan faaliyet alanlarına yönelik ekonomik yarar ve kayıpların karşılaştırılması yoluyla faaliyet kar/zararına ulaşılmıştır. (Küçük ve Doğan, 2009: 282)

4. TMS 18 HASILAT STANDARDI ve TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

Hasılat Standardı, IASC ilk kurulduğunda yayınladığı 26 standart arasında yer almıştır. 1981 yılında standardın taslağı yayınlanmış, 1984 yılında ise hasılatla ilişkin ilk standart yürürlüğe girmiştir. Gelişen ortamda yeni ihtiyaçlara cevap vermesi için, 1992 yılında yeni taslak hazırlanmış, 1993'te revize edilmiş ve 1995'te yürürlüğe girmiştir. 2000 yılında IASC yeniden yapılandırılarak, IASB adını almıştır. IASB, IAS 18 Hasılat (UMS 18) Standardı'nı kabul etmiştir. IAS 18'in getirmiş olduğu en önemli kavram "Gerçeğe Uygun Değer" kavramıdır. (Duman, 2007: 24-25)

Türkiye'de ise hasılatla ilişkin ilk standart, 1997 yılında TMS 4 (Satışlar ve Olağan Giderler Standardı)'dır. Ancak bu standart hasılatın tanımlanmasında yetersiz kalmıştır. 1999 yılında kurulmuş olan TMSK, 2005 yılı itibarıyla TMS/TFRS'ler konusunda yetkili bir kurum olmuş, TMS 18 Standardı'nı 09.12.2005 yılında yayınlamıştır. Ve standart 31.12.2005 yılı sonrasındaki hesap dönemlerine uygulanmaya başlamıştır. (Varol, 2016: 15)

TMS 18 Standardı; mal satışlarını, hizmet sunumlarını ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri kapsar. (TMS 18, prf. 1) Bu standarda göre hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için; gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girmelerinin muhtemel olması ve bu yararların güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. (TMS 18) Standartta "Gerçeğe Uygun Değer" kavramının üzerinde önemle durulmakta ve mal satışında satış bedeli bu kavram uyarınca kayıt altına alınmaktadır. (Yücenurşen vd., 2014: 8) TMS 18 Standardı'na göre gerçeğe uygun değer, "karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır." (TMS 18, prf. 7) Diğer bir önemli nokta ise, mal satışında hasılatın kaydedilebilmesi için malın mülkiyetinin ve riskin alıcıya (müşteriye) transfer edilmesi gerekmektedir. (Yücenurşen vd., 2014: 8)

Hasılatla ilişkin diğer bir standart da TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) Standardı'dır. Standart 26.11.2005 tarihinde yayınlanmış, 2006 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. (Karaca ve Misket, 2014: 172)

Standardın amacı ise, inşaat sözleşmelerine yönelik gelir ve maliyetlerle ilgili olan muhasebe uygulamasını açıklamaktır. (TMS 11) Bu sözleşmeye ilişkin işler nitelikleri gereği, işin başlanması ve tamamlanması farklı zamanlarda gerçekleştiğinden farklı hesap dönemlerine girmesi söz konusudur. Bu sebeple inşaat sözleşmelerine yönelik uygulamaların temel hususu, sözleşme çerçevesinde sağlanan gelir ve

maliyetleri, işlerin yerine getirildiği hesap dönemlerine dağıtmaktır. TMS 11, sözleşmenin içerdiği işten sağlanan gelir ve maliyetlerin finansal tablolara gelir ve giderler olarak ne zaman yansıtılacağı hususunda kavramsal çerçeve kapsamında yer alan muhasebe ilkelerini temel almaktadır. Başka bir ifadeyle TMS 11, bahsedilen muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yol gösterici olmaktadır. (Çelik vd., 2016: 278)

Standartta göre inşaat sözleşmeleri muhasebeleştirilirken ‘‘Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi’’ kullanılır. Bu yöntem, ‘‘finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması’’dır. (TMS 11, prf. 25) Bu yöntemde göre, sözleşmeden elde edilen gelir işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar/zarar tablosunda gelir olarak gösterilirken; sözleşmenin maliyetleri de gider olarak gösterilir. (TMS 11, prf. 26)

Yukarıda açıklanan standartlar (TMS 18 ve TMS 11) günümüzde yürürlükten kaldırılmıştır. UMSK (IASB) ve FMSK (FASB), hasılatın tanımı ve muhasebeleştirilmesindeki farklılıkları, ortak bir sisteme uyarlamak ve sermaye yatırımlarını uluslararası düzeye ulaştırmak amacıyla 28.05.2014 tarihinde ‘‘UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardı’’nı yayınlamış; söz konusu standart ise UMS 18 (IAS 18) ve UMS 11 (IAS 11) Standartları’nın yerini almıştır. Standart, 01.01.2018’den sonraki hesap dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş ve erken uygulamaya da izin verilmiştir. Bu yeni standart ortak bir projenin sonucudur. UMSK (IASB) ve FMSK (FASB) , hem UFRS (IFRS)’ler, hem de US-GAAP kapsamında uygulanacak, birleştirilmiş muhasebe ilkeleri setini geliştirmiştir. (Deloitte, 2018: 5)

Ülkemizde de bu yeni standart (IFRS 15), KGGK tarafından Türkçe’ye çevirisi yapılarak ‘‘TFRS 15’’ adıyla yayınlanmıştır.

5. TFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI

UMSK (IASB), önceki hasılat standartlarının (IAS 18 ve IAS 11) birbirleriyle çelişen noktalarının olması, bazı zayıflıklar içermesi ve işletmelerden istenen açıklamaların yetersiz kalması gibi sebeplerle, 19.12.2008 yılında UFRS 15 Hasılat (IFRS 15) Standardı’nı çıkarmış, standart 2017 yılbaşı tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olmasına rağmen tarih ertelenerek 01.01.2018 tarihi itibarıyla zorunlu kılınmıştır. İşletmelerin isteğine bağlı olarak öncesinde de uygulanmaya müsaade edilmiştir. İşletmeler geriye dönük uygulama yapabilecekleri gibi mevcut sözleşmelerine de uyarlayabilme fırsatı elde etmişlerdir. (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 19 ; Köse ve Çelikay, 2015: 21)

Yeni Standart ile hasılatın finansal tablolara yansıtılmasına yönelik mevcut standartlardaki belirsizlikler ortadan kaldırılmış ve muhasebeleştirmeye ilişkin tek bir yapı oluşturulmuştur. Yeni hasılat standardı, hasılat konusunu TMS 11 ile TMS 18 Standartları’ndan farklı şekilde ele almıştır. Bu standarta göre, zamanın belirli bir

noktasında ya da belli bir zaman içerisinde performans yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde hasılat tanınmaktadır. Hasılatı muhasebeleştirirken tutarının ve zamanının ne olacağını belirlemek için; standart müşteriyle yapılan sözleşmeye ilişkin ve kontrolün müşteriye devredilmesine odaklı beş aşamadan oluşan bir model geliştirmiştir. Diğer önemli husus da hasılatı finansal tablolara yansıtırken ‘gerçeğe uygun değer’ kavramını değil de ‘işlem bedelini’ dikkate almasıdır. (Köse ve Çelikay, 2015: 19-20)

TFRS 15 Hasılat Standardı günümüzde revize edilmiş; 1 Ocak 2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerine uygulanması amacıyla 15 Ocak 2019 tarihli, 30656 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayınlanmıştır. (TFRS 15, 2019)

Yeni hasılat standardı TFRS 15, ikinci bölümde detaylı bir şekilde incelenecektir.

5.1. TFRS 15 HASILAT STANDARDI’NIN TMS 11 VE TMS 18 STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI

Günümüzde TMS 11 ile TMS 18 standartlarının yerini TFRS 15 Standardı almıştır. Yeni standarda göre oluşacak farklar ve yenilikler Tablo 5’te özetlenmiştir:

Tablo 5: TFRS 15 Hasılat Standardı’nın Diğer Standartlarla Karşılaştırılması

<i>TFRS 15 HASILAT STANDARDI</i>	<i>TMS 11 – TMS 18 STANDARTLARI</i>
TFRS 15’e göre hasılat, ‘‘işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan gelir’’dir.	TMS 18’e göre hasılat, ‘‘ortakların sermaye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı’’dır.
TFRS 15, ‘‘kira sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri, finansal araçlar, parasal olmayan takaslar’’ hariç müşterilerle yapılan her türlü anlaşmayı kapsar.	TMS 18, ‘‘mal satışları, hizmet sunumları, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri’’; TMS 11, ‘‘yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmeleri’’ni kapsar.
Edim yükümlülüğü olgusu ortaya çıkmıştır. Bu olguya göre sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin her biri ayrı ayrı belirlenecektir.	Birçok işlem birbiriyle ilişkilendirilmiş ya da iç içe geçmiştir. UFRS 15 ile de gruplaşmalar ayrıştırılacaktır.
İşlem bedeli kavramı gündeme gelmiştir. Ve bu kavramın değişken ve sabit kısımları mevcuttur.	Hasılat, gerçeğe uygun değer kavramıyla muhasebeleştirilmektedir.
Müşteriye kontrolün devri konusuyla ilgilenilmekte ve konunun koşullarıyla ilgili bilgi verilmektedir. Hasılatın gerçekleşmesi, mal/hizmetin müşteriye kontrolünün devredilmesiyle olmaktadır.	Bilhassa, mal ya da hizmete ilişkin risk ve getirilerin müşteriye devri konusu üzerinde durularak konuyla alakalı koşullar hakkında bilgi verilmektedir.

İşlem bedeli ve tek başına (bağımsız) satış bedeli kavramları açıklanmakta, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine bağımsız satış bedeli üzerinden dağıtılması hususu yer almaktadır.	Temelde yapılan işlem birbirine benzerdir. Dağıtım, göreceli makul değer yöntemi ya da kalan yöntemi kullanılarak yapılmaktadır. Fakat değişken tutar ve indirimlere ilişkin dağıtımlardaki özel durumlar ve daha önce kalan değer yöntemini uygulayan işletmelerde tek başına satış bedelinin baz alınması uygulama açısından zorluklara sebep olabilir.
Müşteriye kontrolün devrine ilişkin zaman içinde veya belli bir anda gibi kavramlar getirilmiş ve konuyla alakalı şartlar belirtilmiştir.	Belli bir anda ve birden çok aşama dâhilinde ortaya koyulan mal ya da hizmet için tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktayken; yeni standart, zaman içinde ya da belli bir anda olarak ayırım yapmaktadır.
Sözleşme değişiklikleri hususunda detaylı kurallar belirlenmiştir.	Sözleşme değişiklikleri hususunda özel bir düzenleme mevcut değil.
Sözleşme maliyetlerine yönelik olarak belirli şartlar gerçekleştiğinde aktifleştirme zorunluluğu mevcut.	Sözleşme maliyetlerine yönelik özel bir düzenleme mevcut değil.
Standart şekilde verilen garantilerin uygulanması ile müşterinin kendi tercihi sonucu ayrıca satın almış olduğu garantilerin uygulanması arasında farklılıklar var.	Garantiler konusunda özel bir düzenleme mevcut değil.
Dipnot açıklamaları detaylıdır.	Dipnot açıklamaları limitli özel bilgiler içerir.
Hasılatla ilişkin hususları, meydana geldikleri andan itibaren kapsayacak güçlü bir çerçeve oluşturmuştur.	Hasılatla yönelik konularda birbirleriyle çelişen noktalar ve eksiklikler mevcuttur.
Sermaye piyasaları ve sektörler arasında karşılaştırılabilirliği arttırmıştır.	Sermaye piyasaları ve sektörler arasında karşılaştırılabilirlik açısından eksik ve zayıf kalmıştır.
İşletmelerin açıklaması gereken bilgileri detaylı bir şekilde talep ederek, işletmelerin müşterilerle yaptığı sözleşmelerin muhasebeleştirilmesini geliştirmiştir.	İşletmelerden istenen açıklamalar yetersiz kalmıştır.

Kaynak: (Keskin ve Dinçer, 2015: 239 ; Köse ve Çelikay, 2015: 21 ; Şavlı, 2016: 93-94)

5.2. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NI UYGULAMAK İÇİN KULLANILAN YÖNTEMLER

Standardın ilk uygulama tarihi işletmelerin bu standardı ilk kez uyguladığı raporlama dönemi başlangıcıdır ve geçiş hükümlerine göre tamamlanmış sözleşme; *“işletmenin TMS 11, TMS 18 ve İlgili Yorumlar uyarınca tanımlanan mal ya da hizmetlerin tamamını transfer ettiği bir sözleşmedir.”* (TFRS 15, 2019: prf. C2) Standarda erken geçişi tercih etmeyen işletmeler bu standardı 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır. (Külte, 2018: <http://aksisdenetim.com>)

Standart, geçmiş dönemlerle karşılaştırma sağlanması için işletmelere iki seçenek sunmaktadır: (TFRS 15, 2019: prf. C3)

1-Geriye Dönük Uygulama (Tam Geriye Dönük Yöntem): *“Her geçmiş raporlama dönemi için geriye dönük olarak”* ya da,

2- Düzeltilmiş Uygulama (Kolaylaştırılmış Geçiş Yöntemi): *“İlk defa uygulanmasının kümülatif etkisiyle geriye dönük olarak”* yani ilk defa uygulanmasının kümülatif etkisini cari dönemde geçmiş yıl kar/zarar hesaplarında düzeltme yoluyla uygulanır.

İşletmeler TFRS 15 Standardı'nı geriye dönük yöntemle uyguladığında aşağıda yer alan kolaylaştırıcı uygulamalardan bir veya daha fazlasını kullanabilir: (TFRS 15, 2019: prf. C5)

1- Tamamlanmış sözleşmeler için işletmelerin aşağıdaki sözleşmelerde düzeltme yapması gerekmez:

(a) *“Aynı yıllık raporlama dönemi içerisinde başlayıp sona erenler”*

(b) *“Sunulan en erken dönemin başlangıcında tamamlanmış olanlar”*

2- Değişken bedelli tamamlanmış sözleşmelerde işletmeler karşılaştırılabilir raporlama dönemlerindeki sabit olmayan fiyat tutarlarına yönelik tahminlerden ziyade, sözleşmenin yapıldığı tarihteki işlem fiyatını kullanabilir.

3- Sunulan en erken dönemin başlangıcından önce değiştirilmiş sözleşmelere ilişkin geriye dönük düzeltme gerekmez. Bunun yerine sunulan en erken dönemin başlangıcından önce gerçekleşmiş tüm değişimlerin toplam etkisini;

(a) Yerine getirilmiş ya da getirilmemiş performans yükümlülüğü tanımlandığında,

(b) İşlem fiyatı belirlendiğinde,

(c) İşlem fiyatı yerine getirilmiş ya da getirilmemiş performans yükümlülüğüne dağıtıldığında yansıtır.

4- İlk uygulama tarihinden önceki sunulmuş olan tüm raporlama dönemleri için işletmelerin, kalan performans yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatının tutarını ve bu tutarı ne zaman hasılat olarak muhasebeleştirceğini açıklama zorunluluğu yoktur.

İşletmeler TFRS 15 Standardı'nı düzeltilmiş yöntemle uygulamayı tercih ederse; standardın ilk kez uygulanması sonucunda oluşan kümülatif etkiyi, ilk uygulama tarihini kapsayan yıllık raporlama dönemine yönelik geçmiş yıl karları hesabının ya da uygun

görülen başka bir özkaynak bileşeninin açılış bakiyesinde fark düzeltilmesi olarak muhasebeleştirir. Ve işletmeler bu yönetime göre, TFRS 15 Standardı'nı yalnızca ilk uygulama tarihi itibarıyla tamamlanmamış sözleşmelerine tercihe bağlı olarak geriye dönük uygulayabilir. (TFRS 15, 2019, prf. C7)

Düzeltilmiş yöntemi uygulayan işletmeler; (TFRS 15, 2019, prf. C7A)

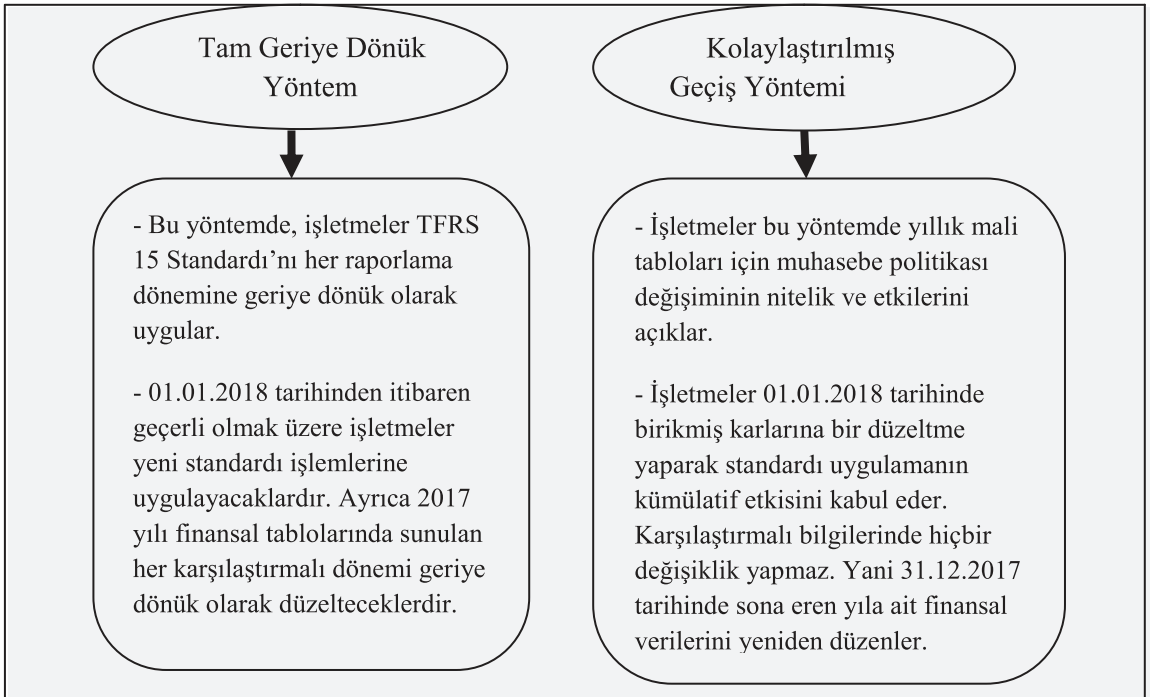
- (a) *''Sunulan en erken dönemin başlangıcından önce gerçekleşen tüm sözleşme değişiklikleri için''* veya
- (b) *''İlk uygulama tarihi öncesinde gerçekleşen sözleşme değişikliklerinin tümü için''*

Yukarıda açıklanan 3.maddedeki (C5/3) kolaylaştırıcı uygulamayı kullanabilir. Bu kolaylaştırıcı uygulama kullanılırsa; tutarlı bir biçimde tüm sözleşmelere de uygulanır. Ve işletmeler buna ek olarak aşağıdaki bilgilerin tümünü açıklar: (TFRS 15, 2019, prf. C6)

- (a) *''Kullanılan uygulamalar''*,
- (b) *''Makul bir ölçüde, söz konusu uygulamalarda her birini uygulamanın tahmini etkisinin nitel bir değerlendirmesi''*

Hasılat standardını uygulamada işletmelerin kullandığı yöntemler kısaca Şekil 1'de açıklanmıştır:

Şekil 1: Hasılat Standardını Uygulamak İçin Kullanılan Yöntemler



Kaynak: (FRC, 2015: 12)

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 – MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN ELDE EDİLEN HASILAT STANDARDI

1. GENEL AMAÇ VE İÇERİĞİ

Bu bölümde TFRS 15 (Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat) Standardı kapsamına yönelik olarak standardın amacı, içeriği ve standardın geliştirdiği yeni bir model olan beş adım yaklaşımı incelenecektir.

1.1. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN AMACI

TFRS 15 Standardı'ndaki temel amaç; işletmenin transfer işlemi sonucunda elde etmeyi beklediği hasılatı ve parasal hareketlerinin tutarını, niteliklerini, zamanını belirlemek ve belirsizlik içeren yararlı bilgilerin ilgili kişilere raporlanmasını sağlamak amacıyla işletmelerin uygulaması gereken ilkeleri düzenlemektir. Diğer bir ifadeyle, işletmelerin, müşterisiyle yaptığı sözleşme sonucunda taahhüt edilen mal/hizmetlerin müşteriye transferini gerçekleştirmek ve bu transfer işleminin sonunda da hasılatı elde etmeyi beklediği değeri yansıtacak tutarda muhasebeleştirmektir. (TFRS 15, 2019, prf. 1) Bu bağlamda hasılat kavramına yeni bir boyut getirilmiştir. Standart, kontrole dayalı olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda yeni bir model oluşturmuştur. Bu bağlamda hasılatın finansal tablolara yansıtılması hususunda değişikliğe gidildiği görülmektedir. (Keskin ve Dinçer, 2015: 222)

Yeaton (2015) 'e göre yeni hasılat standardı, hasılatın tanımlanması için tek ve kapsamlı bir muhasebe modeli geliştirerek hasılatla ilişkin sorunları ele almak için daha güvenilir bir çerçeve sunmaktadır. Standardın amacı ise; sektör veya coğrafi bölgeden bağımsız bir şekilde, hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında kalıcı ve tutarlı ilkeler sağlamaktır. Bu bilgiler ışığında Yeaton, yeni standardın uluslararası işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin artacağını belirtmiştir. (Yeaton, 2015: www.questia.com)

FASB (FMSK) 2014 yılında yayınlamış olduğu raporda yeni hasılat standardının amaçlarını şu şekilde sıralamıştır: (<https://www.fasb.org>)

- Mevcut standartlardaki (IAS 18- IAS 11) eksiklikleri ortadan kaldırmak.
- Hasılatın finansal tablolara yansıtılması konusunda daha güçlü bir çerçeve sunmak.

- Uluslararası sermaye piyasalarında hasılatın kaydedilmesine yönelik uygulamaların karşılaştırılabilirliğini artırmak.
- Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yeni uygulamalarla finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sunmak.
- Dipnotlarda yer alan bilgileri iyileştirerek mali tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sunmak.

IASB (UMSK) üyesi McConnell (2014), mevcut hasılat standartlarının (IAS 18 - IAS 11) eksiklik ve zayıflıklarından dolayı yeni bir hasılat standardına ihtiyaç duyulduğunu açıklamıştır. Ayrıca sonuçları baz aldığımızda ortak bir hasılat standardının, “tek bir yüksek kaliteli küresel muhasebe standartları” yaratılmasında bir dönüm noktası olduğunu dile getirmiştir. IFRS 15 (UFRS 15), yürürlükteki standartlara (IAS 11, IAS 18 ve ilgili yorumları) kıyasla yeni gereksinimleri ortaya koymaktadır. (Peters ve Maxime, 2015-2016: 1)

Aktaş ve Varol (2017) ise yeni hasılat standardının, hasılatların karşılaştırılabilirliğini arttırdığını, mali tablo dipnotlarında yatırımcılara hasılat konusunda güvenilir bilgiler sunduğunu, hasılatın güvenilir biçimde ölçülmesi hususunda yenilikler getirdiğini belirtmiştir. (Aktaş ve Varol, 2017: 31)

1.2. TFRS 15 HASILAT STANDARDI’NIN KAPSAMI

TFRS 15 Standardı aşağıda yer alan standartların yerini almaktadır: (TFRS 15, 2019, prf. C10)

- a) *“TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,”*
- b) *“TMS 18 Hasılat,”*
- c) *“TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,”*
- d) *“TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,”*
- e) *“TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve”*
- f) *“TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri”*

Bu yeni standardın uygulanmayacağı alanlar ise şunlardır: (TFRS 15, 2019, prf. 5)

- (a) *“TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,”*
- (b) *“TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,”*

(c) "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,"

(d) "Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz."

