

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**BİST 100'DE YER ALAN İMALAT İŞLETMELERİNİN TFRS 15
MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA
UYUM DÜZEYLERİNİN BELİRLENMESİ**

Bülent AYGÜN

Danışman

Prof. Dr. Rabia AKTAŞ

MANİSA – 2023

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**BİST 100'DE YER ALAN İMALAT İŞLETMELERİNİN TFRS 15
MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA
UYUM DÜZEYLERİNİN BELİRLENMESİ**

Bülent AYGÜN

Danışman

Prof. Dr. Rabia AKTAŞ

MANİSA – 2023

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “BİST 100’ de Yer Alan İmalat İşletmelerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Uyum Düzeylerinin Belirlenmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

09/06/2023

Bülent AYGÜN

ÖZET

BIST 100'DE YER ALAN İMALAT İŞLETMELERİNİN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA UYUM DÜZEYLERİNİN BELİRLENMESİ

Bu araştırmanın temel amacı, BIST 100' de yer alan imalat işletmelerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında yer alan açıklama zorunluluklarına uyum düzeylerini belirlemek ve belirlenen uyum düzeyi ile işletme özellikleri arasında bir ilişkinin var olup olmadığını tespit etmektir.

Tezin birinci bölümünde, hasılat ve sözleşmeye ilişkin tanımlar ve yasal düzenlemeler üzerinde durulmuş, ikinci bölümde TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı örneklerle açıklanmış, üçüncü bölümünde ise BIST 100' de yer alan imalat işletmelerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açıklama gerekliliklerine uyumu üzerinde durulmuştur.

Belirlenen amaca ulaşmak için oluşturulan model ve hipotezlerin test edilmesine yönelik olarak BIST 100' de yer alan 41 adet imalat işletmesinin 2020 yılı faaliyet raporları incelenmiş ve standartta yer alan açıklama gereklilikleri Microsoft Excel programına aktarılarak uyum endeksi belirlenmiştir. Daha sonra korelasyon analizi ile belirlenen endekse etki edebilecek olan işletme özellikleri (firma yaşı, denetçi türü, borsa yaşı, aktif karlılık oranı, kaldıraç oranı) ile uyum düzeyi arasındaki ilişki belirlenmiştir. Ardından oluşturulan hipotezler çoklu doğrusal regresyon analizi ile test edilmiştir.

BIST 100' de yer alan imalat işletmeleri için uyum düzeyinin %38 olduğu tespit edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda denetçi türü ve kaldıraç oranının uyum düzeyi üzerinde pozitif ve anlamlı etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun yanında firma yaşı, borsa yaşı ve aktif karlılığın uyum düzeyi üzerinde bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, Hasılat, Finansal Açıklamalar, Müşteri Sözleşmeleri

ABSTRACT

DETERMINING THE COMPLIANCE LEVELS OF THE MANUFACTURING ENTERPRISES IN BIST 100 WITH THE TFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS STANDARD

The main purpose of this research is to determine the compliance levels of the manufacturing enterprises in BIST 100 with the explaining obligations in the TFRS 15 revenue from contracts with customers standard and to detect if there is a relationship between the determined compliance levels and the characteristics of the enterprise.

In the first part of this thesis, definitions and legal regulations related to revenue and contract are emphasised, in the second part the TFRS 15 revenue from contracts with customers standard is exemplified, in the third part the compliance of the manufacturing enterprises in BIST 100 with TFRS 15 revenue from contracts with customers standard explaining necessities are emphasised.

With the aim of testing models and hypothesis which are created in order to reach the determined goal, 2020 annual reports of 41 manufacturing enterprises in BIST 100 are analyzed and the compliance index is determined by transferring explaining necessities in the standard to Microsoft Excel programme. Then, the relationship between the compliance level and the characteristics of the enterprise(firm age, type of auditor, stock market age, return on assets ratio, leverage ratio) which may affect the index decided by correlation analysis is determined . After that, these hypothesis are tested by multiple linear regression analysis.

The compliance level of the manufacturing enterprises in BIST 100 is determined as %38. As a result of the analysis, it is found out that type of auditor and leverage ratio have a positive and meaningful effect on compliance level. Beside this, it is found out that firm age, stock market age and return on assets ratio have no effect on compliance level.

Keywords: TFRS 15, Revenue, Financial Disclosures, Customer contracts

ÖNSÖZ

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Rabia AKTAŞ' a, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aşamalarında bana yardımcı olan, tecrübeleri ile beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen kıymetli arkadaşım ve hocam Sayın Doç. Dr. Daimi KOÇAK' a, yüksek lisans eğitimim sırasında desteğini, yardımlarını esirgemeyen Sayın Arş. Gör. Zeynep TURAN' a, çalışmalarım sırasında manevi desteklerini her zaman hissettiğim değerli anneme, babama ve oğluma yürekten teşekkür ederim.

Bülent AYGÜN
Manisa, 2023



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	vii
TABLO LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
EKLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	4
1. HASILAT VE SÖZLEŞMEYE İLİŞKİN TANIMLAR VE YASAL DÜZENLEMELER.....	4
1.1. Hasılatın Tanımı ve Önemi	4
1.2. Gelir, Kazanç ve Hasılat Ayrımı	6
1.3. Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Hasılat.....	8
1.4. Standartların ve Özel Olarak Hasılat Standardının Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişimi	10
1.4.1. Standart Kavramı	10
1.4.2. Muhasebenin ve Standartların Türkiye'deki Gelişimi	12
1.4.3. Hasılat Standardının Dünyada ve Türkiye'de Gelişimi	15
1.4.3.1. Hasılat Standardının Dünyadaki Gelişimi.....	15
1.4.3.2. Hasılat Standardının Türkiye'deki Gelişimi.....	17
1.5. Sözleşme Kavramı ve Türleri.....	18
1.5.1. Sözleşme Kavramı	18
1.5.2. Sözleşme Türleri	19
1.5.2.1. Satış Sözleşmesi	20
1.5.2.2. Hizmet Sözleşmeleri.....	20
2. BÖLÜM	22
2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI	22
2.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Amacı	22
2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Kapsamı.....	24

2.3.	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Beş Adımlı Model	26
2.3.1.	Birinci Adım: Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması	27
2.3.1.1.	Sözleşmenin Tanımlanması	27
2.3.1.2.	Sözleşmelerin Birleştirilmesi	30
2.3.1.3.	Sözleşme Değişiklikleri	31
2.3.2.	İkinci Adım: Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması	34
2.3.3.	Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi	37
2.3.3.1.	Değişken Bedel	38
2.3.3.1.1.	İade Yükümlülükleri	41
2.3.3.1.2.	Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması	41
2.3.3.2.	Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı	43
2.3.3.3.	Gayri Nakdi Bedel	46
2.3.3.4.	Müşteriye Ödenebilir Bedel	47
2.3.4.	Dördüncü Adım: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	49
2.3.4.1.	Tek Başına (Bağımsız) Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtımın Yapılması	50
2.3.5.	İndirimin Dağıtımı	53
2.3.6.	Değişken Bedelin Dağıtımı	56
2.3.7.	İşlem Bedelinde Değişimler	58
2.4.	Beşinci Adım: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi	60
2.4.1.	Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri	62
2.4.2.	Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi	66
2.4.2.1.	Çıktı Yöntemleri	68
2.4.2.2.	Girdi Yöntemleri	69
2.4.3.	Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri	71
2.5.	Sözleşme Maliyetleri	74
2.5.1.	Sözleşme Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler	74
2.5.2.	Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri	75
2.5.3.	İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	77
2.6.	Standardın Uygulanmasında Dikkate Alınacak Diğer Durumlar	79
2.6.1.	İade Hakkı Tanınan Satışlar	79