Aynı zamanda TFRS 15 Standardı ile birlikte yeni kavramlar kullanılmaya başlanmıştır. Bu kavramlar ve tanımları Tablo 6'da gösterilmiştir:

Tablo 6: TFRS 15 Standardı'nda Yer Alan Yeni Kavramlar

Sözleşme: "İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır."
Sözleşme varlığı: "İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin, işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır."
Sözleşme yükümlülüğü: "İşletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsile hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür."
Müşteri: "İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır."
Gelir: "Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır."
Edim (performans) yükümlülüğü: "Farklı bir mal veya hizmetin (mal veya hizmetler paketi) ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki taahhüttür."
Hasılat: "İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir."
Tek başına satış fiyatı (bir mal veya hizmetin): "İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye ayrı olarak satmış olması halinde talep edeceği fiyattır."
İşlem bedeli (müşteriyle yapılan bir sözleşmenin): "İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. (üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç)"

Kaynak: (TFRS 15, 2019, Ek A)

Ayrıca standart müşteri kavramına da açıklık getirmiştir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi Ek A'da müşteri kavramına, işletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan mal/hizmetleri belirlenen bir bedelle elde etmek için işletmeyle sözleşme yapan taraf olarak yer verilmiştir. Bu tanımdan hareketle standart, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan mal ya da hizmetleri elde etme amacıyla değil de, sözleşme yapan tarafların işletmenin faaliyetlerinde ya da süreçlerinde ortaya çıkan riskleri ve yararları paylaşmak ya da bu sürece dâhil olmak amacıyla bir sözleşme yapılmışsa, müşteri olarak değerlendirmez. Örneğin, bir işbirliği anlaşmasıyla varlık geliştirilmesi durumunda söz konusu taraf müşteri olarak değerlendirilmez. İşletmenin bu standardı bir sözleşmeye uygulayabilmesi için sözleşmenin karşı tarafının müşteri olması gerekmektedir. (TFRS 15, 2019, prf. 6)

TFRS 15 kapsamını kısaca ele almak gerekirse; standart bir mal ya da hizmetin niteliklerinin birbiriyle bağlantılı olup olmadığına bakarak, ilişkili olmama durumunda ayrı performans yükümlülüklerini belirlemek maksadıyla yenilikler sunar. Hasılatın süreçlerdeki takibi, karşılaştırılabilirliği, ilgililere daha iyi şekilde bilgi sunması, tutarının güvenilir ölçülebilmesi için fırsatlar yaratır. (Aktaş ve Varol, 2017: 31)

2. TFRS 15 STANDARDINA GÖRE BEŞ ADIM YAKLAŞIMI

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda, işletmeler arasındaki farklı uygulamaların kalkması ve karşılaştırılabilirliği amacıyla yeni bir model içermektedir. Beş aşamadan oluşan bu model aşağıda gösterilmiştir: (Deloitte, 2018: 6)

Şekil 2: Beş Aşamalı Model

1. SÖZLEŞMENİN BELİRLENMESİ
2. EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN BELİRLENMESİ
3. SÖZLEŞME FİYATININ BELİRLENMESİ
4. SÖZLEŞME FİYATININ EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİNE DAĞITILMASI
5. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

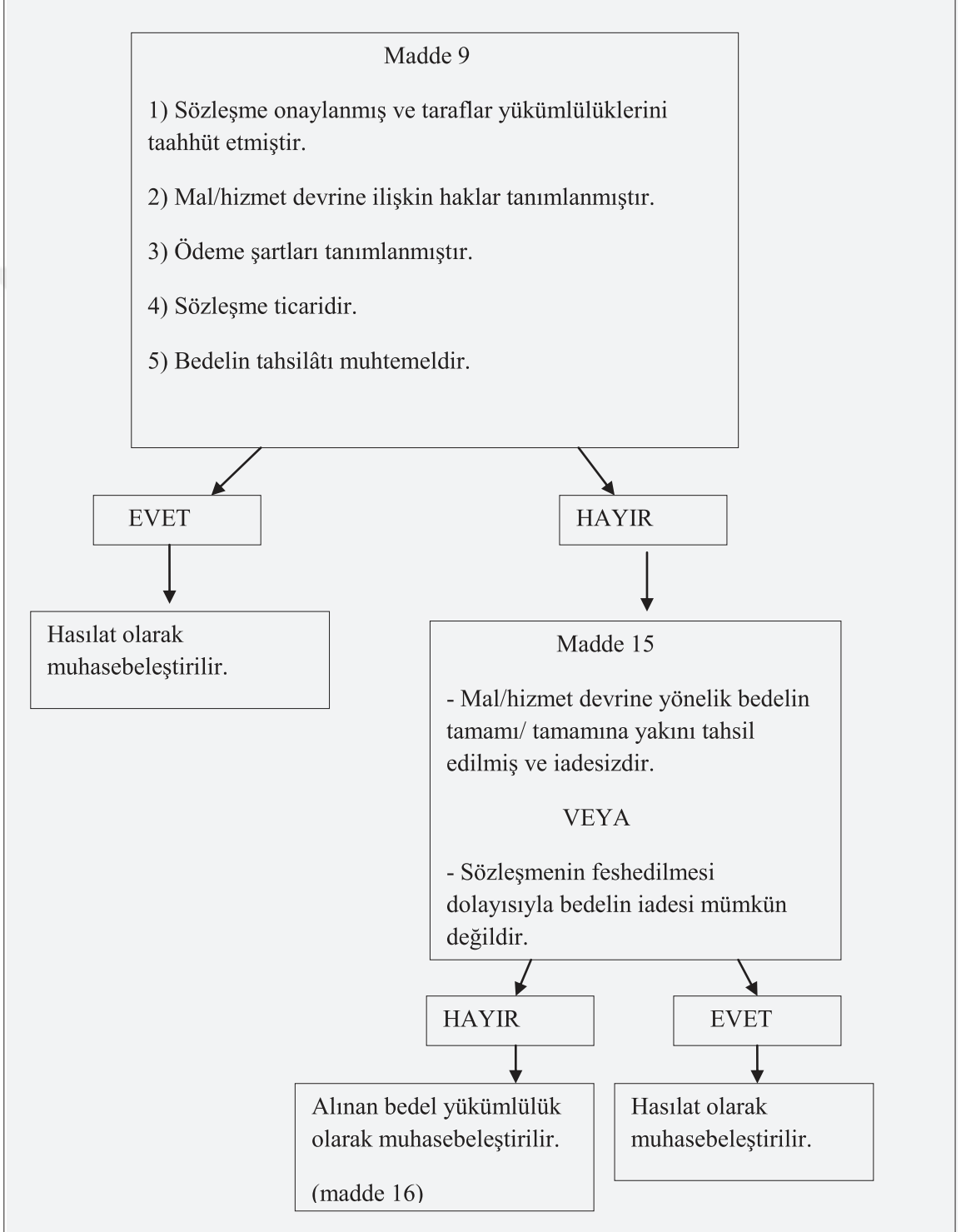
Kaynak: (Deloitte, 2018: 6)

Beş adım yaklaşımının uygulanması, içinde bulunulan olay veya durumlar açısından değişiklik göstermekte ve yorumlama gerektirmektedir. (Keskin ve Dinçer, 2015: 224) Beş aşamalı model, hasılat işleminin türüne ve sektöre bakılmaksızın sınırlı

istisnalar dışında müşteri ile yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Beş aşamalı modele göre hasılatın muhasebeleştirilmesi şu şekildedir:

Tablo 7: Tfrs 15 Kapsamında Sözleşmeye Dayalı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi



2.1. MÜŞTERİ İLE YAPILAN SÖZLEŞMENİN BELİRLENMESİ

İşletmenin, müşteriyle yaptığı sözleşmeyi TFRS 15 Standardı kapsamında muhasebeleştirebilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının karşılanması gerekmektedir: (TFRS 15, 2019, prf. 9)

- (a) Sözleşme; yazılı, sözlü ya da kurallara uygun şekilde onaylanmış ve her iki tarafın performans yükümlülüklerini yerine getireceği taahhüt edilmiş olmalıdır.
- (b) İşletme, mal veya hizmet devrine ilişkin olarak kendisinin ve müşterisinin haklarını tanımlayabilmelidir.
- (c) İşletme, mal veya hizmet devri sonucunda yapılacak olan ödemenin şartlarını tanımlayabilmelidir.
- (d) Sözleşmenin özü ticari nitelikte olmalıdır. Yani sözleşme sonucunda işletmenin gelecekteki nakit akış tutarı, zamanı ve riskinin değişiklik göstermesi muhtemel olmalıdır.
- (e) İşletmenin müşterisine transfer ettiği mal veya hizmet sonucunda hak ettiği bedeli tahsil edeceği muhtemel olmalıdır. İşletme bedeli tahsil edip edemeyeceğini değerlendirirken, yalnızca müşterisinin belirlenen sürede söz konusu bedeli ödeme kabiliyetini, istek ve düşüncesini dikkate almaktadır. Eğer işletme, müşterisine bir fiyat avantajı teklif ettiyse, bedel sözleşmede belirlenen fiyattan düşük olabilir.

Eğer müşteriyle yapılan sözleşme yukarıda belirtilen maddelerdeki koşulları başlangıçta karşılıyorsa; işletme, önemlilik arz eden değişik durum ve koşulların oluşacağına dair belirti bulunmadığı sürece söz konusu koşulları yeniden değerlendirmez. Örnek vermek gerekirse, bir müşteri ödeme kabiliyetini önemli derecede yitirdiyse, işletme transfer edeceği kalan mal ya da hizmet sonucu elde edeceği bedelin tahsil edilebilirliğini yeniden değerlendirebilir. (TFRS 15, 2019, prf. 13)

Müşteriyle yapılan bir sözleşme yukarıda bahsettiğimiz şartları karşılamıyorsa ve işletme müşteriye devrettiği mal veya hizmet bedelini tahsil etmişse; tahsil edilen bu tutarı aşağıdaki durumlardan biri oluştuğunda hasılat olarak muhasebeleştirir: (TFRS 15, 2019, prf. 15)

- (a) İşletmenin müşterisine mal ya da hizmet devrine yönelik olarak tüm yükümlülüklerini tamamlanması ve müşteri tarafından taahhüt edilmiş bedelin tamamı ya da tamamına yakın kısmının tahsil edilmesi ve söz konusu bedelin iadesinin mümkün olmaması

(b) Sözleşmenin feshedilmesi dolayısıyla müşteriden elde edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

İşletme, saydığımız işlemler gerçekleşinceye ve koşullar yerine getirilinceye kadar müşterisinden tahsil ettiği bedeli, yükümlülük olarak finansal tablolarına almaktadır. Bahsedilen yükümlülüğün kasti, gelecekte işletmenin mal veya hizmetleri transfer etme veya müşteriden tahsil ettiği bedeli iade etme durumudur. Müşteriden tahsil edilen bedel üzerinden yükümlülük tutarı ölçülmektedir. (TFRS 15, 2019, prf. 16)

Müşteriyle yapılan sözleşmenin belirlenmesi aşağıdaki örnekle açıklanabilir: (<http://aksisdenetim.com>)

Gayrimenkul işiyle uğraşan bir işletme, değeri 3.000.000 TL olan bir bina satışı için müşterisiyle sözleşme imzalamıştır. Müşterinin amacı bu binayı cafe olarak kullanmaktır. Bina, rekabet koşullarının fazlaca olduğu bir bölgede konumlanmakta olup müşterinin de bu alandaki tecrübesi çok fazla bulunmamaktadır. Müşteriden sözleşme başlangıcında 200.000 TL iadesi mümkün olmayan şekilde depozito alınmış ve geriye kalan bedelin %95'ini kapsayan uzun vadeli bir finansman anlaşması yapılmıştır. Binanın kontrolü sözleşmenin başlangıcında müşteriye devredilmiştir.

Söz konusu sözleşmede binanın kontrolü müşteriye transfer edilmiş olsa bile hasılatın tanımlanabilmesi için gereken şartların 5. maddesine göre, işletmenin müşteriye binanın kontrolünü transfer etmesi sonucunda hak kazanılması beklenen bedeli tahsil edeceği muhtemel değildir. Çünkü müşterinin gelecekte ödemelerini gerçekleştirebilmesi cafeden elde edeceği gelire bağlıdır ve yüksek rekabet koşullarında müşterinin sektör tecrübesi az olduğundan bedelin tahsil edilebilirliği risk içermektedir. Sözleşme bedelinin birçoğunun henüz tahsil edilmediği ve sözleşme iptal edilemez nitelikte olduğundan hasılat gerçekleşmemiştir. Bu durumda işletme, müşteriden tahsil ettiği iade edilemez nitelikte olan depozito tutarını yükümlülük olarak muhasebeleştirir. Bedelin tahsil edileceğinin muhtemel olduğu sonucuna ulaşılan kadar ise gelecekte tahsil edilecek olan anapara ve faiz ödemeleri de finansal tablolarda yükümlülük olarak kalmaya devam edecektir.

Standarda göre, taraflarca yapılan sözleşme belirli süreli olmayabileceği gibi sözleşme taraflarından birisi herhangi bir zamanda sözleşmeyi feshedebilir ya da değiştirebilir. Diğer sözleşmeler de kendiliğinden yenilebilir. İşletmeler bu standardı yapılan sözleşme süresi boyunca uygular. (TFRS 15, 2019, prf. 11)

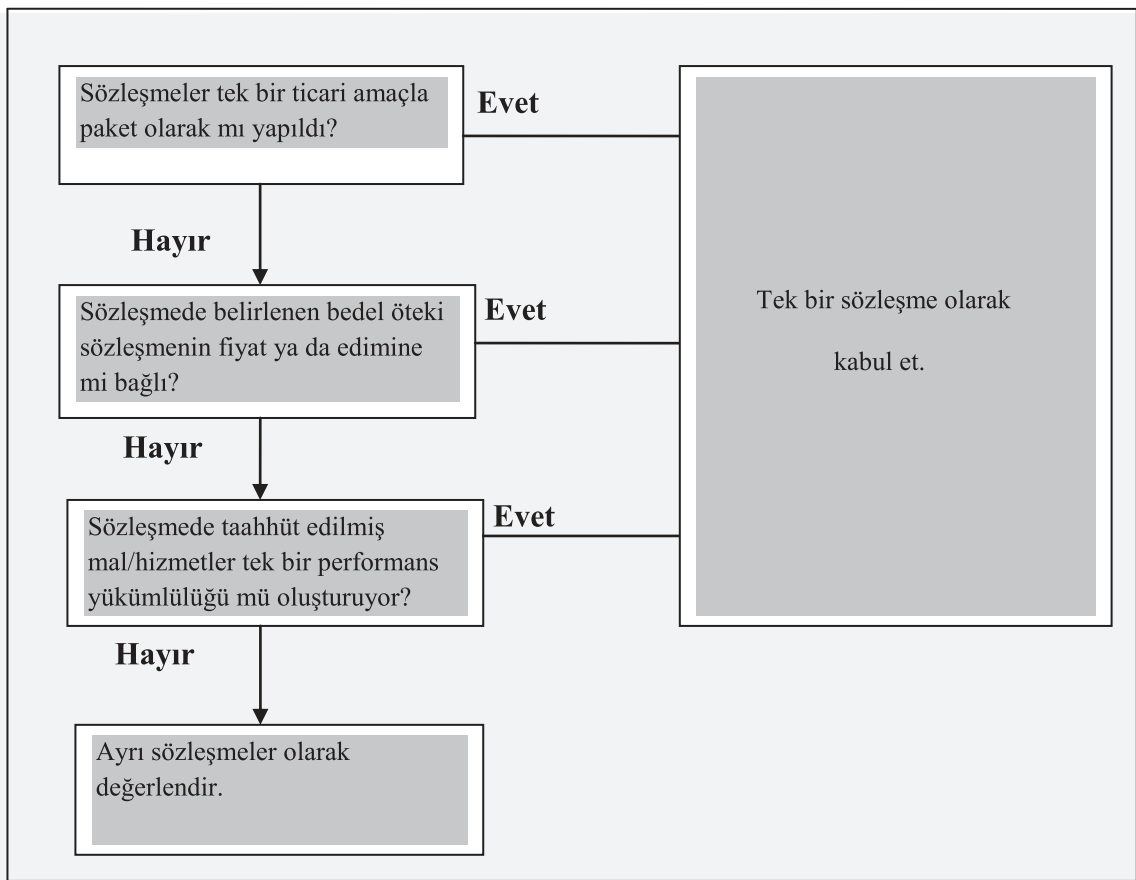
Bir diğer hususa göre ise, işletme sözleşmede taahhüt edilen mal ya da hizmetleri müşterisine transfer etmemişse ve bu mal ya da hizmetler sonucunda müşterisinden bir bedel tahsil etmemiş veya tahsil etme hakkını elde etmemişse sözleşme tamamen yerine getirilmemiştir. (TFRS 15, 2019, prf. 12)

2.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletme müşterisiyle aynı ya da yakın bir tarihte yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirerek tek bir sözleşme gibi finansal tablolarına aktarabilir. Bunu yapabilmesi için, sözleşme tek bir ticari amacı sağlama maksadıyla paket şeklinde sunulmalı, sözleşmede belirlenen bedel öteki sözleşmenin fiyat ya da edimine bağlanmalı veya sözleşmede taahhüt edilmiş mal/hizmetler tek bir yükümlülük oluşturmalıdır. (TFRS 15, 2019, prf. 17)

Bu ölçütler Şekil 3'te gösterilmiştir:

Şekil 3 : İki ya da daha çok sözleşmeyi birleştirme ölçütleri



Kaynak: (Grant Thornton, 2016: 4)

2.1.2. Sözleşmede Yapılan Değişiklikler

Standarda göre; sözleşmeyi yapan taraflar arasında, sözleşme kapsamı ya da fiyatında (veya ikisinde de) onaylanan bir değişiklik söz konusuysa burada ‘sözleşme değişikliğinden’ bahsetmek mümkündür. Değişiklik yazılı, sözlü ya da ticari teamüllerce onaylanabilmektedir. Taraflarca sözleşme değişikliği onaylanmamışsa işletme, onaylanma durumuna kadar var olan sözleşmeye standardı uygulamayı sürdürür. (TFRS 15, 2019, prf. 18)

Taraflar arasında sözleşmenin kapsamında yapılan bir değişikliğin onaylanması durumunda, fiyatta yapılması gereken değişikliği belirlemeseler bile sözleşme değişikliğinden söz edilebilir. (TFRS 15, 2019, prf. 19)

Sözleşme değişikliği belirli koşullar altında yeni ve ayrı bir sözleşme olarak ele alınır veya mevcut sözleşmede değişiklik olarak değerlendirilir.

Sözleşme kapsamı taahhüt edilen farklı mal ya da hizmetlere ilaveler yapılarak genişlemişse ya da sözleşme bedeli yapılan bu ilavelerle mal ya da hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarını yansıtan bedel kadar arttırıldıysa ve sözleşmede öngörmeye dayalı olarak sözleşme bedelinde düzeltme yapılmışsa sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirilir. (TFRS 15, 2019, prf. 20)

Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmesi şu şekilde örneklenebilir:

A İşletmesi tanesi 100 TL olan 150 adet ürünü satmak için müşterisiyle sözleşme imzalamıştır. 70 adet ürün müşteriye teslim edildikten sonra, müşteri 40 adet ilave ürün talep etmiştir. Ek ürünün birim fiyatı 90 TL olup, talep edildiği günden başlayarak piyasa şartlarında bağımsız satış fiyatıdır.

Bu bilgiler ışığında yapılan sözleşmede geriye kalan 80 ürün ve yeni talep edilen 40 ürün ayrı nitelikte olduğu, ek 40 ürünün fiyatının bu ürünlerin ayrı satılması durumunda meydana gelen piyasa fiyatı olduğu dikkate alınır, bu sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirilir. Sonuç olarak mevcut sözleşmeden geriye kalan 80 ürün 100 TL, sözleşme değişikliği sonucu eklenen 40 ürün 90 TL üzerinden muhasebeleştirilecektir. (Şavlı, 2016: 32)

Eğer ayrı bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirilmemişse, işletme müşterisine taahhüt ettiği mal ya da hizmetlerin transfer edilmeyen kısmını uygun bir yöntem seçerek muhasebeleştirir. Geriye kalan mal ya da hizmetler, devredilen mal ya da hizmetlerden ayrı bir nitelikteyse, işletme sözleşme değişikliğini hali hazırda bulunan sözleşme feshedilerek yeni sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirir. Geriye kalan performans yükümlülüklerine dağıtılacak olan bedel; tahmini işlem fiyatına dâhil edilmiş ve hasılat olarak muhasebeleştirilmemiş, müşteriden tahsil edilmiş tutar da dâhil olmak üzere müşterinin ödeyeceğini taahhüt ettiği bedel ile sözleşme değişikliği

sonucunda yeni sözleşmede taahhüt edilmiş bedel toplamıdır. (TFRS 15, 2019, prf. 21(a))

Geriye kalan mal ya da hizmetler nitelik açısından sözleşme değişikliği öncesinde devredilmiş mal ya da hizmetlerle aynı özellikteyse ve edime ilişkin önceki parçayı tamamlayan nitelikteyse; sözleşme değişikliği hali hazırda yapılmış olan sözleşmenin parçası gibi görülerek muhasebeleştirilir. Buradan hareketle, sözleşme değişikliği sonucunda oluşan işlem fiyatı ve ifaya yönelik harcamalar hasılatla düzeltme olarak tablolara aktarılır. (Otuzoğlu, 2017: 60)

Eski sözleşmenin feshedilerek yeni sözleşme yapılması şu şekilde örneklenebilir:

H İşletmesi tanesi 100 TL olan 120 adet ürünü satmak için müşterisiyle bir sözleşme imzalamıştır. 60 ürün müşteriye teslim edildikten sonra, müşteri ek olarak 30 ürün daha talep etmiştir. İlave talep edilen 30 ürünün fiyatı 85 TL'dir. Bu birim fiyat ek talebin gerçekleştiği günden başlayarak ürünlerin piyasadaki bağımsız satış fiyatını yansıtmamaktadır. Piyasada o gün itibariyle satış yapılan ürünlerin birim fiyatı 95 TL'dir.

Yapılan sözleşmede geriye kalan 60 ürün ve yeni talep edilen 30 ürün, ayrı niteliklerde olmasına karşın, ek 30 ürünün fiyatı, bu ürünlerin ayrı satılması durumunda meydana gelen piyasa fiyatı olmadığı göz önüne alınırsa, sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme şeklinde kayıtlara alınmaz. Yapılan sözleşme 60 ürünün teslimiyle sona ermiş olarak kabul edilip, kalan 60 ürün ve 6.000 TL bedel ile tanesi 85 TL olan 30 ürünün 2.550 TL olan bedeli, toplamda 90 ürün için 8.550 TL bedel olacak şekilde yeni bir sözleşme olarak dikkate alınması söz konusu olacaktır. (Şavlı, 2016: 32-33)

Mevcut sözleşmeden geriye kalan 60 ürün x 100 TL = 6.000 TL

Sözleşme değişikliği ile ilave edilen 30 ürün x 85 TL = 2.550 TL

Yeni sözleşmedeki toplam 90 ürün = 8.550 TL

Yeni sözleşmedeki toplam 90 ürünün bedeli 8.550 TL ise ürünün birim fiyatı 95 TL olacaktır. Ve ürünler müşteriye teslim edildikçe de 95 TL üzerinden kayıtlar yapılacaktır.

Bahsettiğimiz şekillerde yer almayan ve sözleşme değişikliğinden önce hem aynı hem de farklı niteliklere sahip mal ya da hizmetin bulunduğu sözleşmelerde ise; yerine getirilmemiş ya da kısmen yerine getirilmemiş performans yükümlülükleri dikkate

alınır. Bu konuda gerçekleştirilen muhasebe işlemleri tutarlılık ilkesi gereği kayıtlara alınır. (Otuzoğlu, 2017: 61)

A İşletmesi tanesi 100 TL olan 150 adet ürünü satmak için müşterisiyle sözleşme imzalamıştır. 70 adet ürün müşteriye teslim edildikten sonra, müşteri 40 adet ilave ürün talep etmiştir. Ek ürünün birim fiyatı 90 TL olup, talep edildiği günden başlayarak piyasa şartlarında bağımsız satış fiyatıdır.

Bu bilgiler ışığında yapılan sözleşmede geriye kalan 80 ürün ve yeni talep edilen 40 ürün ayrı nitelikte olduğu, ek 40 ürünün fiyatının bu ürünlerin ayrı satılması durumunda meydana gelen piyasa fiyatı olduğu dikkate alınır, bu sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirilir. Sonuç olarak mevcut sözleşmeden geriye kalan 80 ürün 100 TL, sözleşme değişikliği sonucu eklenen 40 ürün 90 TL üzerinden muhasebeleştirilecektir. (Şavlı, 2016: 32)

H İşletmesi tanesi 100 TL olan 120 adet ürünü satmak için müşterisiyle bir sözleşme imzalamıştır. 60 ürün müşteriye teslim edildikten sonra, müşteri ek olarak 30 ürün daha talep etmiştir. İlave talep edilen 30 ürünün fiyatı 85 TL'dir. Bu birim fiyat ek talebin gerçekleştiği günden başlayarak ürünlerin piyasadaki bağımsız satış fiyatını yansıtmamaktadır. Piyasada o gün itibarıyla satışı yapılan ürünlerin birim fiyatı 95 TL'dir.

Yapılan sözleşmede geriye kalan 60 ürün ve yeni talep edilen 30 ürün, ayrı niteliklerde olmasına karşın, ek 30 ürünün fiyatı, bu ürünlerin ayrı satılması durumunda meydana gelen piyasa fiyatı olmadığı göz önüne alınır, sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme şeklinde kayıtlara alınmaz. Yapılan sözleşme 60 ürünün teslimiyle sona ermiş olarak kabul edilip, kalan 60 ürün ve 6.000 TL bedel ile tanesi 85 TL olan 30 ürünün 2.550 TL olan bedeli, toplamda 90 ürün için 8.550 TL bedel olacak şekilde yeni bir sözleşme olarak dikkate alınması söz konusu olacaktır. (Şavlı, 2016: 32-33)

Mevcut sözleşmeden geriye kalan 60 ürün x 100 TL = 6.000 TL

Sözleşme değişikliği ile ilave edilen 30 ürün x 85 TL = 2.550 TL

Yeni sözleşmedeki toplam 90 ürün = 8.550 TL

Yeni sözleşmedeki toplam 90 ürünün bedeli 8.550 TL ise ürünün birim fiyatı 95 TL olacaktır. Ve ürünler müşteriye teslim edildikçe de 95 TL üzerinden kayıtlar yapılacaktır.

2.2. EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN BELİRLENMESİ

Müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesinden sonraki adım performans yükümlülüklerinin belirlenmesidir.

İşletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşmede farklı bir mal ya da hizmeti veya büyük ölçüde benzer ve müşterisine transfer şekli aynı olan farklı bir mal ya da hizmetlerin transfer edilmesine yönelik müşterisine verdiği her bir taahhüde edim yükümlülüğü denir. (TFRS 15, 2019, prf. 22)

Müşteriyle yapılan sözleşmede işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetler açıkça belirtilebileceği gibi performans yükümlülükleri belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı olmayabilir. İşletmenin ticari teamülleri, politikaları veya özel beyanlarında yer alan ve müşteride mal ya da hizmet transferine ilişkin geçerli beklenti yaratan taahhütler de olabilir. (TFRS 15, 2019, prf. 24)

İşletmenin, sözleşmenin yerine getirilmesi için yapmak zorunda olduğu fakat müşterisine mal ya da hizmet transferiyle ilişkili olmayan faaliyetleri performans yükümlülüğü kapsamına girmez. Bir hizmet tedarikçisinin sözleşmenin yapılabilmesi için idari işlemler gerçekleştirilmesi müşteriye bir hizmet devri oluşturmaz. Bu yüzden de performans yükümlülüğü kapsamında değildir. (TFRS 15, 2019, prf. 25)

Edim yükümlülüklerinin belirlenmesinde mal/hizmetlerin farklı olma ilkesi Şekil 4'te gösterilmektedir.