2.6.2.	Garantiler.....	81
2.6.3.	Asıl-Vekil Değerlendirmesi	83
2.6.4.	İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları	87
2.6.5.	Müşterilerin Kullanılmamış Hakları	90
2.6.6.	İadesiz Peşin Ödenen Ücretler (ve İlişkili Bazı Maliyetler)	91
2.6.7.	Lisanslama.....	92
2.6.7.1.	İşletme Taahhüdünün Niteliği	94
2.6.7.2.	Satış Bazlı veya Kullanım Bazlı Telif Ücretleri.....	96
2.6.8.	Geri Alım Anlaşmaları.....	96
2.6.8.1.	Forward veya Alım Opsiyonu	97
2.6.8.2.	Satım Opsiyonu	97
2.6.9.	Konsinye Mal Anlaşmaları	100
2.6.10.	Faturala Elde Tut Anlaşmaları	101
3.	BÖLÜM	104
3.	BİST 100’ DE YER ALAN İMALAT İŞLETMELERİNİN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE UYUMU.....	104
3.1.	Çalışmanın Amacı ve Önemi	104
3.2.	Literatür Taraması	105
3.3.	Araştırmanın Metodolojisi	107
3.3.1.	Araştırmanın Yöntemi.....	107
3.3.2.	Verilerin Toplanması, Kapsamı ve Model Geliştirme	108
3.3.3.	Araştırma Hipotezleri.....	110
3.3.4.	Araştırmanın Kısıtları.....	114
3.4.	Verilerin Analizi.....	115
3.5.	Bulgular ve Değerlendirme	116
3.5.1.	Uyum Düzeyinin Genel Olarak İncelenmesi	117
3.5.2.	Hipotezlerin Test Edilmesi.....	120
3.5.2.1.	Çoklu Korelasyon Analizi	120
3.5.2.2.	Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi	
	124	
	SONUÇ VE ÖNERİLER	131
	KAYNAKÇA.....	133
	EKLER.....	144

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
BIST	: Borsa İstanbul
E&Y	: Ernst & Young
FASB	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GKMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
PWC	: PricewaterhouseCoopers
SIC	: Daimî Yorumlama Komitesi
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu/Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

US GAAP : Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

VUK : Vergi Usul Kanunu



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Hasılat Standardının Dünyadaki Gelişimi	16
Tablo 2: Hasılat Standardının Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi	18
Tablo 3: Girdi ve Çıktı Yöntemlerinin Karşılaştırması	67
Tablo 4: Firma Özelliklerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler	116
Tablo 5: İşletme Yaşları ve Açıklama Oranları	118
Tablo 6: Borsa Yaşı ve Açıklama Oranları	118
Tablo 7: Denetim Firması ve Açıklama Oranları.....	119
Tablo 8: Aktif Karlılık ve Açıklama Oranları.....	119
Tablo 9: Kaldıraç ve Açıklama Oranları.....	120
Tablo 10:Uyum Düzeyi, Firma Yaşı, Borsa Yaşı, Denetçi Türü, Aktif Karlılık, Kaldıraç Oranı Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu	123
Tablo 11: Çarpıklık ve Basıklık Oranları.....	124
Tablo 12: Saçılım Diyagramları.....	125
Tablo 13: Çoklu Doğruluk İstatistikleri	126
Tablo 14: Kalıntı İstatistikleri	126
Tablo 15: Model Özeti	127
Tablo 16: ANOVA İstatistikleri.....	127
Tablo 17: Katsayı İstatistikleri.....	129

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Hasılat, Kazanç ve Gelir Arasındaki İlişki	7
Şekil 2: Standardın Uygulanacağı Durumlar	25
Şekil 3: Beş Adımlı Model.....	26
Şekil 4: Sözleşmelerin Birleştirilme Kriterleri.....	30
Şekil 5: Sözleşmede Yapılan Değişiklikler.....	32
Şekil 6: İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....	38
Şekil 7: Müşteriye Ödenebilir Bedel.....	48
Şekil 8: Tek Başına Satış Fiyatı	51
Şekil 9: Kontrolün Zaman İçinde Devrine İlişkin Göstergeler	71
Şekil 10: Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri	77
Şekil 11: Garanti Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	81
Şekil 12: Asıl-Vekil Değerlendirmesi.....	84
Şekil 13: Lisans Sözleşmelerinden Hasılat	94
Şekil 14: Geri Alım Anlaşmaları.....	99

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Literatür Tablosu	145
Ek 2: TFRS 15 Açıklama Uyum Konuları.....	157
Ek 3: İşletme Listesi.....	162



GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartlarının amacı, bu standartları uygulayan ülkelerde karşılaştırılabilirliği sağlamak ve değişen dünya düzeninde finansal tablolar ile ayrılmaz parçaları olan dip notlardan aynı çıkarımları yapmayı sağlamaktır. Bu amaçla uluslararası çalışmalar neticesinde 1970’li yıllardan itibaren muhasebe standartları oluşturulmaya başlanmıştır. Standartların uygulanmasında yaptırım olmadığı için ilk dönemlerinde uygulanması istenen seviyede olmamıştır. Ülkemizde de bu standartları Türkçeye çeviren ve uyulmasını tavsiye eden çeşitli kurullar kurulmuş ancak zorunluluk olmaması dolayısıyla standartların uygulanması sınırlı kalmıştır. 2005 yılından itibaren Sermaye Piyasası Kanununa (SPK) tabi borsada işlem gören şirketler açısından Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) bu alandaki tek yetkili kuruluş olarak belirlenmiş ve Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar (KAYİK) olarak değerlendirilen kuruluşlarca standartlara uyulması zorunlu hale getirilmiştir.

İşletmeye fon sağlayanların (mevcut ve potansiyel yatırımcılar ile borç verenler) birbirlerinden farklı bilgi ihtiyaçları vardır. Ancak çoğu zaman bunu doğrudan raporlama yapan işletmeden talep etmeleri mümkün değildir. Bundan dolayı ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğunu işletmelerin yayınladıkları genel amaçlı finansal raporlardan almak ve bu bilgilere güvenmek durumundadırlar. Genel amaçlı finansal tablolarda yer alan bilgiler çoğu zaman fon sağlayıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamaz. Finansal tabloların eki olan dipnotlarda standartlara ilişkin açıklama gerekliliklerine göre işletmenin ekonomik kaynakları ve işletmeye karşı ileri sürülebilecek talep haklarına ilişkin bilgiler yer almalıdır.

Finansal tablolarını standartlara göre hazırlamak zorunda olan işletmelerin standartlarda belirtilen açıklama gerekliliklerine ne oranda uyduklarını belirlemek için uyum düzeylerine bakılır. Fon sağlayıcıların işletmenin ekonomik kaynakları ve talep haklarına ait bilgi edinebilmeleri, ancak işletmelerin standartlarda belirtilen açıklama gerekliliklerine uyumu ile mümkündür. Uyum düzeylerinin düşük olması fon sağlayıcıların yanlış kararlar almalarına neden olurken, raporlama yapan işletmeler de değer kaybına uğrayabilir. Bununla birlikte standartların ilk uygulama dönemlerinde meslek mensupları ve yöneticiler tarafından henüz yeterli bilgi ve deneyime sahip

olunmaması veya içselleştirilmemesi nedeniyle uyum düzeyleri düşük kalabilmektedir.

Hasılat, işletmenin asıl faaliyet konusunu oluşturan işlemlerden elde ettiği gelirdir. İşletmenin bulunduğu sektörden aldığı pay ve konumunu göstermesi açısından önemli bir göstergedir. Fon sağlayıcılar açısından en önemli performans göstergelerinden biri olarak kabul edilmesi, standardın uygulanmaya başlanmasının henüz başlarında olunması ve bu alanda yapılan çalışmaların yeterli olmamasından dolayı çalışma konusu olarak hasılat standardı seçilmiştir.

Literatürde standartları uygulayan işletmelerin, standartlarda belirtilen açıklama gerekliliklerine ne kadar uyum sağladığına ilişkin çeşitli araştırmalar yapılmakta ve farklı endeksler kullanılarak tespit yapılmaya çalışılmaktadır. Buradaki amaç başta işletmeye fon sağlayanlar olmak üzere bilgi kullanıcılarına işletme ile ilgili bilgilerin olması gerektiği gibi aktarılıp aktarılmadığını ve hangi oranda aktarıldığını tespit edebilmektir. Çünkü mevcut ve potansiyel yatırımcıların dipnotlardan yararlanarak işletme hakkında yatırım vb. kararları vermeleri, borç veren ve kredi veren diğer tarafların borcun geri dönme ihtimalini hesaplamaları gerekir.