Ayrı bir performans yükümlülüğünün belirlenmesinde kilit nokta, bir mal ya da hizmetin veya bir paketin farklılık içerip içermediğidir. Mal ya da hizmetin farklı olması için, müşterinin mal ya da hizmetten kendi başına yararlanması veya hali hazırda bulunan öteki kaynaklarla birlikte yararlanması gerekmektedir. Diğer şart ise, mal veya hizmetin sözleşmedeki diğer vaatlerden ayrı olarak tanımlanabilmesidir. Her belirgin mal veya hizmet ayrı bir performans yükümlülüğü olacaktır. (Ernst&Young, 2014: 2)

Taahhüt edilen mal ya da hizmet farklılık arz etmiyorsa, işletme söz konusu mal ya da hizmeti, farklı bir mal ya da hizmet paketi olarak tanımlayana dek diğer taahhüt edilen mal ya da hizmetle birleştirecektir. Bazı durumlarda ise işletme sözleşmede yer alan tüm mal ya da hizmetleri tek bir performans yükümlülüğü olarak finansal tablolarına yansıtır. (TFRS 15, 2019, prf. 30)

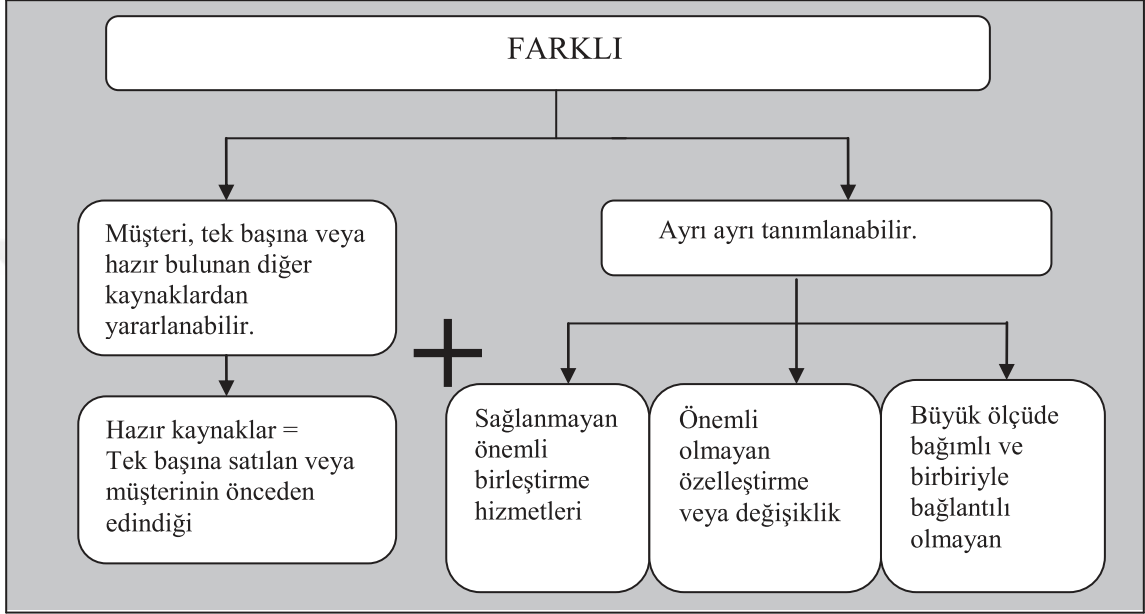
Belirttiğimiz durumları bir örnekle açıklayalım:

Müşteri binası için cam kaplama yaptırmak istemektedir. Bu işle ilgilenen bir inşaat firmasından cam ve işçilik için ayrı ayrı taahhüt isteyebilir. İnşaat firmasının önceki işinden geriye kalan malzemeleriyle işi tamamlayacağını düşünebilir. O halde sözleşmede hizmet ve mal edimi ayrı ayrı yer alacaktır. Ancak müşteri yalnızca cam kaplama talebinde bulunuyorsa inşaat firmasının edimi bu talebi tamamlamak olarak tek

bir edim haline gelecektir. Kaplamada kullanılacak malzemeler ve işçilik tek bir edim olarak birleşecektir. Burada bakılacak konu müşterinin, inşaat firması kaynaklarından ayrı ayrı mı yoksa tek bir paket halinde mi faydalanacağıdır. (Özses, 2016: 10)

Yukarıda anlatılan mal ya da hizmetin farklılık arz edip etmemesine bağlı olarak oluşan durumlar Şekil 4’te incelenmiştir:

Şekil 4: Farklılığın Anlamı



Kaynak: (Grant Thornton, 2016: 5)

2.2.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

İşletme aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda mal ya da hizmetin kontrolünün transferini, buna bağlı olarak performans yükümlülüğünün yerine getirilmesini ve hasılatın muhasebeleştirilmesini zamana yayılı olarak yapar: (TFRS 15, 2019, prf. 35)

- İşletme performans yükümlülüğünü tamamladıkça, müşterisinin bu edimin sağladığı yararı aynı an itibarıyla alıp tüketmesi,
- İşletmenin edimini oluşturdukça ya da geliştirdikçe (yapım aşamasındaki işler gibi) edimin kontrolünün müşteriye devredilen bir varlığı oluşturması ya da geliştirmesi,
- İşletmenin performans yükümlülüklerini yerine getirmesi sonucunda ortaya çıkan varlığın işletme için alternatif kullanma imkânının bulunmaması ve işletmenin o ana kadar yerine getirmiş olduğu yükümlülüklerine karşılık tahsilat yapabilme açısından hukuki bir hakkının bulunması.

İşletmenin performans yükümlülüklerini yerine getirmesi sonucunda ortaya çıkan varlığın işletme için alternatif kullanma imkânının bulunmaması; işletmenin varlığı oluşturduğu veya geliştirdiği sırada söz konusu varlığı başka bir yerde kullanması için kolay bir şekilde yönetebilmesinin sözleşme kapsamıyla sınırlandırılması ya da işletmenin tamamladığı varlığı başka bir yerde kullanması için kolay bir şekilde yönetebilmesinin fiilen kısıtlanması durumları olduğunda söz konusudur. (TFRS 15, 2019, prf. 36)

Zamana yaygın olarak yükümlülüklerin yerine getirilmesine en iyi örnek, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt projeleridir. Bu projeler, genellikle bir yıldan uzun süren, müşterinin isteklerine yönelik hazırlanan, performans yükümlülüklerin zamana yaygın olarak yerine getirildiği satış işlemleridir. (Şeker, 2018: 31)

2.2.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Bir performans yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir. İşletmenin taahhüt ettiği varlığın kontrolünün müşteriye devredildiği ve performans yükümlülüğünü yerine getirdiği anı tespit edebilmesi için standardın 31. ve 34. paragraflarındaki gereklilikler dikkate alınır. Buna ek olarak işletme kontrolün devrine yönelik aşağıdaki maddeleri içeren göstergeleri de dikkate almalıdır: (TFRS 15, 2019, prf. 38)

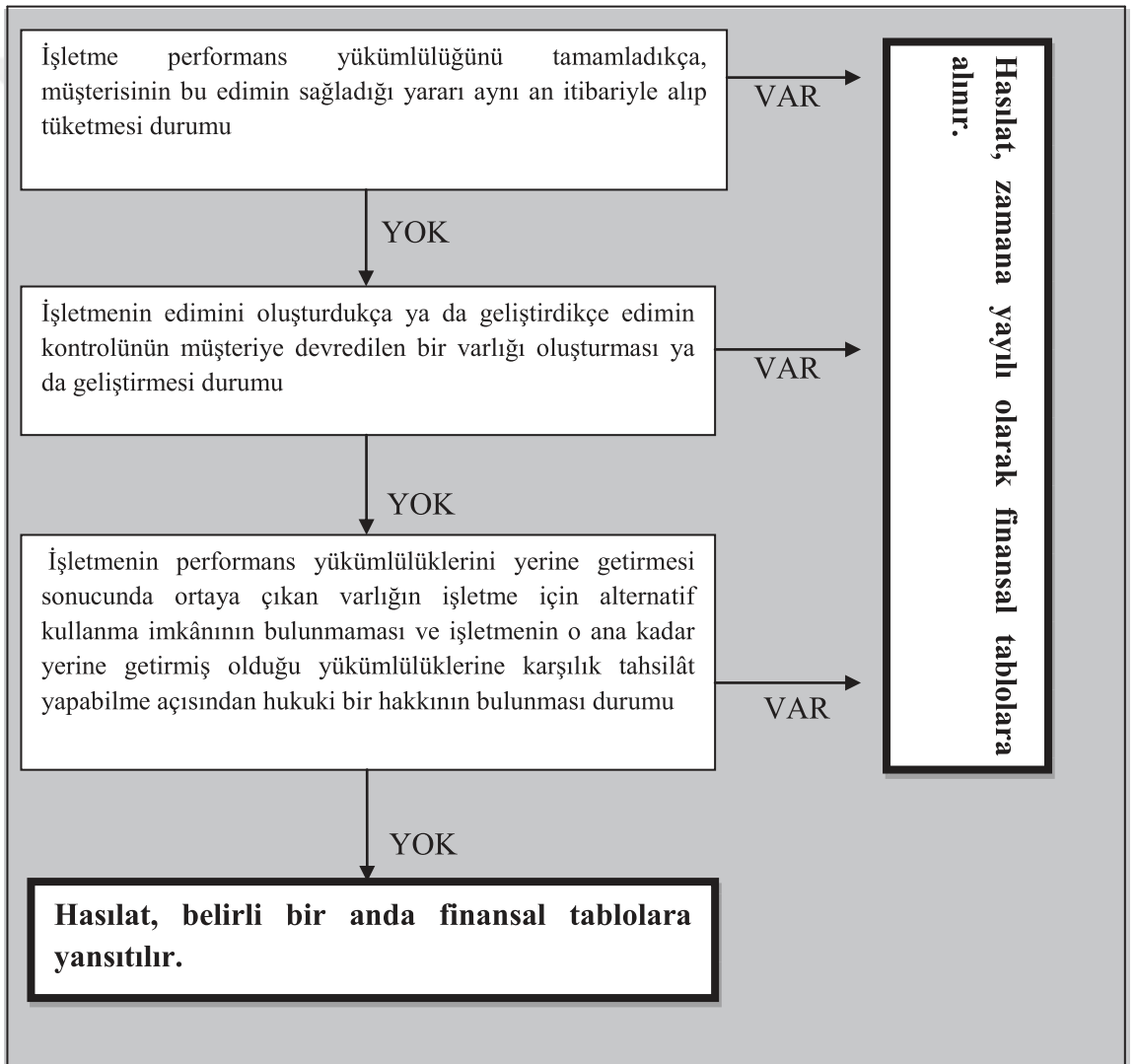
- İşletme varlık oluşturması sonucunda bir tahsil hakkına sahip olmaktadır. İşletmenin varlık oluşturmasının karşılığı olarak müşterisinin ödeme yükümlülüğünün oluşması, müşterinin varlığın kullanımına dair yönetimini ve varlıktan sağlayacağı yararını en üst düzeyde elde etme gücünün olduğunu gösterebilir.
- Müşteri, varlığın mülkiyetine hukuki olarak sahiptir. Yani müşteri varlığın kontrolünü ele geçirmiştir. Bu yasal mülkiyet, müşterinin ödemeye ilişkin yükümlülüğünü gerçekleştirilmeme olasılığına karşılık işletmenin elinde bulundurulması, müşterinin varlık kontrolünü eline almasına engel değildir.
- İşletme varlığın zilyetliğini müşteriye transfer etmiştir. Zilyetliğin müşteriye devri, müşterinin varlık kullanımını yönetmesi, varlığın yararını elinde bulundurması ya da diğer işletmelerin yarara ulaşımını kısıtlayabilmesini gösterir. Bu kavram varlık kontrolü anlamında da olmayabilir. İşletmenin kontrolünde olan bir varlık müşteri zilyetliğinde olabileceği gibi (geri alım anlaşması); müşteri kontrolünde olan bir varlık da işletme zilyetliğinde olabilir.
- Müşterinin, varlığın mülkiyetini elinde bulundurmasından kaynaklanan risk ve getirileri mevcuttur. Fakat bu risk ve getiriler işletme tarafından değerlendirilirken, varlık transferine yönelik performans yükümlülüğünden ayrı

olarak ek bir performans yükümlülüğüne yol açacak herhangi bir riski göz önüne almaz. Mesela, işletmenin müşteriye kontrolünü devrettiği varlığa ilişkin ek bir performans yükümlülüğü olan bakım ile ilgili hizmetlerini gerçekleştirmemiş olabilir.

- İşletme tarafından devredilen varlığı müşteri kabul etmiştir. Bu durum müşterinin varlığın kullanımına dair yönetimini ve varlıktan sağlayacağı yararı en üst düzeyde elde ettiğini gösterir.

Hasılatın finansal tablolara yansıtılması hususunda yukarıda anlatılanlar Şekil 5'teki gibi şematize edilebilir:

Şekil 5: Hasılatın Finansal Tablolara Yansıtılma Zamanı



Kaynak: (Saban vd., 2019: 52)

2.3. İŞLEM FİYATININ BELİRLENMESİ

Üçüncü adımda, işlem bedeli (işlem fiyatı) belirlenmelidir. ‘*İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir.*’ TMS’ye göre işlem bedeli, müşterinin nakit dışı bedelle ödeme yapması durumunda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir. Eğer gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa müşteriye taahhüt edilen mal ya da hizmet tek başına (bağımsız) satış fiyatı temel alınarak ölçülebilir. (Gücenme ve İşseveroğlu, 2018: 145)

TFRS 15 Standardı’nda işlem bedeli tespit edilirken işletme, sözleşme kapsamındaki hükümleri ve ticari teamüllerini dikkate almaktadır. Müşteriyle yapılan sözleşmedeki bedelin tutarı; sabit, değişken veya her ikisini de içerebilmektedir. (TFRS 15, 2019, prf. 47)

İşlem bedelinin tahminini etkileyen unsurlar; müşterinin sözleşmede taahhüt ettiği bedelin nitelik, zamanlama ve tutarıdır. Ve işletme işlem fiyatını belirlemede aşağıdaki maddelerin her birinin etkisini dikkate almaktadır: (TFRS 15, 2019, prf. 48)

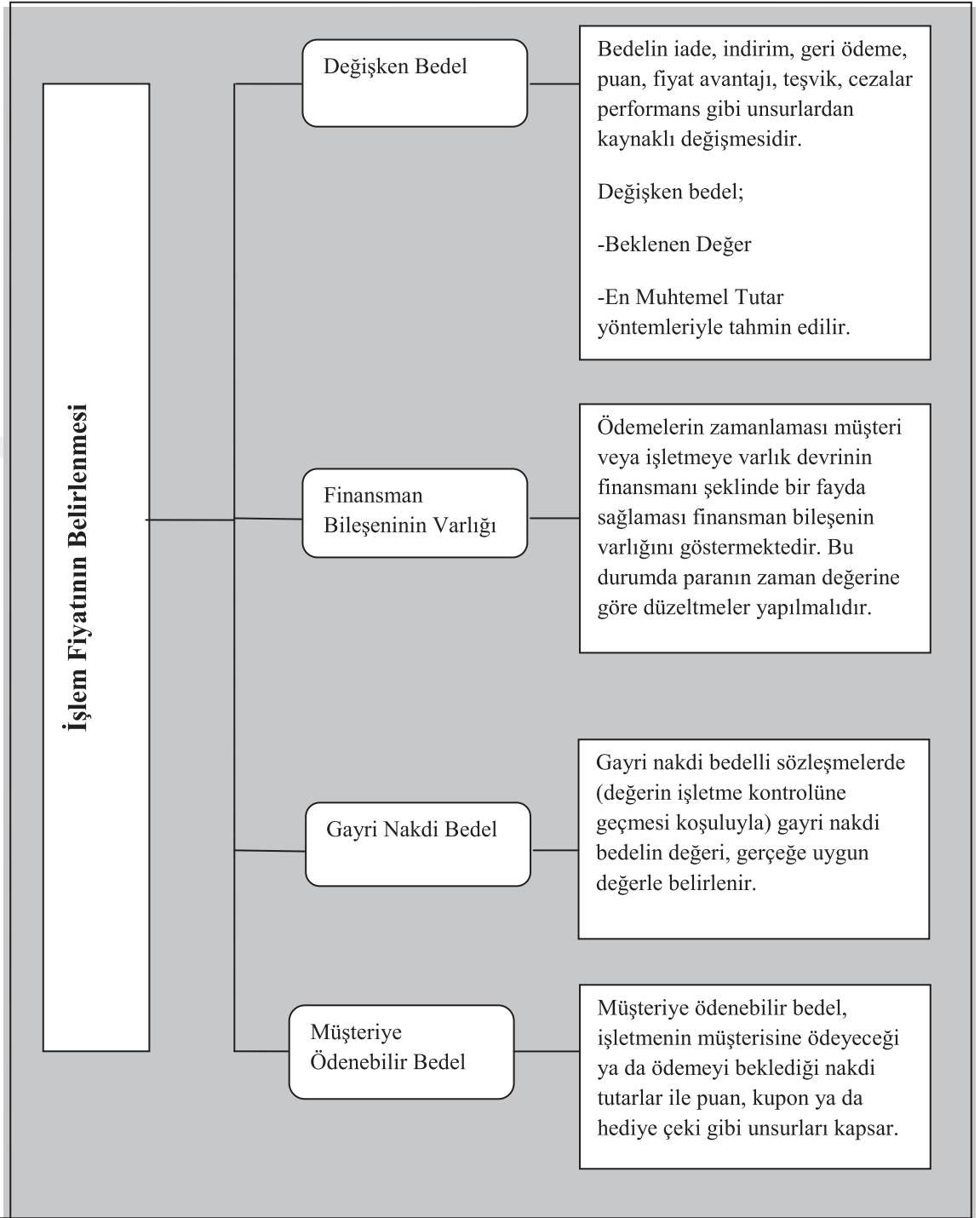
- ‘*Değişken bedel*’
- ‘*Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması*’
- ‘*Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı*’
- ‘*Gayri nakdi bedel*’
- ‘*Müşteriye ödenebilir bedel*’

İşletme, işlem bedelinin belirlenmesinde mal ya da hizmetlerin yapılan sözleşmede belirtildiği gibi müşteriye transfer edileceğini ve sözleşme iptalinin gerçekleşmeyeceğini, sözleşmenin yenilenmeyeceğini ya da değiştirilmeyeceğini varsayar. (TFRS 15, 2019, prf. 49)

IAS 18 (UMS 18) ve IAS11 (UMS 11) Standartları’na göre, tahsil edilebilirlik bir tanınma ilkesidir. Çünkü işletme, ekonomik faydaların akışı muhtemel olana kadar hasılatı tanıyamaz. IFRS 15 (UFRS 15) Standardı da tahsilâtın muhtemel olması durumunda uygulanması bakımından bir nebze benzerdir. (Grant Thornton, 2016: 6)

TFRS 15’e göre işlem bedelini belirlemede, işletmenin dikkate alınması gereken noktalar Şekil 6’da gösterilmektedir:

Şekil 6: İşlem Fiyatının Belirlenmesi



Kaynak: (Demirkol, 2018: 426)

2.3.1. Değişken Bedel

Sözleşme kapsamında yer alan bedel değişken tutarda ise işletme, müşterisine mal ya da hizmet transferi sonucunda hak edeceği bedeli tahmin etmektedir. (TFRS 15, 2019, prf. 50)

Sözleşmeye dayalı olarak alınan bedel; “ indirimler, cezalar, geri ödemeler, performans primleri, para iadeleri, teşvikler, fiyat avantajı, puanlar” vb. unsurlarla değişebilmektedir. (TFRS 15, 2019, prf. 51)

Örneğin; müşteriyle yapılan bir sözleşmede birim fiyat 150 TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca işletme, müşteriye 12,000 adet ürün aldığıda 2,000 TL prim ya da 20 koli bedelsiz mal verileceğini beyan etmiştir. Bu durumda işletme, müşterinin geçmiş performanslarına ve pazardaki durumuna bakarak, vereceği prim ve bedelsiz mallara hak kazandığı yönünde sonuca varması halinde birim fiyatta değişiklik yapabilir.

Sözleşmede taahhüt edilen bedele ilişkin değişkenlik açıkça belirtilebilir. Sözleşmenin şartlarına ek olarak taahhüt edilen bedelin değişkenliği aşağıdaki durumlardan biri mevcutsa gerçekleşir: (Keskin ve Dinçer, 2015: 228)

- Müşteri, işletmenin sözleşmede belirtilen bedelden düşük bir bedeli kabul edeceğine ilişkin, ticari teamüllerden, işletme politikasından ya da özel beyanlarından yola çıkarak beklenti içerisinde olmaktadır.
- Sözleşme yapılırkenki durum ve koşullar işletmenin müşterisine fiyat imtiyazı sunmak niyetinde olduğunu göstermektedir.

İşletme değişken bedel tahmininde bulunurken, hak edeceği bedeli daha iyi tahmin edebilecek yöntemlerden birini kullanır. Bu yöntemler: (TFRS 15, 2019, prf. 53)

1) Beklenen değer: “Bir gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamıdır.”

2) En muhtemel tutar: “Gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en muhtemel olan tutar, sözleşmenin en muhtemel sonucudur.” Örnek verecek olursak; işletmenin performansına dayalı bir prim almasının söz konusu olması ya da olmaması gibi olası sonuçlar öngörülmüşse, değişken bedelin uygun bir tahmini yapılabilir.

İşletme, işlem fiyatını tahmin ederken, sözleşme tamamlanıncaya kadar aynı yöntemi kullanmalıdır. (Grant Thornton, 2016: 6)

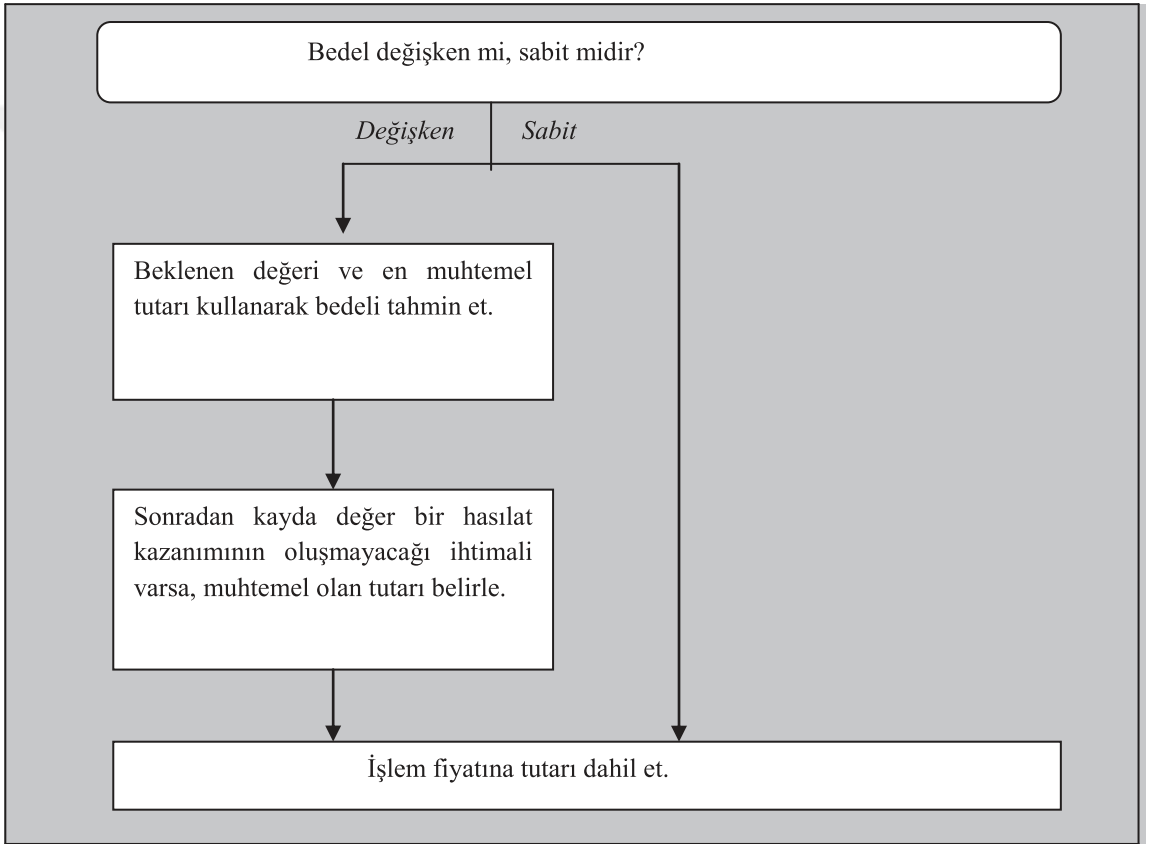
İşletme, müşteriden tahsil edilen bedelin bir kısmını veya tamamını iade edeceğini düşünüyorsa, alınmış ya da alınacak bedel için iade yükümlülüğünü tanır. Durumdaki değişikliğe göre de, raporlama dönemi sonunda iade yükümlülüğünü günceller. (KPMG, 2014: 35)

“İade yükümlülüğü, işletmenin tahsil ettiği ya da edeceği bedelin hak etmeyi beklemediği kısmı üzerinden bir başka deyişle işlem bedeline dâhil olmayan tutarlar üzerinden hesaplanır.” (TFRS 15, 2019, prf. 55)

TFRS 15, bazı sabit bedel içeren (örneğin; iade hakkına sahip satışlar ve müşterilerin izinsiz hakları) çeşitli durumlarda değişken bedeli tahmin etme mekanizmasını uygulamaktadır. (KPMG, 2014: 35)

Bedelin değişken ya da sabit olması durumu Şekil 7’de gösterilmektedir:

Şekil 7: Bedelin değişken ya da sabit olması



Kaynak: (KPMG, 2014: 35)

2.3.1.1. Beklenen Değer Yöntemine Örnek

Elektronik Üreticisi M, Perakendeci R’ye 500.000 TL karşılığında 1.000 adet televizyon satmıştır. (Televizyon başına fiyat 500 TL) Elektronik Üreticisi M, Perakendeci R’ye bu fiyat ve sonraki 6 ay boyunca televizyon için teklif ettiği en düşük fiyat arasındaki farkın geri ödemesini kabul ederek fiyat koruması sağlamaktadır. Elektronik Üreticisi M, değişken bedel tahmininde kullandığı bilgilere dayanarak, aşağıdaki sonuçları tahmin etmektedir: (KPMG, 2014: 36)

Önümüzdeki 6 ay içinde fiyat indirimi	Olasılık
0	70%
50	20%
100	10%

Üretici M, beklenen değer yönteminin hak edeceği tutarın tahmininde daha iyi sonuçlar sağladığını tespit ederek, işlem fiyatının televizyon başına 480 TL olduğunu tahmin etmektedir:

$$(500 \times \% 70) + (450 \times \% 20) + (400 \times \% 10) = 480 \text{ TL}$$

2.3.1.2. En Muhtemel Tutar Yöntemine Örnek

Yapı ve İnşaat Şirketi C, bir varlık oluşturmak için müşterisiyle sözleşme yapmıştır. C Şirketi varlığın tamamlanma süresine bağlı olarak müşterisinden 110.000 TL veya 130.000 TL alacaktır. (KPMG, 2014: 36)

Sonuç	İşlem Bedeli	Olasılık
Projenin Zamanında Tamamlanması	130.000 TL	90%
Projenin Gecikmesi	110.000 TL	10%

Sözleşme kapsamında yalnızca iki olası sonuç bulunduğundan, Şirket C en muhtemel tutar yönteminin hak edeceği tutar tahmininde daha iyi sonuç sağlayacağını öngörmüştür. C Şirketi işlem fiyatını, en muhtemel tutar olan 130.000 TL olarak tahmin etmiştir.

2.3.2. Değişken Bedel Kısıtları

İşletmenin tahmin ettiği değişken bedel tutarının belli bir kısmını ya da tamamını işlem fiyatına dâhil edebilmesi için; finansal tablolarına aldığı hasılat tutarının, değişken bedel belirsizliği ortadan kalktığında büyük olasılıkla iptal olmaması gerekmektedir. (TFRS 15, 2019, prf. 56)

Hasılatın iptal olma olasılığını artıran faktörler şu şekildedir; (TFRS 15, 2019, prf. 57)

- Bedel, işletmenin etkisi dışındaki faktörlere (örneğin; piyasadaki oynaklık) oldukça duyarlıdır.
- Değişken bedele yönelik belirsizliğin uzun süre ortadan kalkacağı öngörülmemektedir.
- İşletmenin benzer sözleşmelere ilişkin tecrübesi ya da bu tecrübenin tahminlerde kullanılabilme niteliği sınırlıdır.
- İşletmenin müşterisine geniş alanda fiyat imtiyazı sunma ve sözleşmelerin ödeme koşullarında değişiklik yapma uygulaması mevcuttur.
- Sözleşmeye yönelik olarak fazla sayıda ve geniş bir alanda gerçekleşmesi muhtemel bedel söz konusudur.

Bir fikri mülkiyet lisansının devredilmesi sonucunda hak kazanılan, satışa ilişkin ya da kullanım temelli telif ücreti bedeli; satış veya kullanımın gerçekleşmesi ve bu telif ücretinin bir kısmı ya da tamamının dağıtıldığı performans yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması durumunda finansal tablolara alınır. (TFRS 15, 2019, ek prf. B63)

2.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Ögesinin Varlığı

Bir sözleşmedeki işlem fiyatını tahmin etmek için, sözleşmenin önemli bir finansman ögesi içermesi halinde işletme, taahhüt edilen bedeli; paranın zaman değeri etkisini dikkate alarak düzeltir. (KPMG, 2014: 42)

İşletmenin sözleşmede taahhüt ettiği mal ya da hizmetlerin müşteriye teslimi gerçekleştiğinde, işletmeye nakit ödeme yapıldığı varsayılarak, müşteri tarafından ödenecek fiyatı gösteren bir tutar üzerinden hasılatın finansal tablolara aktarılmasını sağlamaktır. İşletme sözleşmede bir finansman unsuru olduğunu aşağıdaki faktörleri göz önüne alarak belirler: (TFRS 15, 2019, prf. 61)

- Sözleşmede taahhüt edilen bedel ile yine sözleşmede taahhüt edilen mal ya da hizmetlerin nakit satışından elde edilen bedel arasındaki fark,
- Sözleşmede taahhüt edilen mal ya da hizmetlerin müşteriye transfer edildiği zaman ile müşterinin bu transfer karşılığında ödeme yaptığı zaman aralığındaki sürenin uzunluğu ve piyasadaki yaygın faiz oranları etkisi.

Yukarıdaki maddelerden bağımsız olarak, sözleşmede şu maddelerden biri mevcut ise sözleşmede önemli bir finansman bileşeni yoktur: (TFRS 15, 2019, prf. 62)

- Mal ya da hizmetin transfer edilmesinden önce bedelin ödenmesi ve transfer zamanının tam anlamıyla müşterinin takdirine bırakılması,
- Sözleşmede müşterinin taahhüt ettiği bedelin önemli bir kısmının değişkenlik göstermesi ve söz konusu bedel değişkenliğinin tutar ve zamanlamasında, müşteri ya da işletme kontrolünün dışında gelecekteki bir olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olması (örneğin; satış bazlı telif ücreti),
- Mal ya da hizmet karşılığında taahhüt edilen bedel ile nakit satış bedeli arasındaki farkın, finansman dışındaki sebeplerden ortaya çıkması. Örneğin; sözleşmeden doğan performans yükümlülüklerinin karşılanamamasına yönelik koruma sağlanması.

İşletme sözleşmede taahhüt ettiği mal ya da hizmetin transfer edildiği tarih ile müşterisinin ödeyeceği tarih süresi 1 yıl veya daha az ise; işletme sözleşmede finansman bileşeninin etkisini dikkate almayabilir. (TFRS 15, 2019, prf. 63)

Bu durumda finansman bileşeni etkisi 1 yıldan uzun süreli sözleşmelerde dikkate alınacaktır.

TFRS 15'e göre; (KPMG, 2014: 42)

- Bir işletme, sözleşmenin başlangıcındaki iskonto(indirim) oranını belirlemeli ve kredi alan tarafın kredi özelliklerini yansıtmalıdır; ve
- Bu oran koşullardaki bir değişiklik için güncellenmemelidir.

Finansman bileşeni, faiz gideri (müşteri önceden ödeme yaptığında) veya faiz geliri (müşteri gecikmeli ödediğinde) oluştuğunda tanınır ve müşterilerden elde edilen hasıllardan ayrı olarak sunulur. (KPMG, 2014: 43)

2.3.4. Gayri Nakdî Bedel

Müşteri mal ya da hizmet bedelini nakit ödeme dışında taahhüt ettiyse, işletme işlem bedelini belirlemek amacıyla nakit dışı bedel gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. (TFRS 15, 2019, prf. 66)

İşletme nakit dışı bedellerin gerçeğe uygun değerinde makul bir şekilde ölçüm yapamıyorsa, sözleşmede taahhüt edilmiş mal ya da hizmetlerin bağımsız satış fiyatı kaynak gösterilerek nakit dışı bedel dolaylı yoldan ölçülür. (Grant Thornton, 2016: 7)

Nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değeri; bedelin biçimiyle bağlantılı olarak (örneğin; işletmenin müşteriden tahsil etmeyi beklediği pay bedelindeki bir değişim) ya da biçiminin dışındaki sebeplerden dolayı değişiklik gösterebilir. İşletmenin performansından dolayı değişime uğraması gibi farklı nedenlerle değişiklik olması söz konusu olduğunda değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması kısmındaki 56. ve 58. paragraflar uygulanır. (TFRS 15, 2019, prf. 68)

Müşteri, işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak için malzeme, işçilik vb. gibi katkılarda bulunursa ve kontrol işletmedeyse, müşterinin katkıları aynı bedel olarak muhasebeleştirilir. (TFRS 15, 2019, prf. 69)

2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel

Müşteriye ödenecek bedel, müşteriye ya da işletmenin mal ya da hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara ödenecek nakdi ve nakdi olmayan (aynı) tutarları, borç tutarlarına karşı işletilebilecek puan ve kupon, hediye çeki gibi diğer unsurları kapsar. Müşteriye ödenen bedel, işletmeye devredilen farklı mal ve hizmetler karşılığında değilse; işletme bu bedeli hasılatta azaltma olarak muhasebeleştirir. (TFRS 15, 2019, prf. 70)

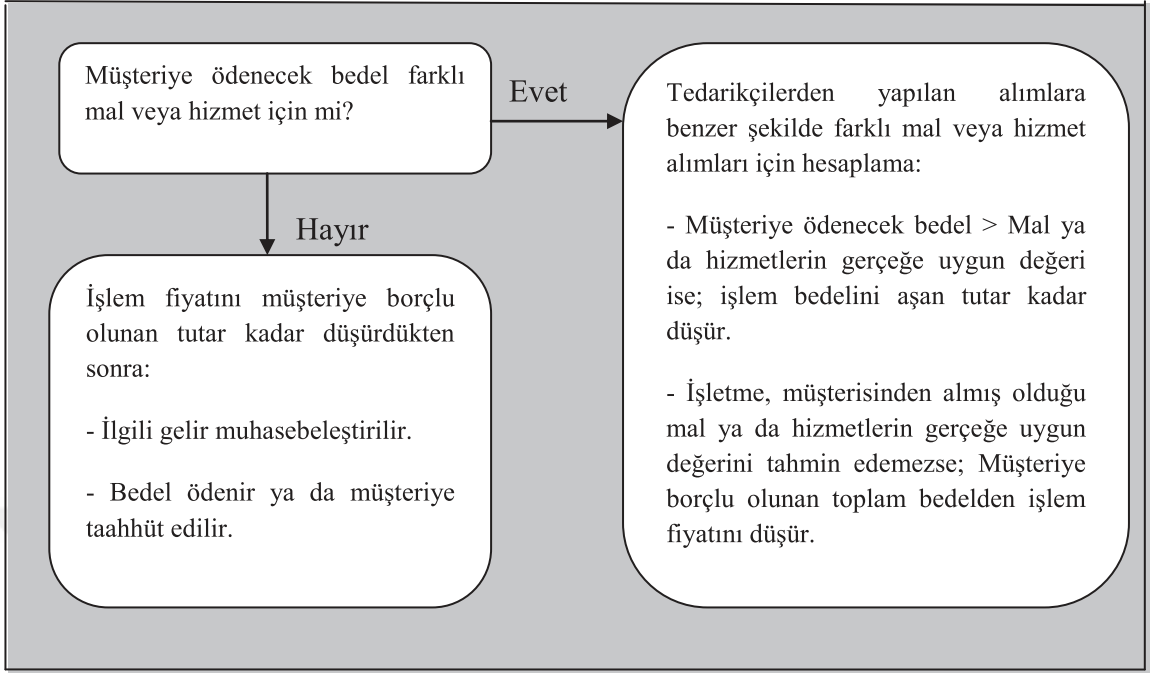
Müşteriye ödenecek bedel, ödeme sonucunda işletmeye farklı mal veya hizmet sunuyorsa; işletme bu mal ya da hizmet alımına ilişkin muhasebeleştirme işlemini tedarikçilerden yapmış olduğu diğer alımlar gibi gerçekleştirir. Müşteriye ödenecek bedelin müşteriden alınan farklı mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değerini aşması durumunda; işletme aşan kısmını işlem fiyatından düşürerek muhasebeleştirir. Bir başka husus ise, işletme müşteriden alınan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değerini öngöremiyorsa; müşteriye ödenecek bedelin olan hepsini işlem fiyatından düşürerek muhasebeleştirir. (TFRS 15, 2019, prf. 71)

Müşteriye ödenecek bedelin, işlem fiyatından indirilerek muhasebeleştirilmesi durumunda, işletme hasılatında meydana gelen azalmayı aşağıdaki olay ve durumların gerçekleşme tarihlerinden sonra finansal tablolara alır: (TFRS 15, 2019, prf. 72)

- İşletmenin sözleşmeye konu olan mal ya da hizmetleri müşteriye transfer etmesi karşılığında hasılatın finansal tablolara alındığı tarih,
- İşletmenin ödediği ya da ödeme taahhüdünde bulunduğu bedelin tarihi. Bu taahhüt, işletmenin iş anlayışından dolayı olarak belirlenebilir.

Müşteriye ödenecek bedelin belirlenmesi Şekil 8'de izlenebilmektedir:

Şekil 8: Müşteriye Ödenecek Bedel



Kaynak: (Grant Thornton, 2016: 8)

2.3.5.1. Müşteriye Verilen Hediye Puanlarının Muhasebeleştirilmesi Örneği

Müşterilerine sadakat programı uygulayan bir market, programa üye olanlara gıda alışverişlerinde belirli tutarda harcama yapmaları durumunda hediye puanları vermektedir. Bu puanları müşteriler gıda alışverişlerinde kullanabilmekte olup puanların belirli bir kullanma tarihi bulunmamaktadır. Bu durumda hasılat nasıl muhasebeleştirilmelidir? (IFRS Vakfı, 2010: 17)

Birden çok bileşenli satış işlemi gerçekleştiren market, hediye puanları müşteriye verdiği anda muhasebeleştirir. İlk satıştan sağlanan ya da sağlanabilecek olan işlem bedelinin gerçeğe uygun değeri, müşteriye yapılan satış esnasında elde edilen mallar ile hediye puanlar arasında dağıtılacaktır. Dağıtılan bu bedel hediye puanların ayrı olarak satıldığı tutar yani gerçeğe uygun değeri üzerinden belirlenmelidir. Market hediye puanlara dağıtılan tutarı, puanlar kullanıldığında ya da hediye puanları sağlama yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat olarak kayda alınmalıdır. Kullanılması muhtemel hediye puanlarının sayısına veya sayısı ile orantısına bakılarak hasılatın tutarı hesaplanır.

2.4. İŞLEM BEDELİNİN PERFORMANS YÜKÜMLÜLÜKLERİNE DAĞITIMI

Satış sözleşmesi tek bir performans yükümlülüğü içeriyorsa ya da bir dizi birbirine benzer nitelikteki mal ya da hizmetlerin transfer edilmesi söz konusuysa, işlem bedelinin dağıtılması gerekmeyecektir. Fakat birden çok mal ya da hizmetlerin tek bir paket halinde satılması (çoklu satış sözleşmesi) durumunda, işlem bedelinin sözleşmeye konu olan farklı mal ya da hizmetlere dağıtılması, hasılatın tanımlanabilmesi açısından son derece önemlidir. Çoklu satış sözleşmelerine yönelik UMS 18 Standardı'ndaki eksiklikleri UFRS 15 Standardı detaylı olarak düzenlemiştir. (Şavlı, 2016: 55)

İşlem bedelinin dağıtılmasındaki amaç, yükümlülüklerin müşteriye devredilmesi sonucunda hak kazanılan hasılatın tanımlanabilmesidir. İşlem bedeli yükümlülüklerle dağıtılırken 3 farklı yöntemden biri kullanılır. Bu yöntemler şunlardır: (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 34)

- a) Bağımsız (tek başına) satış fiyatları temel alınarak yapılan dağıtım
- b) İndirimin dağıtımı
- c) Değişken bedelin dağıtımı

Bu yeni dağıtım yöntemine tepkileri inceyecek olursak; (Peters, Maxime, 2015-2016: 13)

Ernst & Young (2014), bu yeni gereklilikleri UMS 18'in (2014) göreceli gerçeğe uygun değer yaklaşımından çok farklı görmemektedir. Ancak işletmelerin değişken bedel içeren sözleşmelerde zorluklarla karşılaşacağını öngörmektedir.

Deloitte (2014) konuyu daha da derinleştirerek şu görüşleri savunmaktadır: Önemli sayıda farklı sözleşmeye giren işletmeler, hasılatların hesaplanması ve dağıtımı her bir sözleşme için farklı olabileceğinden, önemli engellerle karşılaşacaktır.

Bu nokta, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yönetime ilişkin aldığı tepkilerle desteklenmektedir. Sonuçların temelinde Uluslararası Muhasebe Standartları, işletmelerin bu konuda şikayetçi olduğunu, tek başına satış fiyatları esas alınarak yapılan dağıtımın finansal kullanıcılara uygulanmasının zor olacağını ve yardımcı olmadığını açıklamıştır.

2.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları (Bağımsız Satış Fiyatı) Üzerinden Yapılan Dağıtım

“İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satması durumunda talep edeceği fiyata tek başına satış fiyatı denir.” İşletme mal ya da hizmeti benzer durum ve müşterilere ayrı olarak satması halinde tek başına satış fiyatını belirlemiş olur. (TFRS 15, 2019, prf. 77)

Bir işletme işlem fiyatını genellikle, tek başına satış fiyatı ile orantılı olarak her bir performans yükümlülüğüne tahsis eder. Bununla birlikte, belirtilen kriterler karşılandığında, bir veya daha fazla (ancak hepsine değil) performans yükümlülüklerine bir indirim veya değişken bedel dağıtılır. (KPMG, 2014: 51)

Tek başına satış fiyatları belirlenirken, işletme gözlemlenebilir bilgileri kullanılmalıdır. Tek başına satış fiyatlarının doğrudan gözlenmesi mümkün değilse, işletme makul ölçüdeki mevcut bilgilere dayanarak tahminde bulunmalıdır. Makul olarak elde edilebilir bilgilerin örnekleri arasında “düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı” veya “beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı” sayılabilir. Ancak bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı (standartta açıklandığı gibi) oldukça değişken veya belirsizse, “bakiye yaklaşımı” kullanılabilir. (Ernst & Young, 2014: 3)

Bir mal ya da hizmetin tek başına satış fiyatı tahmin edilirken kullanılacak uygun yöntemler aşağıdakilerle sınırlı olmamakla birlikte şu şekildedir: (TFRS 15, 2019, prf. 79)

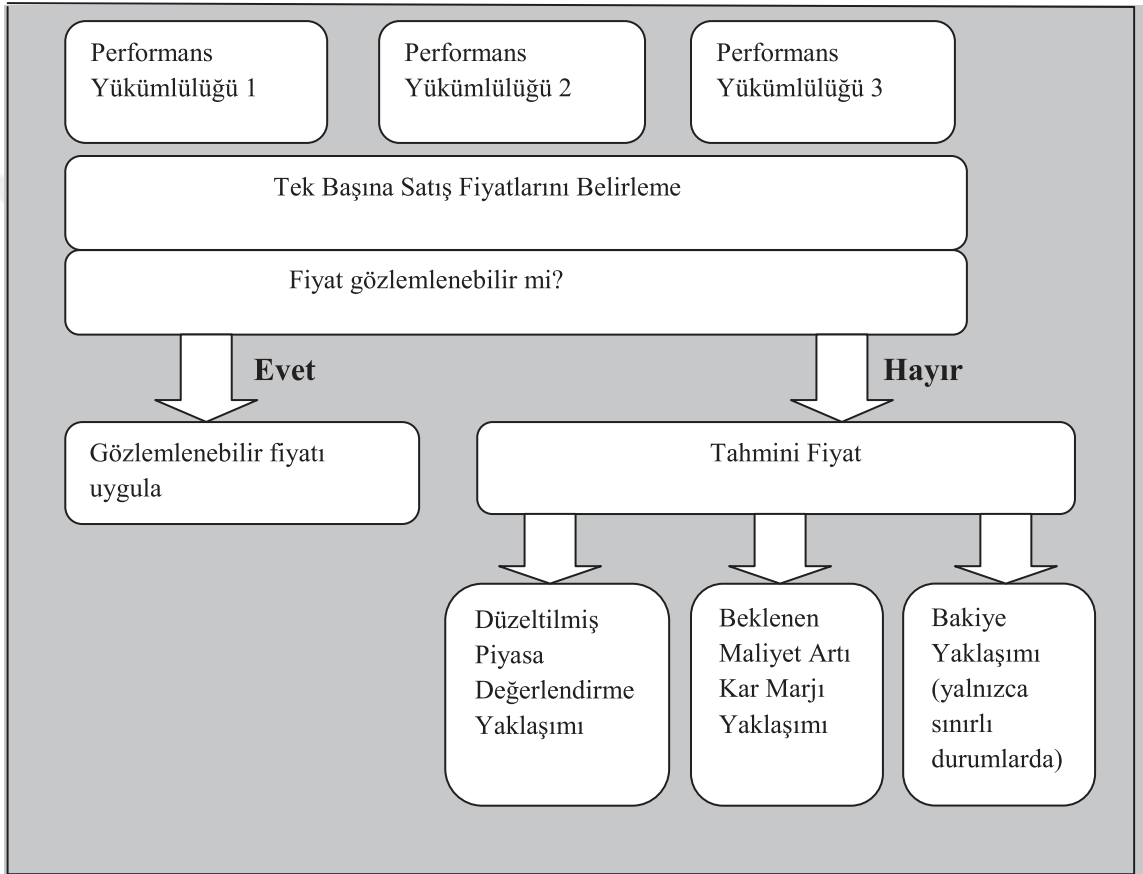
- a) **Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı:** Bu yaklaşımda işletme, mal ya da hizmet satışlarını gerçekleştirdiği piyasa durumlarına bakarak tahmin yoluyla fiyatı belirleyebilir. Yani rakiplerinin satışlarda gerçekleştirdiği fiyatlara bakarak işletmenin maliyet ile kar marjlarını yansıtan bir biçimde fiyat düzeltmeleri yapabilir.
- b) **Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı:** İşletme performans yükümlülüğünü gerçekleştirdiğinde oluşacak maliyete kar oranını ekleyerek satış fiyatını belirleyebilir.
- c) **Bakiye yaklaşımı:** İşletme, işlem fiyatının tamamından sözleşmede taahhüt edilmiş olan öteki mal ya da hizmetlerin gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatları toplamını indirerek, oluşturduğu tutar üzerinden tek başına satış fiyatını belirleyebilir. Ancak bu belirlemede bakiye yaklaşımını kullanabilmesi için aşağıdaki şartlardan birini sağlaması gerekmektedir:
 - İşletmenin benzer mal ya da hizmeti farklı müşterilerine geniş bir fiyat aralığında satması söz konusuysa; bir başka deyişle işletme, tek başına satış fiyatını temsil eden bir fiyat belirlemesini geçmiş işlemlerle ya da

gözlemlenebilir diğer göstergelerle yapamadığından satış fiyatı değişkenliği fazlaysa,

- İşletmenin daha mal ya da hizmete yönelik bir fiyat belirlemesi yapmaması ve geçmişte mal ya da hizmetin bağımsız satış fiyatı baz alınarak satılmaması durumu varsa. (satış fiyatı belirsizse)

Tek başına satış fiyatının belirlenmesi adımları Şekil 9’da gösterilmiştir:

Şekil 9: Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Yapılan Dağıtım



Kaynak: (KPMG, 2014: 52)

Sözleşmeye konu olan mal ya da hizmetlerden iki ya da daha fazlasında bağımsız satış fiyatları oldukça değişken veya belirsizse, söz konusu mal ya da hizmetlerin bağımsız satış fiyatları tahmin edilirken bahsedilen tahmin yöntemleri birlikte kullanılabilir. (TFRS 15, 2019, prf. 80)

Tek başına satış fiyatı yönteminin gözlemlenebilir olmaması durumu şu şekilde örneklenebilir:

M İşletmesi X,Y,Z olmak üzere 3 ayrı üründen paket satışı yapmıştır. Bu 3 ürünün yükümlülükleri farklı zamanlarda gerçekleştirilecektir. İşletme X ürününün tek

başına satışını yaptığından bağımsız satış fiyatı gözlemlenebilir nitelikte olup 50 TL'dir. Y ve Z ürünlerinin bağımsız satış fiyatı gözlemlenebilir olmadığından, işletme bu ürünlerde tek başına satış fiyatı tahmini yapmalıdır. İşletme müşteri ve ürünlere ilişkin özellikleri, piyasa ve kendi koşullarını değerlendirmiş; sonucunda ise Y ürünü için düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı, Z ürünü için beklenen maliyet artı kar yaklaşımını kullanmanın uygun olduğunu düşünmüştür. Bu çalışmalar sonucunda bağımsız satış fiyatları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir: (Şavlı, 2016: 60)

	<u>Bağımsız Satış Fiyatı</u>		<u>Dağıtılan İşlem Bedeli</u>
X ürünü	50	$50 / 150 \times 100$	33
Y ürünü	25	$25 / 150 \times 100$	17
Z ürünü	75	$75 / 150 \times 100$	50
TOPLAM	150		100

Yükümlülükler yerine getirildikçe, dağıtılan işlem fiyatları üzerinden X,Y,Z ürünleri için hasılat kayda alınacaktır.

2.4.2. İndirimin Dağıtımı

Sözleşmedeki mal ya da hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamı, tahhüt edilen bedeli geçiyorsa; bu mal veya hizmet paketini satın alan müşteriye indirim uygulanmış demektir. Ayrıca indirimin performans yükümlülüklerinden bir veya birkaçına uygulandığına dair gözlemlenebilir bir durum yoksa; işletme söz konusu indirimi performans yükümlülüklerinin tamamına orantılı bir biçimde dağıtır. (TFRS 15, 2019, prf. 81)

İşletmenin indirimi performans yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasına (tamamına değil) dağıtılması için aşağıdaki koşulların hepsini sağlaması gerekmektedir: (TFRS 15, 2019, prf. 82)

- İşletmenin sözleşmeye konu olan her bir farklı mal ya da hizmeti veya bunların oluşturduğu her paketi düzenli biçimde satması,
- İşletmenin farklı mal ya da hizmetlerin bir kısmını paket ya da paketler halinde düzenli olarak tek başına satış fiyatlarına göre indirimle satması,
- Sözleşmede yer alan indirim ile her bir mal ya da hizmetlerden oluşan pakete yapılan indirim büyük oranda aynıdır. Mal ve hizmet paketlerinin içerik analizi, indirimin bütünüyle ait olduğu performans yükümlülüğüne dair gözlemlenebilir delil sağlamaktadır.