Araştırmalarda uyum endeksi belirlendikten sonra işletmeye ait büyüklük, yaş, karlılık, kaldıraç, likidite, denetim firması, denetim komitesi, hisse yapısı gibi çeşitli işletme özelliklerinin uyum düzeyini anlamlı bir şekilde etkileyip etkilemediği test edilmektedir. Bu tür çalışmalar aynı zamanda düzenleyici ve kural koyucu kuruluşlara da standartların uygulanıp uygulanmadığı hakkında bilgi sunmaktadır. Uygulayıcılar bu alandaki ampirik kanıtları değerlendirerek gerekli tedbirleri alabilirler. Ülkemizde yürütülen çalışmalarda uyum düzeyinin belirlenmesi ve işletme özelliklerinin uyum düzeyini etkileyip etkilemediğini test eden çalışmalar bulunmakla birlikte TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile ilgili yürütülen çalışma oldukça azdır. Çalışmanın, bu alandaki eksikliğin giderilmesine katkı sağlaması beklenmektedir.

BIST 100' de yer alan imalat işletmelerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına hangi düzeyde uyum sağladıklarını ve uyum düzeyinin firma yaşı, denetçi türü, borsa yaşı, aktif karlılık oranı ile kaldıraç oranından etkilenip etkilenmediğini tespit etmeyi amaçlayan bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hasılat ve sözleşmeye ilişkin tanımlar ve yasal düzenlemeler üzerinde durulmuş, ikinci bölümde TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden

hasılat standardı literatürdeki görüşlere göre örneklerle desteklenerek açıklanmıştır. Tezin son bölümü olan üçüncü bölümde ise araştırmanın hipotezlerini ortaya koymaya yönelik literatür çalışmalarına yer verilmiş, BIST 100’ de yer alan imalat işletmelerinin TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı açıklama gerekliliklerine uyumu çoklu doğrusal regresyon analizi ile incelenerek sonuçlar yorumlanmış ve gelecekte yapılacak çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.



1. BÖLÜM

1. HASILAT VE SÖZLEŞMEYE İLİŞKİN TANIMLAR VE YASAL DÜZENLEMELER

1.1. Hasılatın Tanımı ve Önemi

Dünya ticaret hacminin artması, teknolojik gelişmelere bağlı olarak ticaret anlayışının değişmesi ile birlikte ülkeler arasındaki sınırlarda ortadan kalkmaya başlamıştır. Yatırımcıların farklı ülkelerde yatırım yapma istekleri bu ülkelerdeki finansal tabloların karşılaştırılması ihtiyacını doğurmuş ve bunun sonucunda da uluslararası muhasebe standartları ortaya çıkmıştır. Standartların yakınsama çalışmaları neticesinde Uluslararası Finansal Raporlama/Muhasebe Standartları (UFRS/UMS) ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) muhasebe standartları uyumlu hale getirilmeye çalışılmaktadır (Özerhan vd., 2015:194).

Standartların oluşumunda hissedar temelli Anglo-Sakson anlayışın etkisinin ağır bastığı görülmektedir (Devallle vd., 2016:9). Yapılan araştırmalar Avrupalı yatırımcıların bilanço bilgilerine, Kuzey Amerikalı yatırımcıların ise gelir tablosu bilgilerine eğilimli olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır (Usul, 2007:30). Amerika ve İngiltere'nin başı çektiği bu ülkelerde hasılat önemli bir yere sahiptir. Gelir yaklaşımını benimseyen bu ülkelerde işletme performansının göstergesi kâr olup, faaliyet kârının da en önemli belirleyicisi hasılattır. Hasılat, çıkar grupları için işletme performansının değerlendirilmesinde en önemli göstergelerden biridir (Ataman ve Cavlak, 2017:404). Kavramsal çerçevede gelir ve giderler, işletmenin varlıkları ve borçlarında meydana gelen değişimler olarak tanımlanmış olsa bile gelir ve giderlere ilişkin bilgilerin önemli olduğu belirtilerek gelir yaklaşımının önemine vurgu yapılmıştır (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018:665).