İndirim, bir veya daha fazla performans yükümlülüğüne bütünüyle dağıtıldıysa işletme mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatının tahmininde bakiye yaklaşımını kullanmadan önce indirimi dağıtır. (TFRS 15, 2019, prf. 83)

2.4.2.1. Bir Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerinin Bir Veya Daha Fazlasına (Tamamına Değil) Dağıtılmış İndirim Örneği

B şirketi X,Y,Z ürünü satmak için toplam tutarı 100 TL olan satış sözleşmesi yapmıştır. Ve ürünleri düzenli olarak tek başına aşağıdaki fiyatlarla satmaktadır. (KPMG, 2014: 60-61)

Ürün	Fiyat
X	40
Y	55
Z	45
Toplam	140

B şirketi ayrıca Y ve Z ürünlerini düzenli olarak 60 TL'ye satmaktadır.

Sözleşmede tek başına satış fiyatı yöntemi uygulanırken sözleşmedeki üç ürüne orantılı olarak dağıtılacak olan işlemin tamamı için (140 - 100) 40 TL indirim yapılmıştır. Ancak şirketin paket halinde düzenli olarak Y ve Z ürünlerini 60 TL'ye ve X ürününü 40 TL'ye satması, indirimin tamamının Y ve Z ürünlerine devretme taahhüdüyle dağıtılması gerektiğinin kanıtıdır.

Y ve Z ürünlerinin müşteriye kontrolü farklı zamanlarda geçtiğinden 60 TL'lik tutar her bir ürün için göreceli olarak aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi bağımsız satış fiyatı meydana getirmiştir.

Ürün	Bağımsız Satış Fiyatı	Satış Fiyatı Oranı	Dağıtım	
Y	55	55%	33	(60 x 55%)
Z	45	45%	27	(60 x 45%)
Toplam	100	100%	60	

2.4.3. Değişken Fiyatın Dağıtımı

Sözleşmeye konu olan değişken işlem bedeli, sözleşmenin bütünüyle ya da belli bir bölümüyle bağlantılı olabilir. Örneğin; sözleşmede belirtilen mal veya hizmet satışının önceden gerçekleşmiş olmasından dolayı alınan prim, sadece o mal veya hizmetle ilişkilendirilir. Mal veya hizmet sunumu tek bir yükümlülük içerdiğinde de benzer bir durum oluşabilir. Örneğin, bir işyeri haftalık temizliğini yaptırmak için

sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin ikinci yılında taahhüt edilen bedelin enflasyon endeksine bağlı olarak arttırılması söz konusu olabilir. Böyle bir durumda, bedeldeki bu artış yalnızca ikinci yılın hasılatına yansıtılarak tablolara alınır. (Şavlı, 2016: 62)

İşletme, aşağıdaki koşullar tümüyle sağlandığında, sözleşmede belirtilen değişken bedeli bütünüyle bir performans yükümlülüğüne ya da tek bir performans yükümlülüğünün belirli bir bölümünü oluşturan farklı mal ya da hizmetlere dağıtır: (TFRS 15, 2019, prf. 85)

- Değişken ödeme şartları, edim yükümlülüğünün gerçekleştirilmesine ya da farklı mal veya hizmet transferinin sonucuna bağlanmışsa ve,
- Değişken bedel tutarı bütünüyle performans yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete tutarlı olarak dağıtılmışsa.

İşlem bedeli yukarıdaki koşulları sağlamıyorsa; işlem bedelinin performans yükümlülüklerine dağıtılması (prf. 73) ve indirimin bir veya daha fazla performans yükümlülüğüne dağıtılmasına (prf. 83) ilişkin hükümler uygulanır. (TFRS 15, 2019, prf. 86)

2.4.4. İşlem Fiyatındaki Değişimlerin Sözleşme Yükümlülüklerine Dağıtımı

İşlem bedeli; işletmenin müşterisine taahhüt ettiği mal ya da hizmetlerin sonucunda beklediği bedeli değiştiren çeşitli nedenler, sözleşme şartlarındaki değişiklikler, belirsizliklerin çözüme kavuşması sonucu değişebilir. İşlem bedelinde sonradan oluşan bir değişiklik, sözleşme başlangıcında geçerli olan esaslara göre performans yükümlülüklerine dağıtılır. Tek başına fiyatlarda sözleşme başladıktan sonra bir değişiklik söz konusuysa işlem bedeli yeniden dağıtılmaz. Gerçekleşen performans yükümlülük tutarları, işlem fiyatında değişikliğin olduğu dönemde, hasılat veya hasılatta azalış olarak muhasebeleştirilir. (TFRS 15, 2019, prf. 87-88)

Başka bir deyişle; işlem bedelinde değişikliğin olduğu dönemde sözleşmenin yapıldığı gün işlem bedeli farklı mal veya hizmetlere nasıl dağıtıldıysa aynı şekilde dağıtılır. İşlem bedelinde değişikliğin olduğu gün itibariyle, mal transferi ya da hizmet sunumu gibi bazı yükümlülükler yerine getirildiyse; tamamlanmış mal ya da hizmetler sonucunda oluşan fiyat değişiklikleri aynı dönemde hasılatta düzeltme olarak muhasebeleştirilir. Hasılatdaki düzeltme azaltma veya arttırma şeklinde olabilir. (Şavlı, 2016: 62)

2.5. SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN TAMAMLANMASI DURUMUNDA HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

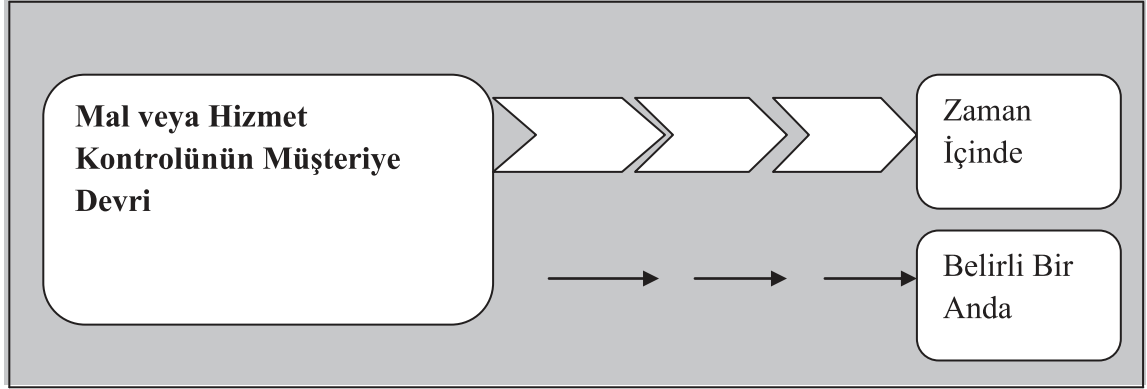
İşletmenin hasılatı muhasebeleştirebilmesi için müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devredilmesi yani performans yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir. (Saban vd., 2019: 49)

Standardın 31. ve 46. maddelerinde hasılatın finansal tablolara alınması konusu ele alınmaktadır. Bir varlığın kontrolü müşteriye geçtikçe ya da geçtiğinde söz konusu varlık transfer edilmiş olur. İşletme sözleşmede taahhüt ettiği mal ya da hizmetleri müşteriye transfer ederek edim yükümlülüğünü tamamladığında ya da tamamladıkça hasılatı muhasebeleştirir. (TFRS 15, 2019, prf. 31)

Başka bir şekilde ifade edecek olursak, işletme bir edim yükümlülüğünü tamamladığında ya da tamamladıkça bu edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem fiyatını finansal tablolarına hasılat olarak yansıtır. (TFRS 15, 2019, prf. 46)

Modelin kilit noktası Şekil 10'da da gösterildiği gibi, bazı performans yükümlülükleri için kontrolün zaman içinde aktarılması, bazıları içinse belirli bir zamanda kontrolün transfer edilmesidir.

Şekil 10: Kontrolün Müşteriye Transferi



Kaynak: (Grant Thornton, 2016: 9)

Zamana yayılı edim yükümlülükleri ya da belirli bir anda gerçekleşen edim yükümlülüklerine kapsamlı bir şekilde ikinci aşamada yer alan "Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi" konusu içerisinde yer verilmiştir.

Buna ek olarak; performans yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilmesi (bir edim yükümlülüğünün tümüyle yerine getirilmesine ilişkin ilerlemenin ölçülmesi) sürecinde iki yöntem kullanılmaktadır: (TFRS 15, 2019, prf. B14)

1- Çıktı Yöntemi (output)

2- Girdi Yöntemi (input)

Zaman içinde tamamlanan her bir edim yükümlülüğü için işletme, bu edim yükümlülüğünün tümüyle yerine getirilmesine ilişkin ilerlemenin ölçüm yöntemlerinden tek birini uygular. Amaç, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye transferini göstermektir. Bu hedefi gerçekleştirmek için, işletme uygun bir çıktı veya girdi yöntemi seçer. Daha sonra da seçtiği yöntemi tutarlılık çerçevesinde benzer edim yükümlülüklerine ya da durumlara uygular. (KPMG, 2014: 77)

Müşteriye transfer edilen mal ya da hizmetin yapısına bakılarak bahsedilen iki yöntemden hangisinin kullanılacağına karar verilir. Bu iki yöntem uygulanırken, kontrol müşteriye transfer edilmişse mal ya da hizmet bedeli ölçüm sürecinin içerisinde yer alır; kontrol müşteriye henüz transfer edilmemişse bedel sürece dâhil edilmez. (Özerhan vd., 2015: 219)

2.5.1. Çıktı Yöntemi

O zamana kadar transfer edilmemiş mal ya da hizmetlerin müşteri için değerini henüz transfer edilmeyen mal ya da hizmetlere oranla direkt olarak ölçen yöntem, çıktı yöntemidir. Örneğin; performansla yönelik araştırmalar, ulaşılan hedefler, sonuç değerlendirmeleri birer çıktı yöntemidir. İşletme bu yöntemin uygulanmasını değerlendirirken şunu dikkate almaktadır; seçilen çıktı, performans yükümlülüğünün yerine getirilmesinde işletme performansını doğru gösteriyor mu? Çıktı müşteriye devredilen mal veya hizmetlerin bir kısmının ölçümünde başarısızsa; bu yöntem işletme performansını doğru göstermemiş olur. (TFRS 15, 2019, prf. B15)

Pratik bir yol olarak işletme, bugüne kadar tamamlanmış olan performansının, müşterisinin değerine doğrudan karşılık gelen tutarına hak kazandıysa (örneğin, bir satıcının her bir hizmet saati için sabit bir tutarı faturalandırdığı bir hizmet sözleşmesi), faturalandırma hakkına sahip olduğu tutarda hasılatı muhasebeleştirir. (BDO, 2017: 53)

Bu yöntemin, ölçümdeki çıktıların doğrudan gözlemlenememesi ve uygulama için gereken bilgilerin aşırı maliyetli olmasından dolayı dezavantajları vardır. Bu nedenle bir girdi yöntemi gerekli olabilir. (TFRS 15, 2019, prf. B17)

Çıktı yöntemi şu şekilde örneklenebilir:

Bir işletme yazılım desteği sağlamak üzere müşteriyle 100 çağrıdan oluşan bir sözleşme imzalamıştır. İşlem fiyatı 6.000 TL olup, anlaşma üzerine aylık faturalama yapılacaktır. Ve müşteri ilk ayda 20 çağrılı hizmet almıştır. Çıktı yöntemine göre işletmenin fatura kestiğinde yapacak olduğu işlem: $6.000 \times 20 / 100 = 1.200$ TL'dir. (Calayoglu ve Yilmaz, 2016: 37)

2.5.2. Girdi Yöntemi

İşletmenin performans yükümlülüğünü yerine getirirkenki emek ve girdilerini öngördüğü toplam girdilere kıyaslayarak muhasebeleştirdiği yöntem, girdi yöntemidir. Bu girdiler tüketilen kaynak, katlanılan maliyet, saat bazında harcanan emek vs. olabilir. (TFRS 15, 2019, prf. B18)

Girdi yöntemi ilerlemeyi ölçmek için uygun bir temel sağlıyorsa ve işletmenin girdileri zaman içinde eşit bir şekilde kullanılıyorsa, hasılatı eşit şekilde muhasebeleştirmek uygun olabilir. (KPMG, 2014: 78)

Girdi yöntemlerinin dezavantajı; işletme girdileri ile mal ya da hizmetlerin transfer edilmesi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaması olasılığıdır. Bu sebeple, maliyete dayalı bir girdi yöntemi kullanıldığında, ortaya çıkan belirli maliyetler işletmenin performans yükümlülüğünü yerine getirmedeki ilerlemesine katkıda bulunmuyorsa, ilerleme ölçümünde bir düzeltme yapılması gerekebilir. (BDO, 2017: 53) Katlanılan maliyet işletmenin performans yükümlülüğünü yerine getirmesinde ilerlemesine katkısı olmuyorsa ya da ilerlemesiyle orantılı değilse ilerlemenin ölçümünde düzeltme gereklidir. Örneğin, performans yükümlülüğünü yerine getirmek için katlanılan beklenmedik miktarda telef edilen malzemeler, işçilik ya da başka kaynaklardan oluşan maliyetler. (TFRS 15, 2019, prf. B19)

Girdi yöntemi şu şekilde örneklenebilir:

A İnşaat Şirketi, müşterisiyle fabrika binası için 10.12.2015'te sözleşme yapmıştır. Projenin bedeli toplam 1.500.000 TL olup, teslim tarihi 30.06.2018'dir. Proje maliyetinin 1.200.000 TL olacağı öngörülmüştür.

İşletme, performans yükümlülüğünün tamamlanmasına yönelik ilerlemenin ölçümünü girdi yöntemini kullanarak yapmayı uygun görmektedir.

31.12.2015 itibariyle, proje için katlanılan maliyetler 10.000 TL'dir. Fakat şirketin yaptığı harcamalar, inşaatla alakalı bazı malzemelerin fabrika binasının yapıldığı alana gönderilmesi ve proje kapsamında kullanılacak olan makine ile ekipmanın alana taşınması ile ilgilidir. Projenin ilerlemesiyle alakalı daha net bir sonuç olmadığından proje yönelik ilerleme düzeyi de ölçülememektedir. Şirket, projenin beklenen şekilde ilerleyeceğini, buna bağlı olarak da yapılan masrafların karşılanacağını düşünmektedir. O halde 31.12.2015 itibariyle katlanılan maliyeti karşılayacak tutarda hasılat muhasebeleştirilecektir (10.000 TL). 31.12.2016 itibariyle ise, oluşan maliyet toplamda 480.000 TL'dir. Bu bilgiler ışığında yapılacak hesaplamalar şöyledir: (Şavlı, 2016: 40-41)

Katlanılan maliyet / Beklenen proje maliyeti	480,000 / 1.200,000
İlerleme düzeyi	%40
Projenin toplam bedeli	1.500,000
31.12.2016 itibariyle toplam hasılat	600,000
31.12.2015 itibariyle muhasebeleştirilmiş hasılat	(10,000)
2016 yılı kar/zarar tablosuna yansıtılacak olan hasılat	590,000
2016 yılı satışların maliyeti	(480,000)
Brüt Kar	110,000

Bu iki yöntem Tablo 8’de kısaca açıklanmıştır:

Tablo 8: Performans Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi Yöntemleri

Yöntem	Açıklama	Örnekler
Çıktı Yöntemi	Bugüne kadar transfer edilen mal veya hizmetlerin müşteriye göre değerinin sözleşme kapsamında var olan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçülmesi	- Bugüne kadar yapılan performans araştırmaları - Elde edilen sonuçların değerlendirilmesi - Ulaşılan hedefler -Geçen süre
Girdi Yöntemi	Bir performans yükümlülüğünün yerine getirilmesi için, işletmenin performansını tatmin etme çabalarının veya girdilerinin, performans yükümlülüğünün yerine getirilmesi için beklenen toplam girdilerle kıyaslanması	- Tüketilen kaynaklar - Katlanılan maliyetler - Geçen zaman - Saat bazında harcanan emek -Saat bazında makine kullanımı

Kaynak: (KPMG, 2014: 77)

2.6. BEŞ ADIM YAKLAŞIMINA GÖRE HASILATI MUHASEBELEŞTİRME ÖRNEĞİ

Televizyon A.Ş. 01.01.2018 tarihinde kendisinden çok miktarda televizyon alımı yapan müşterisiyle sözleşme imzalamıştır. Buna göre 1 adet LED TV'nin bedeli 1.700 TL'dir. Sözleşme kapsamına göre, müşterinin 1 yıl içindeki televizyon alımı 1.000'den fazla olursa, 1 adet TV'nin fiyatı, o güne kadarki yapılan tüm satışlarda

geriye dönülerek 1.500 TL şeklinde yenilenecektir. 31.03.2018 itibariyle Yatak A.Ş müşterisine toplam 40 adet TV satmıştır. Haziran 2018’de Yatak A.Ş. sektörde büyük ölçekte olan rakip şirketlerden birini satın almış ve birleşme sonrasında Televizyon A.Ş.’nin siparişleri hızlanmıştır. Temmuz’da ise tek seferde 650 adet daha TV sipariş etmiştir. UFRS 15’e göre kaydedilmesi gereken hasılat tutarını hesaplayalım: (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/unalserifler/001/>)

TFRS 15’e göre beş aşamalı modeli baz alarak işlemler şu şekilde gerçekleşir:

TFRS 15 Standardı’nın beş aşamalı yaklaşıma göre; ilk adım olan sözleşmenin tanımlanmasına yönelik olarak verilen örnekte tek bir sözleşme mevcuttur. İkinci adımda sözleşmedeki edim kriterleri ayrıştırılacaktır. Örnekteki sözleşmede, belirlenmiş olan adetin satışı aşması durumunda geriye dönük indirim uygulanacağından söz edilmektedir. Üçüncü adım işlem fiyatını belirlemektir ki örnekteki sözleşmede işlem fiyatı 1 LCD TV için 1.700 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumda TFRS 15 Standardı’na göre satış işlemi şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

İşletmenin 1 adet televizyona ilişkin belirlemiş olduğu bedel belirli şartlarda değişebilir. Bu sebeple de işletme her dönemin sonunda oluşturduğu finansal tablolarını bu olasılığı göz önünde bulundurarak değerlendirmelidir.

İşletme 3 ay sonunda toplam 40 adet satış yapmıştır. Bu miktardaki bir satış baz alındığında yıllık satış miktarının 1.000’i geçmesi olasılığı düşük olacaktır. Bu yüzden Mart 2018 sonunda hazırlanan finansal tablolarda gelir olarak yansıtılacak hasılat tutarının toplamı 68.000 TL’dir. (40 * 1.700 TL = 68.000 TL)

Müşteri sektördeki şirketlerden birini satın almış ve bu satın alma sonrası Temmuz’da siparişleri yükselmiştir. Temmuz sonu itibariyle de satılan toplam TV 690 adettir. (650 + 40) Yani bu durumda, yıllık toplam TV satışının 1.000 adeti geçme olasılığı artmıştır. Sonuç olarak ilk satışlardaki işlem bedeli düzeltilmelidir. (1.700 TL)

Tüm bu bilgiler ışığında, Eylül 2018’de finansal tablolara kaydedilecek hasılat tutarı 967.000 TL’dir:

650 * 1.500 TL	=	975.000 TL
1.700 TL – 1.500 TL	=	200 TL
40 * 200 TL	=	8.000 TL
975.000 TL – 8.000 TL	=	967.000 TL

2.7. YENİ HASILAT STANDARDI UYGULAMASININ ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARINA ETKİLERİ: DUBAİ'DEKİ GAYRİMENKUL ŞİRKETLERİ ÖRNEĞİ

IFRS 15 (UFRS 15) Standardı'na göre hasılatın muhasebeleştirilmesi, işletmenin müşterisine mal ya da hizmetleri transfer etmesi sonucunda hak edeceği veya hak etmeyi beklediği bedeli ölçecek şekilde yapılmaktadır. Bu sebeple de yeni standart uygulamasının tüm sektördeki kuruluşları önemli derecede etkilemesi beklenmektedir. (Trabelsi, 2018: 1)

Dubai'de yapılan bir araştırmada Gayrimenkul Şirketleri tarafından erken kabul görmüş IFRS 15 (UFRS 15) Standardı'nın, muhasebe verilerinin (kazanç ve hissedarların özkaynakları vs.) yapısı üzerindeki etkisi analiz edilmiş olup araştırma 2015 yılında finansal tablolarını IFRS 15 (UFRS 15)'e göre hazırlayan Dubai Finansal Piyasası'nda listelenen Gayrimenkul Şirketleri'ni kapsamaktadır. Gayrimenkul Şirketleri'ne göre hasılatın ne zaman ve nasıl tanınacağı konusunda beş adım yaklaşımının uygulanması, kazanç yapısı üzerinde önemli etkiye sahiptir. Hasılat ve karın tanımlanmasındaki zamanlama ve sermaye miktarı veya sözleşme maliyetleri de aynı şekilde etkilenmektedir. Kısacası IFRS 15 (UFRS 15) hasılat ve karın ölçülmesinde önemli değişikliklere yol açmaktadır. Birazdan bahsedeceğimiz şirketler IFRS 15 (UFRS 15)'in kabul edilmesine yönelik yürürlük tarihinin 2018 olduğu göz önüne alınarak zorunlu dönemden önce standardı benimsemiş şirketlerdir. IFRS 15 (UFRS 15)'i benimseyen bu şirketlerin yapmış olduğu uygulama ve çalışmalar sonucunda muhasebe kalitesinde bir artış olduğu gözlemlenmiştir. (Trabelsi, 2018: 2)

Araştırma verilerine göre Gayrimenkul Şirketleri'nin tablolarını ve sonuçlarını değerlendirelim:

Tablo 9: Dubai Finansal Piyasalarında Listelenen Kayıtlara Yönelik Temel Finansal Göstergeler

		Emaar	Damac	Arabtec Holding	Deyaar	DSİ	El Mazaya
Gelir	2014	9 930 000	3 740 034	8 293 000	1 045 337	4 762 264	201 730
	2015	13 661 000	8 536 067	7 256 000	257 102	4 197 620	724 101
	Değişiklik (%)	37.57	128	(12.50)	(75.40)	(11.86)	258.95
Brüt Kar (Zarar)	2014	5 941 000	2 229 307	919 000	236 724	411 609	75 868
	2015	7 263 000	5 067 061	(1 376 000)	141 419	(446 491)	195 400
	Değişiklik (%)	22.25	127	(249.73)	(40.26)	(208.47)	157.55
Marj	2014	59.83	59.60	11.08	22.65	8.64	37.61
	2015	53.17	59.36	(18.96)	55.00	(10.64)	26.99
	Değişiklik (%)	(0.11)	0	(2.71)	142.83	(223.15)	(28.24)
Net Kar (Zarar)	2014	3 293 000	3 483 284	215 000	281 850	100 708	106 055
	2015	4 082 000	4 514 830	(2 347 000)	291 354	(826 623)	114 609
	Değişiklik (%)	23.96	29.61	(1,192)	3.37	(920.8)	8.07
Marj (%)	2014	33.16	93.13	2.59	26.96	2.11	52.57
	2015	29.88	52.89	(32.34)	113.32	(19.69)	15.83
	Değişiklik (%)	(0.10)	(43.20)	(1,149)	320.32	(1,033)	(69.89)
EPS (AED/Sermaye Payı)	2014	0.48	0.62	0.05	0.0488	0.044	1.58
	2015	0.57	0.75	(0.51)	0.504	(0.36)	1.82
	Değişiklik (%)	18.75	20.96	(1,120)	932.79	(918)	15.19
Kullanılan Nakit Akışı	2014	7 830 252	1 062 890	(1 145 916)	(593 785)	(692 320)	(38 734)
İşletme Faaliyetleri	2015	5 613 000	2 409 915	(925 681)	161 638	(364 357)	104 310
	Değişiklik (%)	(28.32)	126	(19.22)	(127.22)	(47.37)	(369.30)
Özkaynak	2014	35 631 000	5 268 410	5 961 744	4 373 064	3 075 986	1 304 380
	2015	41 921 000	9 830 913	3 199 724	4 662 553	2 130 079	1 349 155
	Değişiklik (%)	17.65	86.60	(46.33)	6.62	(30.75)	3.43
Varlıklar	2014	74 179 000	18 826 196	14 344 799	6 098 919	8 556 729	3 170 162
	2015	79 557 000	23 447 497	12 931 647	6 206 778	8 077 676	3 038 860
	Değişiklik (%)	7.25	24.55	(9.85)	1.77	(5.60)	(4.14)

Kaynak: (Trabelsi, 2018: 6)

Tablo 9’da Dubai Finansal Piyasası’nda yer alan şirketlerin finansal verileri ve istatistikleri bulunmaktadır. Göstergelere bakıldığında Emaar ve Damac’ın Birleşik Arap Emirlikleri’nde emlak endüstrisindeki yeri ve önemi görülmektedir. Toplam varlıklar açısından değerlendirirsek bu iki şirketin varlıkları listedeki tüm şirketlerin varlıklarının %73’ünü kapsamaktadır. Bu iki şirketin 2015 gelirlerine baktığımızda ise, Emaar’ın pazar payı %38, Damac’ın %24’tür. Emaar, Damac ve Deyaar UFRS 15

Standardı'nı erken uygulayan gayrimenkul şirketleridir. Tüm erken benimseyiciler, geçiş yaklaşımı olarak değiştirilmiş geriye dönük uygulamayı kullanmaktadır.

UFRS 15'i 2015 yılında uygulayan bu şirketlerin finansal tablolarında şu uygulamalar yer almıştır: (Trabelsi, 2018: 7)

- Karşılaştırmalı dönemler UMS 18 ve UMS 11 Standartları'na göre beyan edilmiştir.
- 01.01.2015 tarihinden itibaren UFRS 15 yeni ve mevcut olan sözleşmelere uygulanmaya başlanmıştır.
- 2015 yılında şirketin halen performans yükümlülüğünün olduğu mevcut sözleşmeleriyle ilgili birikmiş karlarının başlangıç bakiyesinde yapılan toplu düzeltmeleri kabul edilmiştir.