Hasılat standardı hasılatın tespiti ve finansal tablolarda sunumu konularında standart getirdiğinden firmalar arasında karşılaştırma imkânı vermiştir. Hasılat, işletme performansı hakkında bilgi sağlaması bakımından finansal yatırımcılar için oldukça önemli konumdadır. Bu nedenle öncelikle hasılat teriminin kanunlar ve

standartta nasıl tanımlandığına bakmak gerekir. Hasılat kavramı TDK sözlüğünde “gelir, kazanç” olarak ifade edilmektedir. Hasılat, vergi kanunları ve standartlar açısından da farklı şekillerde tanımlanmıştır.

Gelir vergisi kanununa göre hasılat, “elde edilen paralarla tahakkuk eden alacakları ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır (GVK, md. 39). Vergi kanunlarında hasılatın hesabında brüt tutarlar dikkate alınmaktadır (Yıkılmaz vd., 2016:144).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, “Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirdir” (TFRS 15, 2017:19). Kavramsal çerçeveye göre “Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır” (Kavramsal çerçeve, prg. 4.29). Hasılat, faaliyet gelirleri ile gelir vergisi kanununda belirtilen irat kavramını da içine alır. İrat; faiz, kâr payı, kira gibi sermayenin nemalandırılması ile elde edilen gelirleri ifade eder.

Özerhan ve Sultanoğluna göre (2021:20) hasılat, “işletmelerin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve kârın oluşumunda önemli bir paya sahip olan gelir unsurudur.” TFRS 15 ile yürürlükten kaldırılan TMS 18 Hasılat standardında ise “ortakların sermayeye kattıkları dışında, öz kaynakta artış ile sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı” olarak tanımlanmıştır (TMS 18, prg. 7). Yapılan tanımlamaya göre hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ekonomik fayda elde ettiği, öz kaynakta artış yaratan ve üzerinden giderlerin indirilmemiş brüt halidir. Üçüncü kişilerden devlet adına tahsil edilen vergiler açısından bakıldığında işletme, verginin tahsilinde aracılık görevini üstlenmekte ve topladığı vergileri ilgili olduğu dönemde vergi dairelerine yatırmaktadır. Bu yönüyle vergi gibi işletme öz kaynaklarında artış yaratmayan tutarlar hasılat olarak nitelenemez (Yücenurşen vd., 2014:3).

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelir olduğuna göre hesaplanan cari yıl kârının içinde faaliyet dışı bir gelirin bulunması halinde dönem kârı yüksek görünür. Örneğin, dönem kârının büyük bir kısmını işletmeye ait bir maddi duran varlığın satışından elde edilen olağan dışı gelir oluşturuyorsa kâr yüksek görünür. Bu durumda işletme başarılı gibi algılanabilir. Bu durum çıkar gruplarının karar verme aşamasını olumsuz etkileyebilir. Ancak, işletmenin sürekliliğini sağlayan, asıl faaliyet alanıyla ilgili elde ettiği gelir hasılattır. Dolayısıyla

hasılat, çıkar grupları açısından işletme performansını ölçmede önemli bir göstergedir. Bu nedenle hasılatın tam, doğru, tutarlı, karşılaştırılabilir ve zamanında tespit edilip finansal bilgi kullanıcılarına raporlanması gerekir.

Vergi Usul Kanunun 194. maddesinde işletme hesabı defterine ait bilgiler verilirken defterin Hasılat (Gelir) tarafına yazılacak unsurları “*Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat*” şeklinde belirterek hasılatın mal veya hizmet satışı sonucu tahsil edilen veya tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer gelirler olarak ifade etmiştir.

Standart ile vergi kanunları arasındaki önemli farklardan birisi de alacakların içerdiği vade farkının hasılat olarak yazılma zamanıdır. Standart, vade farklarını satışı kolaylaştırıcı olarak önemli bir finansman sağlaması halinde satış anında paranın zaman değerine göre yapılan hesaplamayla bu tutarın satış bedeli değil faiz geliri olarak kaydedilmesini benimsemişken (TFRS 15, prg. 60), vergi kanunları vade farkını satışın bir parçası olarak görmekte ve satış doğduğunda vade farkının gelir olarak kaydedilmesini istemektedir.

Hasılat kavramı ile birlikte TFRS 15 standardında gelir ve kazanç kavramları da ayrı olarak tanımlanmıştır. Hasılatın daha iyi anlaşılması bakımından bu kavramlarında açıklanması faydalı olacaktır.

1.2. Gelir, Kazanç ve Hasılat Ayrımı

Gelir, “*Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca öz kaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır*” (TFRS 15, 2017:19).

Gelir, “*Muhasebe döneminde, ekonomik yararlar 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*” (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.25).

“*Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler*

gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme, alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir” (Kavramsal çerçeve, prg. 4.32).

“Kazanç, gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar Kavramsal Çerçeve’de ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır” (Kavramsal Çerçeve, prg.4.30).

“Kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar” (Kavramsal Çerçeve, prg.4.31).

Hasılat, gelir ve kazanç kavramlarının daha iyi anlaşılması için şu örneği verebiliriz. Otomobiller için balata üreten bir işletmenin X araba firması ile yaptığı sözleşmeden dolayı gerçekleştireceği mal teslimine ilişkin alacağı bedel, normal faaliyetleri ile ilgili olduğundan *hasılat* olarak ifade edilirken, sahip olduğu hisse senetlerinin satışından elde ettiği alış satış fiyatı arasındaki olumlu fark (işletmenin olağan faaliyetleri dışında olduğundan) *kazanç* olarak ifade edilir ve her ikisi de işletme için kâr-zarar tablosunda gelir olarak gösterilir.

Şekil 1: Hasılat, Kazanç ve Gelir Arasındaki İlişki



1.3. Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Hasılat

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile alınacak vergilere ilişkin usul belirlenmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile de gelirin unsurları belirlenmiş ve gelirin nasıl belirleneceği açıklanmıştır. VUK' ta hasılat kavramı 194. maddede işletme defterinin muhteviyatına ilişkin bilgi verilirken “*İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat teşkil eder. Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat*” şeklinde açıklanmıştır. Buna göre hasılat işletmenin asıl faaliyet konusunu oluşturan işlemler neticesinde o anda tahsil edilen ya da gerçekleşen alacaklar ile diğer kazançları içerir. Kanun, işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat diyerek kazanç ve hasılat ayrımı yapmamış, dolayısıyla olağandışı gelirleri de hasılat saymıştır. Madde metninde hasılatın tespitine ilişkin olarak tahakkuk ilkesi üzerinde durulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 39' da “*İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)*” şeklinde açıklanarak VUK' ta yer alan ifadeye paralel ifadeye bulunulmuştur. Bu ifadeye göre hasılat, brüt tutarı ifade etmekte, ticari kazancın belirlenmesi için giderlerin hasılatтан indirilmesi gerekmektedir.

GVK' ye göre “elde etme” vergiyi doğuran olaydır. Ticari ve zirai kazançlarda elde etme esas tahakkuk ilkesi olarak belirlenmiştir. Gerçek usulde ticari kazancın tespiti bilanço esasına ve işletme esasına göre düzenlenmiştir. Tahakkuk esasında kazancın tespiti için ödeme veya tahsilat dikkate alınmaz, hasılatın doğmuş olması (tahakkuku) yeterlidir. Tahakkuktan kasıt hasılatın veya giderin içerik ve tutar olarak kesinleşmiş olmasıdır (Arpacı, 2009:91-92). Örneğin, vadeli gerçekleşen bir mal satışında fatura düzenlenip mal veya hizmet teslimi yapıldığından, taraflar karşılıklı olarak anlaşmışlar, içerik ve tutar kesinleşmiştir. Tahsilatın ne zaman yapılacağı önemli değildir.

Vergi kanunlarında ticari kazancın tespitine ilişkin diğer ilke de dönemsellik ilkesidir. VUK 171. madde “*Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır*” denilerek kayıtların bir yıl için tutulacağı belirtilmiştir.

Dönemsellik ilkesine göre kazancın tespitinde hasılat ve giderin gerçekleştiği dönemde kayıtlara alınması gerekir. VUK 283. maddede aktif geçici hesap kıymetleri başlığında “*Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirir*” ve 287. maddede pasif geçici hesap kıymetleri başlığında “*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirir*” şeklinde yer alan hükümler, dönemsellik ilkesinin hukuki dayanağını oluşturmaktadır (Arpacı, 2009:94). Bu ilkeye göre sonraki dönemleri ilgilendiren gelir ve giderler tahakkuk etmiş olsa bile, ilgili olduğu hesap dönemine yazılarak karşılaştırılır (Sevilengül, 2020:20). Bu yüzden gelecek dönemleri ilgilendiren gelir ve giderler gelir tablosu yerine bilançoda gösterilir.