UFRS 15 Standardı'nı erken uygulayan şirketlerin 2015 yılındaki gelir, maliyet ve net karlarındaki değişimi ele aldığımızda şirketlerin verileri Tablo 9'da yer almaktadır. Damac'ın finansal tablo dipnotlarında belirtilmediği için bu tabloda Deyaar ve Emaar Şirketleri'ne yer vereceğiz :

Tablo 10: UFRS 15 Standardı'nı Uygulamanın Kazanç Üzerindeki Etkisi

31.12.2015 tarihinde sona eren yıla ait olan konsolide gelir tablosu:								
	Emaar				Deyaar			
	Eski Politika	UFRS 15'e Göre	Değişimin Etkisi	Değişimin Etkisi	Eski Politika	UFRS 15'e Göre	Değişimin Etkisi	Değişimin Etkisi
	AED'000	AED'000	AED'000	%	AED'000	AED'000	AED'000	%
Gelir	10 215 999	13 660 536	3 444 537	33.72	290 138	257 102	(33.036)	(11.39)
Gelirin Maliyeti	(421 618)	(639 712)	(218 094)	51.74	177 261	124 485	(52 776)	(29.77)
Brüt Kar	5 999 881	7 262 924	1 263 043	21.05	112 877	132 617	19 740	17.49
Marj (%)	58.73	53.17	(5.56)	(9.47)	38.90	51.58	12.68	32.60
Yıllık Net Kar	2 576 471	4 082 165	1 505 694	58.44	258 582	291 354	32 772	12.67
Hisse Başına Kazanç	36	57	21	80.76	4.48	5.04	0.56	12.50

Kaynak: (Trabelsi, 2018: 8)

Tablo 10'daki veriler bize UFRS 15 Standardı'nı uygulayan işletmelerin brüt kar ve net karında önemli artışlar olduğunu göstermektedir. 2015 yılı finansal raporlarında Emaar'ın net karı %58.44, Deyaar'ın net karı ise %12.67'dir. Meydana gelen bu artışlar, gelir artışı veya maliyet azalışı ile açıklanabilmektedir. Buradan hareketle çıkarılacak sonuç, UFRS 15 Standardı belirli durumlarda gelirin zaman içinde tanınmasına imkan vermektedir. Çünkü işletme tarafından yerine getirilmiş performans yükümlülükleri sonucunda bir bedel söz konusudur. Yeni standardın uygulanması sonucunda Emaar'ın geliri %33.72 artmıştır.

UFRS 15'i erken benimseyen şirketler, sözleşmelerde belirlenen işlem bedelinin performans yükümlülüğüne dağıtımına ilişkin olarak girdi yöntemini uygun bulmuşlardır. Yani işletmenin performans yükümlülüğünü tamamlama çabalarına dayanarak gelir tanınmaktadır. Şirket oluşacak geliri belirlemek ve projeleri tamamlamak için toplam maliyetleri (alt yapı sağlama, olası talepleri ve diğer sözleşme yükümlülüklerini karşılama vb.) tahmin etmektedir. Bu yeni uygulama gelir ile gelir maliyeti arasında iyi bir eşleşme sağlayarak kazancın güvenilir bir şekilde belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

Diğer bir konu ise, brüt kardaki artıştan kaynaklanan net kar artışı yeni standardın ölçümlendiği maliyetlerde bir azalış olduğunu göstermektedir. Tablo 9'da da görüldüğü gibi Deyaar'daki brüt karın %17 artması, maliyetlerinde %30'luk bir azalış olduğunu gösterir.

UFRS 15'i erken benimseyenler değiştirilmiş geriye dönük yaklaşımı kullandığı için yeni standart sadece 31.12.2015 tarihinde sona eren yıla uygulanmıştır. Ayrıca bu yaklaşım 01.01. 2015 yılında şirketin halen performans yükümlülüğünün olduğu mevcut sözleşmeleriyle ilgili birikmiş karlarının başlangıç bakiyesinde toplu düzeltmeler yapılmasını gerektirmektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 11, yeni standardı erken benimseyen Gayrimenkul Şirketleri'nin birikmiş karlarının başlangıç bakiyesindeki düzeltmelerini detaylandırmaktadır:

Tablo 11: UFRS 15 Standardı'nı Uygulamanın Özkaynaklar Üzerindeki Etkisi

	Emaar AED'000	Damac AED'000	Deyaar AED'000
31.12.2014 tarihli bakiye	9 445 391	4 072 517	(1.632.836)
Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Etkisi	2 337 907	597 673	(917)
01.01.2015 tarihindeki bakiye	11 783 298	4 670 190	(1.624.753)
Değişime Bağlı Etki	24.75	14.68	0.05
*Birikmiş Zararlar			

Kaynak: (Trabelsi, 2018: 9)

Yukarıdaki veriler UFRS 15'i uygulamanın kazanç üzerindeki etkisi ile ilgili bulguları sağlamlaştırmaktadır. İki Gayrimenkul Şirketi açısından birikmiş karların düzeltilmiş olan açılış bakiyesinde önemli artış olduğu görülmektedir. Değişime bağlı etkinin en yüksek olduğu şirket olan Emaar'da son bakiyenin %24.75'ine baskı yapan bir düzeltme olduğu görülmektedir. Bu da Emaar'ın 2015 yılında halen devam eden müşterileriyle yaptığı çok sayıda sözleşmesinin olduğunu gösterebilir.

Yapılan analiz sonuçlarına bakıldığında UFRS 15'i erken benimseyen Gayrimenkul Şirketleri'nin yeni standardı uygulamaları, kazanç ve özkaynakları üzerinde olumlu etki yaratmıştır. Eski muhasebe politikalarıyla kıyasladığımızda yeni uygulama, önceki gelir koşullarında oluşan tutarsızlıkları ve zayıflıkları gidermektedir. Kavramsal Çerçeve'nin niteliksel özelliklerine uygun olarak muhasebe bilgilerinin güvenilir bir şekilde sağlanmasına yardımcı olmakta ve en önemlisi de işletmelerde, sermaye piyasalarında karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır. (Trabelsi, 2018: 9-10)

Sonuçlar önceki araştırmalarla tutarlılık göstererek, muhasebe politikalarının işletme yöneticileri tarafından takip edildiğini ve işletme kazançlarına destek sağladığını doğrulamıştır. (Trabelsi, 2018: 9-10)

UFRS 15 Standardı 01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemleri için geçerli olmakla beraber erken uygulanmasına da izin verilmiştir. Standart yürürlük tarihi veya sonrasındaki yeni sözleşmeler ile yürürlük tarihi itibarıyla halen tamamlanmamış sözleşmeler için geçerlidir. Bu sebeple, kabul edildiği ilk yıl rapor edilen cari yıl verileri, standardın gereklilikleri her zaman uygulanmış gibi düzenlenecektir. (FRC, 2015: 12)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TFRS 15 STANDARDI'NIN BIST 100 ŞİRKETLERİNDE

UYGULANMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

1. GİRİŞ

Hasılat, bir işletmenin sürdürülebilirliğinin ve performansının ölçümünde temel göstergelerden biridir. Bu bağlamda TMS 18 ve TMS 11 Standartları, hasılatın tanımlanması konusunda kamuoyunu aydınlatma, dipnotlarda yeterli düzeyde açıklama sağlayamama, ticari hayatta karmaşık konulara yönelik yeterli rehberlik sunamama gibi nedenlerle eleştirilmiştir. Bu sebeple de söz konusu standartların eksikliklerini gidermek için daha kapsamlı ve karşılaştırılabilir yeni hasılat standardına ihtiyaç duyulmuştur. UMSK(IASB), hasılatın işletmeler için önemini dikkate alarak 28.05.2014 yılında yeni hasılat standardını (IFRS 15) yayınlamış ve standart 01.01.2018 yılında yürürlüğe girmiştir. (Aktaş ve Varol, 2017: 27) Ülkemizde de UMSK'nın yayınladığı IFRS 15 (UFRS 15) Standardı'nı KGK birebir Türkçe'ye çevirerek TFRS 15 adıyla yayınlamıştır.

TFRS 15 Standardı'na geçişle birlikte işletmeler iş yapış şekillerine paralel olarak standardın uygulanmasından etkilenmişlerdir. Standart bazı işletmelerde, hasılatın mali tablolara alınmasına yönelik değişiklik ortaya çıkartırken, bazılarında ise dipnot açıklamalarındaki birkaç eklemeye sınırlı olmaktadır. Bu nedenle de standardın işletmeler için oluşturacağı etkiler değerlendirilmelidir. TFRS 15 Standardı'nın etkilerini sektörel olarak değerlendirip sonuçları sunan büyük çaplı muhasebe şirketleri mevcuttur. (Şavlı, 2016: 100)

Tez çalışmasının 2.7. Yeni Hasılat Standardı Uygulamasının Şirketlerin Finansal Tablolarına Etkileri: Dubai'deki Gayrimenkul Şirketleri Örneği bölümünde açıklandığı üzere, işletmelerin yeni hasılat standardını uygulamalarının finansal tablo ve sonuçlarına etkilerinin olduğu ve bu standarda geçişin muhasebe kalitesini artırdığı gözlemlenmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde ise, ülkemizde hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin (Bist 100 Şirketleri), TFRS 15 Hasılat Standardı'na geçişinin finansal tablolarına etkileri üzerine bir çalışma yapılmıştır. Bu bölüm araştırmanın kapsamı ve amacının sunulması, araştırma kapsamındaki şirketlerin belirlenmesi, araştırmanın kapsadığı dönemin ve araştırma sonucunda elde edilen bulguların analiz ve sonuçlarının açıklanması ile tamamlanmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE AMACI

Bu çalışmanın amacı, TFRS 15 Hasılat Standardı'nın Bist 100 Şirketleri'nin finansal tablolarını, finansal durum ve performansını etkileyip etkilemediğini, uygulamalı olarak incelemektir.

Çalışmanın örnekleme Bist 100 Endeksinde işlem gören şirketlerdir. Aynı zamanda endeks kapsamında yer alan bu 100 şirket Türkiye'nin en büyük şirketleri arasındadır.

Çalışmada Bist 100 Şirketleri'nin Kamu Aydınlatma Platformu'nda (www.kap.org.tr adresi) yer alan 2018 yıllık faaliyet raporları incelenmiş olup, TFRS 15 Hasılat Standardı'nın bu şirketlere etkisinin olup olmadığı analiz edilmiştir. Elde edilen veriler Microsoft Excel programına aktarılmış ve sonrasında TFRS 15 Standardı'ndan etkilenen şirketlerin 2018 yıllık faaliyet raporlarında oluşan finansal durumlar tek tek incelenmiştir.

2.1. ARAŞTIRMADA YER ALAN ŞİRKETLER

Araştırma kapsamında Borsa İstanbul'da işlem gören, Bist 100 Endeks grubunu oluşturan 100 işletme bulunmaktadır. Bu işletmeler Tablo 12'de gösterilmiştir: (www.kap.org.tr)

Tablo 12: Bist 100 Şirketleri

ADESE ALIŞVERİŞ MERKEZLERİ TİCARET A.Ş.	İTTİFAK HOLDİNG A.Ş.
AFYON ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİC. A.Ş.
AG ANADOLU GRUBU HOLDİNG A.Ş.	KARSAN OTOMOTİV SANAYİ VE TİC. A.Ş.
AKBANK T.A.Ş.	KEREVİTAŞ GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİ A.Ş.	KOÇ HOLDİNG A.Ş.
AKSA ENERJİ ÜRETİM A.Ş.	KONYA ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.
ALARKO GAYRİMENKUL YATIRIM ORT. A.Ş.	KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş.
ALARKO HOLDİNG A.Ş.	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.
ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.	KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A.Ş.
ANADOLU CAM SANAYİ A.Ş.	MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİC. A.Ş.
ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİ A.Ş.	METRO TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR HOLDİNG A.Ş.
ARÇELİK A.Ş.	MİGROS TİCARET A.Ş.
ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ T.A.Ş.	MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.
A.V.O.D. KURUTULMUŞ GIDA VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.	NET HOLDİNG A.Ş.
BERA HOLDİNG A.Ş.	NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.

BEŞİKTAŞ FUTBOL YATIRIMLARI SAN. TİC. A.Ş.	ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SANAYİ TİC. A.Ş.
BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.	OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.
COCA-COLA İÇECEK A.Ş.	ÖZDERİCİ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
ÇELEBİ HAVA SERVİSİ A.Ş.	PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SANAYİ VE TİC. A.Ş.
ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.	PARSAN MAKİNA PARÇALARI SANAYİ A.Ş.
ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİC. A.Ş.	PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.
DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA SAN. TİC. A.Ş.	POLİSAN HOLDİNG A.Ş.
EGE ENDÜSTRİ VE TİC. A.Ş.	SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.
EİS ECZACIBAŞI İLAÇ, SINAİ VE FİNANSAL YATIRIMLAR SAN. TİC. A.Ş.	SODA SANAYİ A.Ş.
EMLAK KONUT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	ŞEKERBANK T.A.Ş.
ENERJİSA ENERJİ A.Ş.	ŞOK MARKETLER TİC. A.Ş.
ENKA İNŞAAT VE SAN. A.Ş.	TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.
EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	TEKFEN HOLDİNG A.Ş.
FENERBAHÇE FUTBOL A.Ş.	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.
FORD OTOMOTİV SAN. A.Ş.	TRAKYA CAM SANAYİ A.Ş.
GALATASARAY SPOR TİF SINAİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A.Ş.	TUKAŞ GIDA SANAYİ VE TİC. A.Ş.
GENTAŞ GENEL METAL SAN. TİC. A.Ş.	TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.
GERSAN ELEKTRİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	TÜMOSAN MOTOR VE TRAKTÖR SANAYİ A.Ş.
GÖLTAŞ GÖLLER BÖLGESİ ÇİMENTO SAN. TİC. A.Ş.	TÜPRAŞ- TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	TÜRK HAVAYOLLARI A.O.
GSD HOLDİNG A.Ş.	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.
HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.	TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.
HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.

HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.
ICBC TURKEY BANK A.Ş.	TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.
İŞIKLAR ENERJİ VE YAPI HOLDİNG A.Ş.	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.
İHLAS GAYRİMENKUL PROJE GELİŞTİRME VE TİCARET A.Ş.	TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.
İHLAS HOLDİNG A.Ş.	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.
İNDEKS BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ MÜHENDİSLİK SANAYİ VE TİC. A.Ş.	VERUSA HOLDİNG A.Ş.
İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A.Ş.	VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİC. A.Ş.
İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.
İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	YATAŞ YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİC. A.Ş.
İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	ZORLU ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.

3. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NDAN ETKİLENEN ŞİRKETLERİN ANALİZİ

Kamu Aydınlatma Platformu'ndan alınan 2018 yıllık faaliyet raporlarının verilerine göre Tablo 11'de yer alan Bist 100 Endeks grubunu oluşturan 100 şirketten 21'nin TFRS 15 Hasılat Standardı'ndan etkilendiği gözlemlenmiş ve etkilenen şirketler Tablo 13'de gösterilmiştir:

Tablo 13: TFRS 15 Hasılat Standardı'ndan Etkilenen Şirketler

ALARKO HOLDİNG A.Ş. ANADOLU CAM SANAYİ A.Ş. ARÇELİK A.Ş. ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ T.A.Ş. HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş. KOÇ HOLDİNG A.Ş. NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş. PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş. PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş. POLİSAN HOLDİNG A.Ş.	SODA SANAYİ A.Ş. ŞOK MARKETLER TİC. A.Ş. TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş. TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş. TRAKYA CAM SANAYİ A.Ş. TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş. TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş. TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş. ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş. VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİC. A.Ş.
---	--

TFRS 15 Hasılat Standardı'na geçişin 21 şirkete olan etkileri genel olarak incelendiğinde; standardın yıllara yaygın sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine, şirketin özkaynaklarına, konsolide finansal durum tablosuna, kar/zarar tablosuna ve geçmiş yıl karlarına etkileri olduğu görülmüştür.

Aşağıda TFRS 15 Hasılat Standardı'nın şirketlerin finansal durumu veya performansına etkileri incelenecektir.

3.1. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ALARKO HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ

Alarko Holding A.Ş. 1972 yılında kurulmuş; taahhüt, arazi geliştirme, inşaat, turizm ve enerji, ticaret, sanayi alanlarında faaliyet gösteren, 2018 sonu itibariyle yaklaşık 4,3 milyar TL kombine cirosu ile Türkiye'nin önde gelen sanayi kuruluşlarından biridir.

Şirketin TFRS 15 Hasılat Standardı'nı uygulamasının, hasılatla ilişkin işlemler için daha kapsamlı açıklamalar yapmasının yanı sıra finansal durum ve performansı üzerinde çok önemli bir etkisi bulunmamaktadır. Topluluğun yeni standardın uygulanmasından kaynaklanan düzeltmeler 01.01.2018 tarihinden itibaren açılış birikmiş karlar bakiyesinde kümülatif tutar düzeltilmesi şeklinde uygulanmıştır.

Hasılatla ilişkin değişikliklerin şirketin geçmiş yıl karlarına etkisi incelendiğinde %0.01 oranında artış olduğu görülmektedir.

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları - 31.12.2017	899.194,901
Ticari alacaklardaki artış (azalış)	3.836,489
Ertelenmiş gelirdeki artış (azalış)	(3.753,481)
Ertelenmiş vergi etkisi	(18.262)
Kontrol gücü olmayan paylar	(54)
TFRS 15 uyarınca düzeltmelerin toplam etkisi	64.692
Geçmiş yıl karları – 01.01.2018	899.259,593

Yeni hasılat standardının şirketin finansal tablosu üzerindeki etkisi ise aşağıda yer almaktadır:

	01.01.2018 Yeniden düzenlenen	TFRS 15 Etkisi	31.12.2017 Raporlanan	Değişimin Etkisi%
Konsolide finansal durum tablosu				
Kısa vadeli ticari alacaklar	12.851,391	3.836,489	129.014,902	%2.97
Kısa ve uzun vadeli ertelenmiş gelirler	269.305,590	3.753,481	265.552,109	%1.41

Ertelenmiş vergi varlıkları	32.480,220	(18.262)	32.498,482	(%0.06)
Kontrol gücü olmayan paylar	321.015,193	54	321.015,139	Etki çok az

Yukarıdaki şirket verilerine göre, TFRS 15 uyarınca 01.01.2018 yılı itibariyle şirketin kısa vadeli ticari alacakları %2.97 oranında, kısa ve uzun vadeli ertelenmiş gelirleri ise %1.41 oranında artmıştır.

3.2. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ANADOLU CAM SANAYİ A.Ş.'YE ETKİLERİ

Anadolu Cam Sanayi A.Ş. 1969 yılında kurulmuş, 1973 yılında üretime başlamış, cam ambalaj üretim ve satışı yapan bir kuruluştur.

Şirket TFRS 15 Standardı'nı kolaylaştırılmış geçiş yöntemi ile uygulamıştır. Şirketin yeni standardı uygulamasının finansal durum tablosu ve kar/zarar tablosuna etkileri aşağıda yer almaktadır:

Konsolide finansal durum tablosu

VARLIKLAR	31.12.2018 TFRS 15 Etkileri Hariç	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018
Dönen Varlıklar			
Ticari Alacaklar	772.300	2.543	774.843
Stoklar	420.159	(905)	419.254
Duran Varlıklar			
Ertelenmiş Vergi Varlığı	253.984	(279)	253.705
ÖZKAYNAKLAR	31.12.2018 TFRS 15 Etkileri Hariç	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018
Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) - Yabancı Para Çevrim Farkları	(223.582)	438	(223.144)
Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları	514.595	2.058	516.653
Net Dönem Karı veya Zararı	454.546	(1.137)	453.409

Yukarıdaki tabloda şirketin yalnızca TFRS 15 Standardı'ndan etkilendiği kalemler ve tutarları yer almaktadır. Şirketin toplam varlık/kaynakları 5.006,168 TL'dir. Diğer standartların etkileri hariç (örn. TFRS 9) tutularak incelendiğinde TFRS 15

Standardı uygulaması ile toplam varlıklar/kaynaklar 1.359 TL artarak 5.007,527 TL olmuştur. Yani şirketin toplam varlıkları %0.03 oranında artmıştır.

Ayrıca yeni standardın geçmiş yıl karları üzerindeki etkisi incelendiğinde TFRS 15 uyarınca yapılan düzeltmeler sonucunda şirketin geçmiş yıl karlarında %0.40 oranında artış görülmektedir.

Konsolide Kar/Zarar Tablosu

	31.12.2018 TFRS 15 Etkileri Hariç	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018
Hasılat	3.224,031	6.525	3.230,556
Satışların Maliyeti	(2.250,910)	(3.968)	(2.254,878)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar/Zarar	973.121	2.557	975.678
Esas Faaliyet Karı(Zararı)	457.174	2.557	459.731
Finansman Geliri/Gideri Öncesi Faaliyet Kar/Zararı	555.554	2.557	558.111
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı	390.446	2.557	393.003
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	64.100	(3.694)	60.406
Dönem Karı/Zararı	454.546	(1.137)	453.409
Pay Başına Kazanç	0,6061	(0,0015)	0,6046

Şirketin konsolide kar/zarar tablosu incelendiğinde; şirket TFRS 15 Standardı'nı uygulamadan önce hasılat 3.224,031 TL iken; TFRS 15 uyarınca hasılat 6.525 TL artarak 3.230,556 TL olmuştur. Bu durumda hasılat %0,20 oranında artmıştır. Şirketin brüt karı ise %0,26 oranında artmıştır.

3.3. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ARÇELİK A.Ş.'YE ETKİLERİ

Arçelik A.Ş. 1955 yılında kurulan 130'dan fazla ülkeye ürün ve hizmet sunan büyük çaplı şirketlerden biridir. Şirketin dünya çapında 30.000 çalışanı, 7 ülkede 18 üretim tesisi, birçok ülkede satış ve pazarlama ofisi ve 11 markası bulunmaktadır.

Grup beyaz eşya, klima, küçük ev aletleri ve tüketici elektroniği ürünlerini üretip satışını yaparak hasılat elde etmektedir. Aynı zamanda grup, uzatılmış garanti satışlarından da (garanti taahhüdü satışı) hasılat elde etmekte ve söz konusu satış hizmetini ayrı bir performans yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir.

Şirket yeni hasılat standardına geçişte kolaylaştırılmış geçiş yöntemini uygulamıştır. Yeni standardın şirketin konsolide finansal tablolarına etkisi aşağıda yer almaktadır:

31.12.2018	TFRS 15 Öncesi	Düzeltilmeler	Raporlanan
Konsolide finansal durum tablosu			
Ertelenmiş vergi varlıkları	848.263	29.984	878.247
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	734.002	22.338	756.340
Diğer uzun vadeli karşılıklar	193.485	(37.617)	155.868
Diğer uzun vadeli yükümlülükler	78.740	156.957	235.697
Konsolide kar/zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu			
Hasılat	26.933,418	(29.034)	26.904,384
Net vergi geliri/gideri	(99.016)	5.451	(93.565)
Konsolide nakit akış tablosu			
Sürdürülen faaliyetler dönem karı	879.426	(23.585)	855.841

Yukarıdaki tabloda yer alan verilere göre şirketin TFRS 15 uyarınca yaptığı düzeltmeler sonucunda hasılatında %0.11 oranında, nakit akış tablosuna göre ise dönem karında %2.6 oranında bir azalış olduğu görülmektedir. Şirketin geçmiş yıl karları incelendiğinde; TFRS 15 standardının uygulanmasından önceki kar 4.253,290 TL iken düzeltmelerin etkisi sonucu 111.693 TL azalmıştır. Yani şirketin geçmiş yıl karlarında %2.63 oranında azalma olduğu görülmüştür.

3.4. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ T.A.Ş.'YE ETKİLERİ

Aselsan Elektronik A.Ş. 1975 yılında TSK'nın haberleşme cihaz ihtiyaçlarını (cep telefonu, askeri ve sivil haberleşme sistemleri, elektronik harp vb.) karşılama amacıyla kurulmuştur.

Şirket yeni hasılat standardını geriye dönük yöntemle uygulamıştır. Şirketin TFRS 15 standardını uygulamasının yıllara yaygın sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi hususunda önemli etkisi olmuştur. Yıllara yaygın satış sözleşmelerinde performans yükümlülükleri tasarım, üretim ve diğer (eğitim, teknoloji kazanım vb.) olarak sınıflandırılmıştır.

Yıllara yaygın sözleşmeler TFRS 15 standardından iki nedenle etkilenmiştir:

- 1- Ölçüm yönteminin değişikliğinden kaynaklanan etki:** Yıllara yaygın sözleşmelere ilişkin bazı performans yükümlülüklerinin zamana yaygın olarak muhasebeleştirilme kriterlerine uymadığı değerlendirilerek hasılat zamanın belli bir anında ve çıktı yöntemi ile finansal tablolara alınmıştır.
- 2- Önemli finansal bileşenin etkisi:** Yıllara yaygın sözleşmeler önemli bir finansman bileşeni içermektedir. Bu sözleşmeler için taahhüt edilmiş olan işlem bedelinde düzeltmeler yapılarak, sözleşmede taahhüt edilmiş mal/hizmetler müşteriye transfer edildiğinde müşteri bu mal/hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyecek olduğu bedeli yansıtan tutar üzerinden hasılatın muhasebeleştirilmesi sağlanmıştır.

TFRS 15 standardının uygulanması ile 5.412,253 TL olan şirket hasılatı 9.008,516 TL'ye çıkarak %66,4 oranında artış görülmüştür. Ayrıca şirketin net dönem karı da %68,5 oranında artmıştır.

3.5. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ

Sabancı Holding A.Ş. 1968 yılında Adana'da kurulmuş; sanayi, perakende, banka, sigorta, enerji, çimento, sosyo-kültürel vb. birçok alanda faaliyet gösteren, Türkiye'nin büyük çaplı şirketlerindedir. Çalışan sayısı 2018 yılı sonu itibariyle 60.000'dir.

Grup, yeni hasılat standardına geçişi kümülatif etki metoduyla uygulamıştır. Yeni standarda geçişe yönelik kümülatif etki standardın ilk uygulandığı tarihteki geçmiş yıl karlarına kaydedilmiştir. Bu sebeple de geçmiş yıllardaki konsolide finansal tablolarda yeniden düzenlemeye gerek kalmamıştır. Standarda geçiş etkisi kolaylaştırılmış metoda göre muhasebeleştirilerek söz konusu standart 01.01.2018 tarihi itibariyle tamamlanmış sözleşmeler için hesaplanmış ve hesaplanan toplam etki açılış özkaynaklarına kaydedilmiştir.

TFRS 15 Standardı şirketin konsolide kar/zarar tablosu ve konsolide bilanço tablosunu etkilemiştir. Aşağıdaki tabloda şirkete ilişkin veriler ve yeni standarttan etkilenen kalemler yer almaktadır:

	TFRS 15 etkisi hariç	TFRS 15 Uygulaması	Değişimin Etkisi%
Konsolide kar/zarar tablosu			
Hasılat	13.839,851	16.260,337	%17,5
Brüt Kar	15.528,872	16.718,351	%7,7
Konsolide Bilançolar			
Özkaynaklar	51.997,939	56.395,796	%8,5
Geçmiş yıllar karları	16.790,619	19.556,239	%16,5
Net dönem karı	3.481,086	3.830,335	%10

Şirketin yeni hasılat standardını uygulaması sonucu oluşan konsolide finansal tabloları incelendiğinde hasılatın %17,5 ve brüt karın %7,7 oranında arttığı görülmektedir. Aynı zamanda özkaynakları %8,5 , geçmiş yıl karları %16,5 ve net dönem karı %10 artmıştır.

3.6. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN KOÇ HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ

Koç Holding A.Ş. 1926'da kurulmuş Türkiye'nin ilk holdingi ve 95.920 çalışanı ile Türkiye'nin en büyük şirketler topluluğudur.

Grup TFRS 15 standardını 01.01.2018 tarihi itibarıyla tamamlanmamış sözleşmelerine geriye dönük uygulamıştır. 2018 yıllık faaliyet raporunda önceki standart (TMS 18) ile TFRS 15 standardının uygulanması karşılaştırılmış ve grubun finansal tablolarında etkilenen kalemler ile tutarları aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

31.12.2018	TFRS 15	TMS 18
Konsolide gelir tablosu		
Toplam Hasılat	143.248,308	143.280,558
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların kar/zararındaki Paylar	3.175,787	3.179,024
Net Dönem Karı	8.425,093	8.455,130
Net Dönem Karı (Ana Ortaklık Payı)	5.537,028	5.550,786

Yukarıda yer alan tablo verilerine göre şirketin hasılatı önceki standarttan (TMS 18) TFRS 15'e geçtiğinde %0.02 oranında, net dönem karı ise %0.36 oranında azalmıştır.

Şirketin TFRS 15'e geçişinin 01.01.2018 tarihli finansal tablolarına etkileri de aşağıda yer almaktadır:

	TFRS 15 Öncesi	TFRS 15 Uygulaması (Etki)	Raporlanan	Değişimin Etkisi%
Toplam Varlıklar	104.064,368	29.205	104.093,573	%0.03
Toplam Yükümlülükler	61.133,350	149.465	61.282,815	%0.24
Toplam Özkaynaklar	42.931,018	(120.260)	42.810,758	(%0.28)
Toplam Kaynaklar	104.064,368	29.205	104.093,573	%0.02

3.7. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.'YE ETKİLERİ

Netaş Telekomünikasyon A.Ş. 1967 yılında kurulmuş ve bilişim teknolojileri alanında faaliyet gösteren bir şirkettir.

Grup TFRS 15 standardını kümülatif etki yöntemi ile uygulamıştır. Yeni standardın şirketin konsolide finansal tablolarına etkileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

	31.12.2018 raporlanan	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018 Etkiler Hariç	Değişimin Etkisi%
Konsolide Finansal Durum Tablosu				
Toplam Varlıklar	1.861.439,117	19.668,622	1.881.107,739	(%1.05)
Toplam Yükümlülükler	1.047.774,179	(8.955,696)	1.038.818,483	%0.86
Geçmiş Yıl Karları	175.927,647	28.576,648	204.504,295	(%13.97)
Net Dönem Zararı/Kararı	(19.814,091)	(8.908,026)	(28.722,117)	(%31.01)
Konsolide Kar/Zarar Tablosu				
Hasılat	1.039.787,975	(12.137,215)	1.027.650,760	%1,18

Tablo verilerine göre şirketin geçmiş yıl karlarının TFRS 15 etkisiyle %13.97 oranında azaldığı görülmektedir. Diğer yandan şirketin hasılatı %1,18 oranında artmıştır.

3.8. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.'YE ETKİLERİ

Pegasus Hava Yolları merkezi İstanbul olan maliyeti düşük bir havayolu şirketidir.

Grup TFRS 15 standardını modifiye edilmiş geriye dönük yöntem ile uygulamıştır. Yeni hasılat standardının 01.01.2018 tarihli geçmiş yıl karlarına etkileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları (TFRS 15 etkisi hariç)	355.561,802
Ertelenmiş gelirlerdeki artış	(24.046,156)
Ertelenmiş vergi etkisi	5.290,154
TFRS 15 uyarınca düzeltmelerin etkisi	(18.756,002)
Geçmiş yıl karları (TFRS 15 etkisi dahil)	336.805,800

Tablo verilerine göre şirketin geçmiş yıl karları TFRS 15 standardının etkisi ile %5,28 azalmıştır.

Şirketin özet konsolide kar/zarar tablosundaki verilerine göre yeni hasılat standardının etkilendiği kalemler ve tutarları aşağıdaki gibidir:

	30.09.2018	TFRS 15 Etkisi	30.09.2018 Etki Hariç	Değişimin Etkisi%
Hasılat	6.243.781,039	(19.595,422)	6.263.376,461	(%0.31)
Satışların Maliyeti (-)	(4.970.600,145)	-	(4.970.600,145)	Etki Yok
Brüt Kar	1.273.180,894	(19.595,422)	1.292.776,316	(%1.52)
Dönem Karı	643.394,553	(18.819,397)	662.213,950	(%2.84)
Toplam Kapsamlı Gelir	2.062.946,664	(18.819,397)	2.081.766,061	(%0.90)

Tabloda yer alan verilere göre TFRS 15 etkisi ile şirketin hasılatı %0.31 oranında azalmıştır. Standart şirketin satış maliyetlerini etkilememiş, dönem karını ise %2.84 oranında azaltmıştır.

3.9. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ

Petkim Petrokimya Holding A.Ş. 1965'te kurulmuş, 2.586 çalışanı bulunan bir petrokimya şirketidir.

Grup TFRS 15 standardını 01.01.2018 tarihi itibarıyla kümülatif etki yöntemine göre muhasebeleştirilmiş ve değişikliğin geçmiş yıl karlarına etkisi olmamıştır.

TFRS 15 standardını uygulamanın şirketin konsolide finansal tablolarına etkisi aşağıdaki gibidir:

	TFRS 15 Öncesi	TFRS 15 Etkisi	Raporlanan
Konsolide kar/zarar tablosu			
Hasılat	9.247,283	67,434	9.314,717
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	515.419	(67,434)	447,985

Tablo verilerine göre TFRS 15 etkisi ile şirketin hasılatı %0.73 oranında artarken, esas faaliyetlerden diğer gelirler kalemi %13.08 oranında azalmıştır.

3.10. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN POLİSAN HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ

Polisan Holding A.Ş. 2000 yılında kurulmuş; ticari, tarımsal, sınai, inşaat, madencilik, turistik, finansal konularda faaliyet gösteren Kocaeli merkezli bir şirkettir.

Grup TFRS 15 standardını kümülatif etki yöntemine göre uygulamıştır. Standardı uygulamanın şirketin diğer kapsamlı gelir tablosu ve nakit akış tablosuna önemli bir etkisinin bulunmamasına karşın kar/zarar tablosuna etkileri aşağıda yer almaktadır:

	31.12.2018 Etki Hariç	TFRS 15 Etkisi	31.12.2018 Raporlanan	Değişimin Etkisi%
Finansal Durum Tablosu				
Toplam Varlıklar	2.258.010,969	(16.855,394)	2.241.155,575	(%0.75)
Toplam Yükümlülükler	764.788,551	(1.383,092)	763.405,459	(%0.18)
Özkaynaklar	1.493.222,418	(15.472,302)	1.477.750,116	(%1.04)
Kar/Zarar Tablosu				
Hasılat	1.163.336,570	-	1.163.336,570	Etki Yok
Satışların Maliyeti	972.650,085	(29.047,587)	943.602,498	(%2.99)
Brüt Kar	190.686,485	29.047,587	219.734,072	%15.23
Dönem Karı	30.302,200	(8.659,243)	21.642,957	(%28.58)

Şirketin yukarıda yer alan verilerine göre TFRS 15 standardı hasılatı etkilememiş olup; maliyetleri %2.99 oranında azaltmıştır. Ayrıca şirketin TFRS 15 uyarınca brüt karı %15.23 oranında artış gösterirken; dönem karı %28.58 oranında azalmıştır.

TFRS 15 standardının şirketin geçmiş yıl karları üzerindeki etkisi ise şu şekildedir:

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları	841.551,111
TFRS 15'e göre düzeltmelerin etkisi	6.810,966
Geçmiş yıl karları (TFRS 15 dahil)	848.362,077

Yukarıdaki bilgilere göre şirketin geçmiş yıl karları TFRS 15 uyarınca %0.81 oranında artmıştır.

3.11. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN SODA SANAYİ A.Ş.'YE ETKİLERİ

Soda Sanayi A.Ş. Türkiye, Bulgaristan ve Bosna Hersek'te faaliyet gösteren bir şirkettir. 1969 yılında kurulmuş olup soda üretimi yapmaktadır. Küresel piyasalarda önemli bir konuma sahiptir.

Grup TFRS 15 standardını geriye dönük olarak uygulamış, uygulama sonucunda oluşan kümülatif etki fark düzeltmesini geçmiş yıl karları içerisinde muhasebeleştirilmiş, önceki dönemlere yönelik bilgiler yeniden düzenlenmemiştir.

Yeni hasılat standardının şirketin finansal tablolarına etkileri aşağıdaki gibidir:

	31.12.2018	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018 Etki Hariç	Değişimin Etkisi%
Finansal Durum Tablosu				
Toplam Dönen Varlıklar	2.616,467	14.219	2.602,248	%0.55
Toplam Duran Varlıklar	3.770,981	(3.128)	3.774,109	(%0.08)
TOPLAM VARLIKLAR	6.387,448	11.091	6.376,357	%0.17
Toplam Özkaynaklar	4.887,585	11.091	4.876,494	%0.23
Kar/Zarar Tablosu				
Hasılat	3.430,360	28.970	3.401,390	%0.85
Satışların Maliyeti	(2.114,303)	(22.469)	(2.091,834)	(%1.07)
Brüt Kar/Zarar	1.316,057	6.501	1.309,556	%0.50
Dönem Karı	1.571,239	5.071	1.566,168	%0.32
Pay Başına Kazanç	1,57	0,005	1,565	%0.32

Yukarıda yer alan verilere göre şirketin TFRS 15 standardını uygulaması sonucu toplam varlıkları %0.17 oranında, özkaynakları ise %0.23 oranında artış göstermiştir. Şirketin kar/zarar tablosu incelendiğinde de hasılatının %0.85 oranında arttığı, maliyetlerinin %1.07 oranında azaldığı görülmektedir.

Aynı zamanda yeni standart uygulaması şirketin geçmiş yıl karlarını %0.66 oranında arttırmıştır. Yeni standart uyarınca düzeltmelerin etkisi aşağıda yer almaktadır:

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları	916.353
TFRS 15'e göre düzeltmelerin etkisi	6.020
Geçmiş yıl karları (TFRS 15 dahil)	922.373

3.12. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN ŞOK MARKETLER TİC. A.Ş.'YE ETKİLERİ

Şok Marketler A.Ş., Migros Ticaret A.Ş. tarafından 1995 yılında kurulmuş ve 13 mağaza açarak faaliyetine başlamıştır. Şuan 81 ilde 6642'yi aşkın mağazası bulunan ve Türkiye'nin hızla büyüyen gıda perakende şirketidir.

Grup TFRS 15 standardını geriye dönük olarak uygulamıştır. Grubun kredi kartı ile satış sözleşmeleri olarak belirlediği işlemlerinde önemli bir finansman bileşeni bulunmamaktadır. Ayrıca grup yönetimi tarafından sözleşmede taahhüt edilen işlem bedeli ile taahhüt edilen mal/hizmet nakit satış bedeli arasında fark bulunmadığı ve eski standarda göre (TMS 18) iskonto edilen kredili satışların yeni hasılat standardı (TFRS 15) uygulamasıyla iskonto edilmeyeceği kanaatine varılmıştır. Yeni hasılat standardında detaylı açıklaması bulunan müşteriyle yapılan sözleşmelerin finansman bileşeni içermesi konusu grup tarafından 01.01.2017'den itibaren satış operasyonlarındaki çeşitli koşullar (piyasa koşulları, vade vb.) göz önünde tutularak değerlendirilmiştir.

Tüm bu açıklamalar ışığında TFRS 15 standardına ilişkin şirketin ilgili düzenlemelerinin ve sınıflandırmalarının finansal tablolarına etkisi aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

	31.12.2017 Raporlanan	TFRS 15 Etkileri	31.12.2017 Yeniden Düzenlenen
Finansal Durum Tablosu			
Ticari alacaklar	267.185,835	448.380	267.634,215
İlişkili olmayan tarafardan ticari alacaklar	180.313,355	448.380	180.761,735
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri	47.004,225	89.676	47.093,901
Geçmiş yıl zararları	(1.539.724,663)	736.344	(1.538.988,319)
Net dönem zararı	(389.843,353)	(347.354)	(390.190,707)
Ana ortaklığa ait özkaynaklar	(2.022.910,198)	388.990	(2.022.521,208)
Kontrol gücü olmayan paylar	(162.418,348)	(30.286)	(162.448,634)
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	(2.185.328,546)	358.704	(2.184.969,842)
Kar/Zarar Tablosu			
Hasılat	9.512.254,042	28.114,828	9.540.368,870
Brüt Kar	2.033.590,922	28.114,828	2.061.705,750
Dönem Zararı	(433.684,003)	(287.338)	(433.971,341)

Yukarıdaki verilere göre TFRS 15 standardına geçişte şirket hasılatının %0.30 oranında, brüt karın %1.38 oranında ve net dönem zararının %0.09 oranında arttığı gözlemlenmektedir. Ve aynı zamanda yeni hasılat standardının şirketin maliyetlerine bir etkisi olmadığı görülmektedir.

3.13. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.'YE ETKİLERİ

TAV Havalimanları Holding A.Ş. 1997'de Tepe ve Akfen gruplarının ortak girişimi ile kurulmuş olup "Yap-İşlet-Devret" modeliyle faaliyetlerini sürdürmüştür. Dünyanın önde gelen havalimanı işletmecileri arasında yer alan TAV, 7 ülkede 15 havalimanı işletmektedir.

Grup TFRS 15 standardını modifiye edilmiş geriye dönük yöntem ile uygulamıştır. Yeni standardın geriye dönük uygulanması şirketin "Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar Hesabı"nı ve "Geçmiş Yıl Karları Hesabı"nı

etkilemiştir. Standardın şirketin finansal durum ve performansı üzerindeki etkileri aşağıda yer almaktadır:

	01.01.2018	TFRS 15 Etkileri	01.01.2018 Yeniden Düzenlenen	Değişimin Etkisi%
Geçmiş Yıl Karları	972.830	(11.944)	960.886	(%1.23)
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	4.034,498	(11.944)	4.022,554	(%0.30)
Özkaynaklar	4.015,560	(11.944)	4.003,616	(%0.30)

Yukarıda yer alan bilgilere göre TFRS 15 uygulamasının şirketin geçmiş yıl karlarını %1.23 oranında, özkaynaklarını ise %0.30 oranında azalttığı görülmektedir.

3.14. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.'YE ETKİLERİ

TOFAŞ, 1968 yılında Vehbi Koç (Koç Topluluğu kurucusu) tarafından kurulmuştur. Yıllık 450 bin araçlık üretim kapasitesi ve 7 bin civarı çalışanı bulunan şirket Türkiye'nin 5. büyük sanayi kuruluşudur.

Grup TFRS 15 standardını modifiye edilmiş geriye dönük yöntem ile uygulamıştır. Grubun mal satışları ve beraberinde yapmış olduğu uzatılmış garanti kapsamındaki hizmet satışları 01.01.2018 yılından itibaren uzatılmış garanti süresince ilgili dönemlerinde hasılat olarak muhasebeleştirilmiştir. Bu bağlamda yeni hasılat standardının şirketin finansal durum ve kar/zarar tablosuna etkileri aşağıda sunulmuştur:

	01.01.2018 Değişiklik Öncesi	TFRS 15 Etkileri	01.01.2018 Yeniden Düzenlenen
Ertelenmiş vergi varlığı	769.448	(585)	768.863
Toplam varlıklar	13.875,148	(585)	13.874,563
Diğer kısa vadeli karşılıklar	211.029	(6.491)	204.538
Ertelenmiş gelirler	47.382	9.149	56.531
Toplam yükümlülükler	10.292,111	2.658	10.294,769
Geçmiş yıl karları	1.850,757	(2.073)	1.848,684
Özsermaye	3.583,037	(2.073)	3.580,964

Yukarıda verilen şirketin finansal bilgilerine göre TFRS 15 standardına geçiş geçmiş yıl karlarını %0.11 oranında, özsermayesini ise %0.06 oranında azaltmıştır.

TFRS 15 standardının 31.12.2018 itibariyle etkileri de aşağıdaki gibidir:

	31.12.2018 Değişiklik Öncesi	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018 Yeniden Düzenlenen
Ertelenmiş gelirler	45.192	11.040	56.232
Ertelenmiş vergi varlığı	939.174	2.429	941.603
Ertelenmiş vergi geliri	62.987	2.429	65.416
Hasılat	18.614,371	(11.040)	18.603,331
Net dönem karı	1.339,034	(8.611)	1.330,423

Buna göre şirket hasılatı yeni standarda geçişle birlikte %0.06 oranında, net dönem karı ise %0.64 oranında azalmıştır.

3.15. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TRAKYA CAM SANAYİ A.Ş.'YE ETKİLERİ

Trakya Cam Sanayi 1978 yılında "Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş." tarafından kurulmuştur. Türkiye düzcam pazarının lider kuruluşudur. Otomotiv, beyaz eşya, mimari ve güneş enerjisi camları üreten şirket düzcam üretiminde Avrupa'da 1. sıradadır.

Grup TFRS 15 standardını geriye dönük olarak uygulamıştır. Yeni hasılat standardını uygulamanın şirketin finansal tablolarına etkisi aşağıda yer almaktadır:

	31.12.2018	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018 Etkiler Hariç	Değişimin Etkisi%
Finansal Durum Tablosu				
Toplam dönen varlıklar	3.794,816	(747)	3.795,563	(%0.02)
Toplam duran varlıklar	6.555,916	164	6.555,752	%0.003
Toplam varlıklar	10.350,732	(583)	10.351,315	(%0.006)
Toplam özkaynaklar	5.821,924	(583)	5.822,507	(%0.01)
Kar/Zarar Tablosu				
Hasılat	5.875,064	(2.837)	5.877,901	(%0.05)
Satışların maliyeti	(3.958,680)	2.182	(3.960,862)	%0.06

Brüt Kar(Zarar)	1.916,384	(655)	1.917,039	(%0.03)
Dönem Karı(Zararı)	1.022,731	(511)	1.023,242	(%0.05)

Yukarıdaki şirket verilerine göre TFRS 15 uygulaması şirketin hasılatını %0.05 oranında, brüt karını %0.03 oranında ve dönem karını %0.05 oranında azaltmıştır.

Şirketin geçmiş yıl karları ise yeni standarda geçişte %0.01 azalmıştır.

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları	1.174,791
TFRS 15'e göre düzeltmelerin etkisi	(72)
Geçmiş yıl karları (TFRS 15 dahil)	1.174,719

3.16. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.'YE ETKİLERİ

Turkcell A.Ş., Türkiye'de kurulmuş, müşterilerine mobil ve sabit şebeke üzerinden data, ses, tv hizmetleri ve bireysel, kurumsal servisler sunan entegre iletişim ve teknoloji şirkettir.

Grup TFRS 15 standardını geriye dönük olarak uygulamıştır. Şirket yeni uygulama için hasılat sistem ve süreçlerine ilişkin geliştirmelerde bulunmuştur. Grup tarafından mevcut veya yeni sunulan kampanyalar, abone kazanım maliyetleri ve tarifelere yönelik muhasebeleştirilmenin yeni hasılat standardına uygun olup olmadığı kontrol edilmiş ve sonucunda kayda alınan hasılatın doğruluğu konusunda önemli bir bulguya rastlanmamıştır.

TFRS 15 uygulamasının şirketin konsolide diğer kapsamlı gelir tablosuna ve nakit akış tablosuna etkisi olmamış; fakat yeni standart söz konusu şirketin finansal durum tablosunu ve kar/zarar tablosunu etkilemiştir. Aşağıdaki tabloda finansal durum tablosu ve kar/zarar tablosu sunulmuştur:

	31.12.2018	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018 Etkiler Hariç	Değişimin Etkisi%
Finansal Durum Tablosu				
Toplam dönen varlıklar	18.636,161	(129.811)	18.765,972	(%0.69)
Toplam duran varlıklar	22.926,130	1.049,017	21.877,113	%4.80
Toplam varlıklar	41.562,291	919.206	40.643,085	%2.26
Toplam yükümlülükler	25.441,368	242.302	25.199,066	%0.96
Toplam özkaynaklar	16.120,923	676.904	15.444,019	%4.38

Kar/Zarar Tablosu				
Toplam hasılat	21.292,475	(17.824)	21.310,299	(%0.08)
Toplam maliyetler	(14.197,091)	(329.447)	(13.867,644)	%2.37
Brüt Kar(Zarar)	7.095,384	(347.271)	7.442,655	(4.67)
Dönem Karı(Zararı)	2.232,662	137.924	2.094,738	%6.58

Yukarıda yer alan şirket verilerine göre şirketin finansal durum tablosu incelendiğinde TFRS 15 uygulaması ile toplam varlıkların %2.26 oranında, toplam özkaynakların %4.38 oranında arttığı görülmektedir. Diğer taraftan şirketin kar/zarar tablosu incelendiğinde ise toplam hasılatının %0.08 oranında, brüt karının %4.67 oranında azaldığı, dönem karının da %6.58 oranında arttığı gözlemlenmektedir.

TFRS 15 uygulamasının şirketin geçmiş yıl karlarına da etkisi olmuş; yeni hasılat standardı uyarınca geçmiş yıl karları %5.69 oranında artmıştır.

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları - 01.01.2018	9.321,999
Abone kazanım maliyetleri	830.011
Peşin ödenmiş giderdeki azalış	(132.920)
Ertelenmiş vergi etkisi	(144.632)
Diğer	(22.437)
TFRS 15'e göre düzeltmelerin etkisi	530.022
Geçmiş yıl karları (TFRS 15 dahil)	9.852,021

3.17. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.'YE ETKİLERİ

Türk Telekom, 1995 yılında kurulmuş olan müşterilerinin ihtiyaçlarına göre özelleştirilmiş, ulusal ya da uluslararası iletişim çözümü ve hizmeti sunan bir telekomünikasyon şirkettir.

Grup TFRS 15 standardını kümülatif etki yöntemi ile uygulamış; uygulamanın kümülatif etkisi 01.01.2018 tarihi itibarıyla şirketin özkaynaklarının açılış bakiyesinde düzeltme olarak muhasebeleştirilmiştir. Bu nedenle de 2017 yılına ait önceki dönemin yeniden düzenlenmesine gerek duyulmamıştır. TFRS 15 uyarınca gerçekleşen önemli değişiklikler ve söz konusu değişikliklerin nicel etkileri aşağıdaki gibidir:

1- Kampanyalı ekipman satışı ile diğer telekomünikasyon hizmet gelirleri ve bağlantı ücretleri

TFRS 15'e göre sözleşmenin toplam bedeli, tüm mal/hizmetlere tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılmaktadır. Grup tek başına satış fiyatlarını, söz konusu mal/hizmetleri ayrı işlemlerde tek başlarına sattığı liste fiyatlarını baz alarak belirlemektedir. Tek başına satışı olmayan mal/hizmetlerde ise "beklenen maliyet artı

kar marjı yaklaşımı’’ kullanılarak tek başına satış fiyatları tahmin edilmektedir. Farklı nitelikte değerlendirilen bağlantı veya ekipman ücretlerine, sözleşme fiyatının daha az bir kısmı hasılat olarak dağıtılmakta; yani hasılat daha sonra muhasebeleştirilmektedir .

Şirket, önceki dönemlerinde bağlantı ücretlerini bağlantı hizmetini verdiği anda gelir olarak, bağlantı maliyetlerini de gider olarak muhasebeleştirmektedir; yeni hasılat standardına göre farklı nitelikte olarak değerlendirilen bağlantı ücretlerini hasılat olarak muhasebeleştirmektedir. Aynı zamanda müşteriye ürün ya da hizmet transferi sağlamak yerine, kendine ait şebekenin bir uzantısı ya da iyileştirilmesi için faaliyetlerde bulunuyorsa; söz konusu faaliyetler için alınan bağlantı ücretleri farklı nitelikte olarak değerlendirilmemekte ve ayrı bir hasılat olarak muhasebeleştirilmemektedir. Söz konusu değişiklikler şirketin hasılatında ve bunun dışında da gelir tahakkuklarında azalmaya neden olmuştur.

2- Abone edinim maliyetleri

Şirket önceki dönemlerinde abone edinim maliyetlerini gerçekleştiği yılda finansal tablolarına yansıtırken; TFRS 15’e göre komisyon ve primleri, yalnızca müşterisiyle yapılması durumunda katlanacağı, sözleşme yapmamış olsaydı katlanmayacağı maliyetler olması durumunda ve geri kazanmayı beklemesi halinde sözleşme yapmak için katlanılan ek maliyetler olarak aktifleştirmektedir.

3- Önemli finansman bileşeni

Şirketin yaptığı sözleşme önemli bir finansman bileşeni içeriyorsa; şirket sözleşmenin işlem fiyatını tahmin etmek için, sözleşmede taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapmaktadır. Eğer sözleşme başlangıcında şirket ile müşterisi arasında ayrı bir finansman işlemi yapılmışsa; şirket söz konusu işleme yansıtılacak iskonto oranını kullanmaktadır.

Aynı zamanda şirketin ‘‘vazgeçilmez kullanım hakkı sözleşmeleri’’ önemli bir finansman bileşeni içermekte olup; yeni hasılat standardı uyarınca sözleşme fiyatı, finansman bileşenini yansıtmak üzere düzeltilerek faiz gideri kaleminde hasılattan ayrıştırılarak muhasebeleştirilmektedir.

Şirketin TFRS 15 standardına geçişinin finansal durum, kar/zarar ve nakit akış tablolarına etkileri aşağıda sunulmuştur:

	31.12.2018 Raporlanan	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018 Etkiler Hariç	Değişimin Etkisi%
Finansal Durum Tablosu				
Toplam varlıklar	36.198,511	1.019,603	35.178,908	%2.90
Toplam yükümlülükler	28.744,908	354.845	28.390,063	%1.25
Toplam özkaynaklar	7.453,603	664.758	6.788,845	%9.79
Kar/Zarar Tablosu				
Hasılat	20.430,900	(29.794)	20.460,694	(%0.15)
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	(2.409,985)	(181.135)	(2.591,120)	(%6.99)
Finansman gelirleri/giderleri net	(6.449,820)	17.510	(6.432,310)	%0.27
Vergi gideri	631.020	10.736	641.756	(%1.67)
Diğer giderler	(13.593,376)	-	(13.593,376)	Etki yok
Dönem karı/zararı	(1.391,261)	(123.095)	(1.514,356)	(%8.13)
Toplam kapsamlı gelir	4.041,390	(123.095)	3.918,295	%3.14
Nakit Akış Tablosu				
İşletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit	7.588,935	(661.273)	6.927,662	%9.55
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit	(4.125,950)	661.273	(3.464,677)	%19.09

Yukarıdaki tablo verilerine göre şirketin TFRS 15 standardına geçişi toplam varlıklarını %2.90 oranında, toplam yükümlülüklerini %1.25 oranında ve özkaynaklarını %9.79 oranında artırmıştır. Ayrıca şirketin kar/zarar tablosu incelendiğinde hasılatında %0.15 oranında ve dönem kar/zararında ise %8.13 oranında bir düşüş olduğu görülmektedir.

3.18. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.'YE ETKİLERİ

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. 1935 yılında faaliyete geçmiş ve Türkiye'de cam ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulmuş olan bir şirkettir.

Grup TFRS 15 standardını geriye dönük olarak uygulamıştır. Şirketin yeni standarda geçişinin finansal tablolarına etkileri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır:

	31.12.2018 TFRS 15 Etkisi Hariç	TFRS 15 Etkileri	31.12.2018 Raporlanan	Değişimin Etkisi%
Finansal Durum Tablosu				
Toplam varlıklar	27.864,080	(8.189)	27.855,891	(%0.03)
Toplam yükümlülükler	11.040,782	-	11.040,782	Etki Yok
Toplam özkaynaklar	16.823,298	(8.189)	16.815,109	(%0.05)
Kar/Zarar Tablosu				
Hasılat	15.632,213	(81.899)	15.550,314	(%0.52)
Satışların Maliyeti	(10.456,325)	63.417	(10.392,908)	(%0.61)
Brüt Kar/Zarar	5.175,888	(18.482)	5.157,406	(%0.36)
Dönem Karı/Zararı	3.437,460	(14.387)	3.423,073	(%0.42)

Yukarıdaki tablo verilerine göre şirketin TFRS 15 standardına geçişi toplam varlıklarını %0.03 oranında ve özkaynaklarını %0.05 oranında azaltmış; toplam yükümlülüklerini ise etkilememiştir. Ayrıca şirketin kar/zarar tablosu incelendiğinde hasılatında %0.52 oranında, brüt kar/zararında %0.36 oranında ve dönem kar/zararında da %0.42 oranında bir düşüş olduğu görülmektedir.

TFRS 15 uygulamasının şirketin geçmiş yıl karlarına da etkisi olmuş; yeni hasılat standardı uyarınca geçmiş yıl karları %0.10 oranında artmıştır.

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları - 01.01.2018	3.624,971
Hasılatın belirli bir an yerine zamana yaygın olarak kaydedilmesine ilişkin etki	7.856
Ertelemiş vergi etkisi	(1.659)
Kontrol gücü olmayan payların etkisi	(2.467)
TFRS 15 uyarınca düzeltmelerin toplam etkisi	3.730
Geçmiş yıl karları (TFRS 15 dahil)	3.628,701

TFRS 15 uyarınca gerçekleşen önemli değişiklikler ve söz konusu değişikliklerin nitelikleri aşağıdaki gibidir:

1- Değişken bedel ile mal/hizmet satışı

Mal veya hizmet satışlarına ilişkin bazı sözleşmeler ciro primi indirimi ya da para iadesi hakkı tanımaktadır. Şirket TFRS 15 standardı öncesinde alınan/alınacak olan bedelin GUD ile ölçülmüş malların satışından sağlanan hasılatı, geri ödeme yükümlülükleri ve iade tutarı sonucunda muhasebeleştirilmiş; hasılatın güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda ise belirsizlik ortadan kalkana kadar hasılatın muhasebeleştirilmesini ertelemiştir. Yeni hasılat standardı geri ödeme ve iade yükümlülüklerinde değişken bir değerlendirmeye yol açmıştır.

2- Müşterilere sağlanan hacim indirimleri

Şirket TFRS 15 standardından önce beklenen hacim indirimlerini olasılıklı ağırlıklı ortalama yöntem ile tahmin etmekteyken; TFRS 15 standardına göre söz konusu indirimi değişken bedel olarak değerlendirmektedir. Ayrıca şirket değişken bedelin tahmin edilebilmesi için; tek bir hacim eşiği olan sözleşmelerinde “en muhtemel tutar” yöntemini, birden çok hacim eşiği olan sözleşmelerinde ise “beklenen değer” yöntemini uygulamaktadır.

3.19. TFRS 15 HASILAT STANDARDI’NIN ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.’YE ETKİLERİ

Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş. 1944 yılında kurulmuş, ürünlerini 110 ülkeye ihraç eden ve gıda sektöründe çok sayıda ürünü bulunan büyük çaplı şirketlerden biridir. Türkiye’de en büyük 500 şirket arasında 108.sırada yer alan şirket, hasılatını ağırlıklı olarak bisküvi, kek, çikolata ve gofret satışından elde etmektedir.

Ülker Bisküvi A.Ş. muhasebe politikalarındaki önemli değişiklikleri (örn. TFRS 15 standardı) geriye dönük olarak uygulamakta olup önceki dönem finansal tablolarını yeniden düzenlemektedir. Şirketin TFRS 15 standardı uyarınca yeniden düzenlediği finansal tablo verileri aşağıdaki gibidir:

	Raporlanan 01.01.2017- 31.12.2017	TFRS 15 Etkileri	Yeniden düzenlenmiş 01.01.2017- 31.12.2017	Değişimin Etkisi%
Kar/Zarar Tablosu				
Hasılat	4.811,032	(59.433)	4.751,599	(%1.24)
Satışların maliyeti	(3.534,097)	-	(3.534,097)	Etki yok
Brüt Kar	1.276,935	(59.433)	1.217,502	(%4.65)
Pazarlama Giderleri	(530.991)	59.433	(471.558)	(%11.19)

Şirket, geçmiş dönemlerinde pazarlama giderlerinde muhasebeleştirilmiş olduğu çeşitli müşteri aktivite giderlerini hasılattan düşerek muhasebeleştirilmiş ve buna bağlı olarak şirketin hasılatı %1.24 oranında azalmıştır. Ayrıca şirketin iki dönemdeki hasılatı karşılaştırıldığında (2017-2018 yılları) %25.34 oranında artış olduğu gözlemlenmektedir. (Şirketin 2018 yılı hasılatı 5.955,508 TL)

3.20. TFRS 15 HASILAT STANDARDI'NIN VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİC. A.Ş.'YE ETKİLERİ

Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş. 1984 yılında faaliyete geçen ve 1994 yılından itibaren Zorlu Holding bünyesinde beyaz eşya, elektronik ve dijital ürünler alanlarında faaliyetlerini sürdüren; Ar-Ge, üretim, inovasyon yetkinlikleriyle hem ülkemizde hem de küresel piyasalarda etkili bir teknoloji şirkettir.

Grup TFRS 15 standardını kümülatif etki yöntemi ile uygulamıştır. Şirketin yeni hasılat standardına geçişinin 01.01.2018 tarihli konsolide finansal tablolarına etkileri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır:

	TFRS 15 Öncesi Bakiyeler	TFRS 15 Etkisi (TFRS 9 dahil)	TFRS 15 Sonrası Bakiyeler	Değişimin Etkisi%
Finansal Durum Tablosu				
Kısa Vadeli Tic. Alacaklar	3.508,230	75.036	3.583,266	%2.14
Kısa Vadeli Tic. Borçlar	5.778,364	14.213	5.792,577	%0.25
Ertilenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü	(40.906)	(13.381)	(54.287)	%32.71
Kar/Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları				
Hasılat	15.671,176	181.124	15.852,300	%1.16
Satışların Maliyeti	(11.464,078)	(106.001)	(11.570,079)	%0.92
Esas Faaliyetlerden Diğ. Gelirler	1.065,252	(186.126)	879,126	(%17.47)
Esas Faaliyetlerden Diğ. Giderler	(2.368,841)	126,641	(2.242,200)	(%5.35)
Ertilenmiş Vergi (Gideri) Geliri	(18.931)	(3.440)	(22.371)	%18.17
Nakit Akım Tablosu				
Sürdürülen Faaliyetlerden Dönem Kar/Zararı	388.688	12.198	400.886	%3.14

Yukarıdaki tablo verilerine göre şirketin TFRS 15 standardına geçişi (TFRS 9 dahil) kısa vadeli ticari alacaklarını %2.14 oranında, kısa vadeli ticari borçlarını %0.25 oranında ve hasılatını da %1.16 oranında artırmıştır.

TFRS 15 uygulamasının (TFRS 9 dahil) şirketin geçmiş yıl karlarına da etkisi olmuş; yeni hasılat standardı uyarınca geçmiş yıl karlarında önemli bir artış gözlemlenmiştir.

	01.01.2018
Geçmiş yıl karları – Önceden yayınlanan	7.518
TFRS 15 Etkisi (TFRS 9 dahil)	35.244
Geçmiş yıl karları - Yeniden düzenlenmiş	42.762

SONUÇ

TFRS 15 yeni hasılat standardının yayınlanması ile hasılatla ilişkin düzenlemeler sunan TMS 18 ve TMS 11 standartları yürürlükten kaldırılmış olup; hasılat net bir şekilde tanımlanmış ve muhasebeleştirmede tek bir yapının oluşması sağlanmıştır. Yeni standart hasılatın ölçülebilmesi ve raporlanabilmesi için farklı bakış açıları sunmaktadır. Örneğin, eski standart (TMS 18) hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için, işletmelerin malların sahipliğine ilişkin önemli risk ve getirileri alıcılarına (müşterilerine) transfer etmesi gerekirken; TFRS 15 standardında işletmelerin sözleşmede taahhüt ettiği mal/hizmetleri müşterilerine transfer ederek performans yükümlülüğünü yerine getirmiş olması gerekmektedir. Bir başka örnek ise, hasılatın ölçümü hususudur. Eski standarda göre (TMS 18) hasılat, alınan/alınacak işlem fiyatının gerçeğe uygun değeriyle ölçülmekteyken; TFRS 15 standardına göre performans yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde performans yükümlülüğüne dağıtılmış işlem fiyatı hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

TMS 18 ve TMS 11 standartlarının yerini alan TFRS 15, finansal bilgi kullanıcılarına beş aşamalı bir model sunmaktadır. Bu standart ile birlikte sözleşmenin tanınması aşamasından başlayarak hasılatın muhasebeleştirilmesi aşamasına kadar olan tüm süreçler ayrıntılı bir biçimde ele alınmaktadır. Ayrıca yeni hasılat standardı, işletmelerin açıklaması gereken bilgileri ve dipnotları da detaylı bir şekilde istemektedir.

Sonuç olarak bakıldığında TFRS 15 yeni hasılat standardı; tüm sektörlerle ilişkin işlemleri tek bir yapı içinde toplamış, hasılatın ölçüm ve raporlanmasında kontrole dayalı tek bir model getirmiş, gerçeğe uygun değer kavramı yerine işlem bedeli (fiyatı) kavramını öne çıkarmış ve mal/hizmetleri ayırtırmak için finansal bilgi kullanıcılarına yeni bir rehberlik sağlamıştır.

Bu çalışmada TFRS 15 standardının getirdiği beş aşamalı model detaylı biçimde incelenmiş olup; yeni standarda geçişte Bist 100 Endeksinde işlem gören şirketlerin finansal durum ve performanslarında oluşan etkiler değerlendirilmiştir. 100 şirketin 2018 yılı faaliyet raporları ayrıntılı olarak incelenmiş; yapılan analizler sonucu TFRS 15 standardına geçişte 100 şirketten 20'sinin finansal tablolarında (finansal durum tablosu, kar/zarar tablosu vb.) etkiler görülmüştür. Diğer 80 şirket ise finansal tablolarını TFRS 15 standardı ile uyumlu olarak düzenlenmiş; söz konusu şirketlerin finansal durum ve performansında önemli bir değişiklik görülmemiştir. TFRS 15 hasılat standardı uygulamasının en çok telekomünikasyon şirketlerini (Türk Telekomünikasyon A.Ş., Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Netaş Telekomünikasyon A.Ş.) etkilediği gözlemlenmiştir.



KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKDOĞAN Nalan- Hamdi AYDIN, *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi, Ankara, Yayın No: 98, ss. 431- 432- 433

GENÇOĞLU Ü.G., *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2007, ss. 155

MAKALELER

AYDIN Sevgi – Ferhan EMİR TUNCAY- Mustafa ÇANAKÇIOĞLU, ‘‘The Effect of Turkish Accounting Standard (TAS) 18 – Revenue on Turkish Accounting Practices’’, Kadir Has University, Applied Science Faculty, Accounting and Financial Management Department, İstanbul, ss.1

AYBOĞA Hanifi, ‘‘ Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu’’, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman A.B.D. Öğr. Üyesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 2002, ss.43

AKDOĞAN Nalan – Orhan SEVİLENGÜL, ‘‘Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler’’, Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı, Sayı:84, 2007, ss.31

AKTAŞ Rabia – İsmail Deniz VAROL, ‘‘Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri’’, Celal Bayar Üniversitesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2017, ss. 27-31

ATAMAN Başak – Hakan CAVLAK, ‘‘Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama’’, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 39, Sayı: 2, ISSN: 2149-1844, 2017, ss. 404-406-407

ATAMAN Başak – Evrim ALTUK ÖZDEN, ‘‘Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi’’, Marmara Üniversitesi, İİBF, 2009, ss. 59-60

BAYRI Osman, ‘‘Tekdüzen Muhasebe Sistemine Ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı Ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi’’, Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF, Mali Çözüm, Sayı: 98 – 2010, ss.91

CALAYOĞLU İlker – Recep YILMAZ, ‘‘TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması’’, Sakarya Üniversitesi, PESA International Journal of Social Studies, Vol:2, Issue:2, 2016, ss. 19-34-37

ÇELİK Tarık Ziyad – İsa GEREKLİ – Süleyman ERTÜRK – Yahya GÜNAY – Mesut BİLGİNER, ‘‘Tms 11- İnşaat Sözleşmeleri’’, Academic Journal, DergiPark, 2016, ss.278

DEMİRKOL Ömer Faruk, ‘‘Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model’’, Harran Üniversitesi, Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 15, 2018, ss. 426

EROL Mikail – Muhsin ASLAN, ‘‘Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi’’, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Ocak 2017 (12), ss.63

FRC, ‘‘IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers Impact of its application’’, August 2015, ss. 12

GÜCENME GENÇOĞLU Ümit – Gülsün İŞSEVEROĞLU, ‘‘Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri Ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama’’, International Journal of Social Inquiry Cilt, Volume 11 Sayı, Issue 2, 2018, ss. 145

KOCAMAZ Hilal, ‘‘Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci’’, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi 2(2): 105-120, 2012, ss. 110-111-115

KÜÇÜK Ergün – Ahmet DOĞAN, ‘‘Özellikli Durumlar Bağlamında Muhasebe İşlemlerinde Hasılatın Kayda Alınması’’, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 33, İİBF, İşletme Bölümü, 2009, ss.280-282

KÖSE Tunç – Duygu Şengül ÇELİKAY, ‘‘Yeni Hasılat Standardı Ve Getirdiği Değişiklikler (The New Revenue Standard And Amendments It Provides)’’, Osmangazi Üniversitesi, Mali Çözüm, İSMMO, 2015, ss. 19-20-21

KESKİN Ayşe İrem – Banu DİNÇER, ‘‘UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama’’, Maliye Finans Yazıları, 2015, ss. 222-224-228-239

KARACA Nevran – Gökhan MİSKET, ‘‘Tms-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları’’, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi Sayı 10, 2014, ss. 172

MERT Hüseyin – Ece BAŞ, ‘‘Tms 18 ‘‘Hasılat’’ Ve Ufrs 15 ‘‘Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat’’ Standartlarının Factoring İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi’’, Okan Üniversitesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2017, İstanbul, ss.36

NOBES Christopher, “*On the Definitions of Income and Revenue in IFRS*”, Royal Holloway, University of London, Egham, UK, Accounting in Europe, Vol. 9, No. 1, June 2012, ss. 91

ÖZERHAN Yıldız – Beyhan MARŞAP- Serap Sebahat YANIK, “*Ifrs 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi*”, Gazi Üniversitesi İİBF, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Haziran 2015; 17 (2), ss.194-219

PARLAKKAYA Raif, “*Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları*”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2018, ss.120

PETERS – MAXİME, “*The New IFRS 15 Standard : Implementation Challenges For Belgian Companies*”, Schumesch, Patrice, Master en sciences de gestion, à finalité spécialisée en Financial Analysis and Audit, ULg Library, 2015-2016, ss. 1-13

SABAN Metin – Serhan GÜRKAN – Hakan VARGÜN, “*Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama*”, Ampirik Araştırma, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 12 (1), 2019, ss. 49-52

ŞEN İlker – Mehmet ÖZBİRECİKLİ, “*Bobi Frs’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: Bobi Frs, Tms/Tfrs ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan 2018; Özel Sayı: 462-484, ss.467

TRABELSİ Nadia Sbei, “*Ifrs 15 Early Adoption And Accounting Information: Case Of Real Estate Companies In Dubai*”, American University in Dubai, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 22, Issue 1, 2018, ss. 1-12

YÜREKLİ Emin – Türker SUSMUŞ, “*Kural Bazlı Muhasebeden İlke Bazlı Muhasebeye Geçişin İşletmeler Açısından Stratejik Önemi Ve Muhasebecilerin Görüşleri*”, Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi, Cilt 10, Sayı 1, 2019, ss. 4

YÜCENURŞEN Mehmet- Ali Aykut PEKER- İbrahim APAK- Yusuf POLAT, “*TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar*”, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(2), 1-8, ss.8

YIKILMAZ Seyfi – Ali DERAN- İncilay ERDURU, “*Hasılat Yaratan 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), ss. 145

DİĞER KAYNAKLAR

ÇELİK AKSOY Serpil, ‘‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği’’, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2013

DALOĞLU Pınar, ‘‘UFRS Kapsamında Özellikli Stokların Finansal Raporlaması; Hizmet İşletmeleri Uygulaması’’, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2013

DUMAN Fatma Ceyda, ‘‘18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu’’, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007

EVCİ Samet, ‘‘ Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar’’, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2008

FİDANCI Nur, ‘‘İşletmelerde Faaliyet Bölümlerine İlişkin Raporlamanın Yönetimsel ve Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama’’, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2010

KILIÇ Gökhan, ‘‘Ufrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi’’, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2017

OTUZOĞLU Cengiz, ‘‘E-Ticaret Ve E-Ticarete İlişkin Yasal Düzenlemeler, Muhasebeleştirilmesi ve Tfrs 15 Kapsamında İncelenmesi’’, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2017

ÖZSES Utku, ‘‘ Ifrs 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standart Taslağının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Örnek Uygulama’’, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2016

ÖZDEMİR Ozan, ‘‘Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresindeki Kobi’lerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma’’, Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2007

SARIKAYA Tuğba, ‘‘Hasılat Kavramının Tms 18 Hasılat Standardı Ve Türk Mevzuatı Yönünden İncelenmesi’’, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Sivas, 2011

SULTANOĞLU Banu, ‘‘ Ufrs’nin Borsa İstanbul’daki Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkisi: Finansal Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Ve Finansal Tablolar Analizi’’, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Doktora Tezi), Ankara, 2014

ŞEKER Nazife, ‘‘Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ile Finansal Raporlama Standartları (Tfrs 15 - Bobi Frs) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama’’, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2018

VAROL İsmail Deniz, ‘‘Yeni Hasılat Standardı Ufrs 15 ‘‘Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat’’: Yorum Ve Uygulamaları’’, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa, 2016

YAYLALI İpek, ‘‘Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi Ve Bir Uygulama’’, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2016

ELEKTRONİK YAYINLAR

ARSOY Aylin Poroy, ‘‘Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış’’, Uludağ Üniversitesi İİBF, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/>, (13.02.2009)

AKIN Emre, ‘‘Gelir Vergisinde Temel Kavramlar’’, <https://vergialgi.net/vergi/gelir-vergisinde-temel-kavramlar/>, (14.08.2016)

BDO, ‘‘ Ifrs In Practice 2017 Ifrs 15 Revenue from Contracts with Customers’’, [https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print-\(1\).pdf.aspx?lang=en-GB](https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print-(1).pdf.aspx?lang=en-GB) , ss. 53

DOĞRUEKER Ufuk, Sorumlu Ortak Başdenetçi, ‘‘Ab Sürecinde Ufrs’dan Tfrs’ye ’’, Finansal Eksen, <https://www.finansaleksen.com.tr/ab-surecinde-ufrsden-tfrsye/>, (18.04.2018)

Deloitte, ‘‘Revenue from Contracts with Customers A guide to IFRS 15’’, March 2018, <file:///C:/Users/my/Desktop/%C3%96N%20MUHASEBE%20SORULARI/DELO%20C4%B0TTE%20IFRS%202015.pdf>, ss. 5-6

Deloitte, ‘‘IFRS 15- Revenue from Contracts with Customer’’, <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

Ernst & Young, ‘‘IASB and FASB Issue New Revenue Recognition Standard — IFRS 15’’, IFRS Developments, Issue 80 / May 2014, ss. 2-3, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel80-Revenue-May2014/\\$FILE/EY-Devel80-Revenue-May2014.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel80-Revenue-May2014/$FILE/EY-Devel80-Revenue-May2014.pdf)

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, <http://kgk.gov.tr>

FASB, “Why Did The Fasb Issue A New Standard On Revenue Recognition”, 2014, <https://www.fasb.org>

Grant Thornton, “IFRS News”, Special Edition on Revenue, 2016,ss.4-5-6-7-8, <https://www.grantthornton.co.nz/globalassets/1.-member-firms/new-zealand/pdfs/ifrs-guides/ifrs-15-special-edition-newsletter-oct-2016.pdf>

IFRS Vakfı(2009), IFRS® for SMEs Eğitim Materyali (version 2010-2), Modül 23 Hasılat, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/modul23.pdf>, ss. 17

İSMMM, “Muhasebenin Temel Kavramları”, <https://www.ismmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003>, (30.06.2019)

KGK, “Türkiye Muhasebe Standartları”, TMS/TFRS, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>, (30.01.2019)

Kamu Gözetim Kurumu, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”, <http://www.kgk.gov.tr>, (15.06.2019)

KÜLTE Mehmet, “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”, AKSİS Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş., SMMM, Sorumlu Denetçi, 2018, <http://aksisdenetim.com>

KPMG International Standards Group, Department of Professional Practice, Issues In-Depth: “ Revenue from Contracts with Customers”, 2014, ss. 35-36-42-43-51-52-60-61-77-78, <http://www.execed.kpmg.com/content/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf>

Kamu Aydınlatma Platformu (KAP), “Bist 100 Şirketleri”, www.kap.org.tr

MSUGT 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı, http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf

OKSAY Suna – Onur ACAR, “Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, TSRŞB, Aralık 2005, ss.23-32, <https://www.tsb.org.tr>

ŞAVLI Tuba, “ Ufrs 15 Kapsamında Açıklama Ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul, 2016, ss.32-33-40-41-55-60-62-93-94-100, http://archive.ismmo.org.tr/Yayinlar/E_Kitap/HASILATIN_Raporlanmasi.pdf

ŞERİFLER Ünal, ‘‘ TFRS 15: Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Alacaklar ve Örnek Uygulama’’, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi, İç Denetim ve Finansal Raporlama Yöneticisi, Ata Holding A.Ş., <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/unalserifler/001/>, (15.01.2016)

TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=213292, (27.03.2019)

Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 18, Kamu Gözetim Kurumu: <http://www.kgk.gov.tr>

Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 11, Kamu Gözetim Kurumu: <http://www.kgk.gov.tr>

VUK(1961), Madde 261, <https://www.verginet.net/dtt/1/213-sayili-vergi-usul-kanunu.aspx>, (30.01.2019)

VUK(1961), 213 S.lı Vergi Usul Kanunu, Madde 194, <http://www.turkhukuk sitesi.com/mevzuat.php?mid=7130>, (02.11.2009)

YEATON Kathryn, ‘‘A New World of Revenue Recognition: Revenue from Contracts with Customers’’, The CPA Journal, July 2015, <https://www.questia.com/read/1P3-3961666311/a-new-world-of-revenue-recognition-revenue-from-contracts>