VUK’ a göre vergi matrahının hesaplanabilmesi için vergi kanunlarınca belirlenen tarihlerde iktisadi kıymetin değerinin takdir ve tespit edilmesi gerekir. Değerleme, gerçek durumu yansıtması için varlıkların net değerlerini bilançoda göstermek üzere yapılan hesaplamalardır. Kanunda değerlendirme ölçüleri: Maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ile alış bedeli olarak belirlenmiştir.

GVK 2. maddede geliri oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır. Ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olmak üzere gelirin yedi unsuru olduğu ve aksine hüküm olmadıkça bu kazançların gerçek ve safi (net) miktarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir. Kazancı elde edenlerin yerleşik olduğu yere göre ise dar ve tam mükellefiyet kavramları getirilmiştir. Türkiye’de yerleşik olanlar Tam Mükellef olarak ifade edilmiş ve bunların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamından vergilendirileceği belirtilmiştir. Türkiye’de yerleşik olmayan kişilerin ise Dar Mükellef olduğu ve yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirileceği belirtilmiştir.

1.4. Standartların ve Özel Olarak Hasılat Standardının Dünyadaki ve Türkiye’deki Gelişimi

1.4.1. Standart Kavramı

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun işletmede gerçekleşen olayların hemen hepsi parasal bir değer oluşturur. Mali nitelikteki bu işlemler işletmenin varlık ve kaynaklarında değişmeye neden olur. Gerçekleşen bu değişmelere ilişkin verilerin toplanması, analiz edilerek işletme ile ilgili kişi ya da kuruluşlara sunulması görevini yerine getiren organizasyona muhasebe denir (Sevilengül, 2020:3). Bir bilgi sistemi olan muhasebenin, küreselleşme ile birlikte yatırımcılar açısından doğru, anlaşılır ve karşılaştırılabilir bilgi üretebilmesi ancak uygulama birliği ile sağlanabilir. Uygulama birliğinin sağlanması da uluslararası kuruluşlarca konulacak standartlar ve bu standartları uygulayacak ülkelerle mümkündür.

TDK’ye göre standart; *“belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü”* anlamlarında kullanılmaktadır. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından yapılan tanıma göre muhasebe standardı *yetkili kurullar tarafından ortaya konan ve meslek mensuplarını yönlendiren kurallar* şeklinde tanımlanmıştır (Siegel, 2000:11).

“Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebesel bütünlük sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirileri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür” (Yazıcı’dan aktaran Kocamaz, 2012:106).

Standartların oluşumu üç şekilde mümkün olmaktadır. Bunlar (Atmaca, 2010:7);

- Yasama yoluyla standartların belirlenmesi,
- Özel sektör düzenleyici kuruluşları yoluyla belirlenmesi,
- Kamu adına yetkinin özerk bir kuruluşu devri yoluyla belirlenmesi şeklindedir.

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumlaştırılması veya yakınsaması ilk olarak II. Dünya Savaşı sonrasındaki ekonomik entegrasyona ve ülkeler arasındaki sermaye akışının artmasıyla ortaya çıkmaya başlamıştır.

1962 yılında 8. Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarına ihtiyaç olduğu ve bu yönde adım atılması gerektiği ilk kez belirtilmiştir.

1973 yılında Amerika (AICAPA), Hollanda, Birleşik Krallık, Fransa, Meksika, Japonya, Almanya, İrlanda, Kanada ve Avustralya muhasebe kuruluşları tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) kurulmuştur. IASC’ ın amacı kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmektir (Parlakkaya, 2004: 123). Aynı yıl ABD’de de özel sektöre yol göstermek amacıyla standartları belirlemek üzere FASB (Financial Accounting Standards Board – Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuştur. IASC, Nisan 2001 tarihinde yapılan bir düzenleme ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olarak faaliyetlerine devam etmiştir. Bu tarihe kadar Uluslararası Muhasebe Standartları olarak yayınlanan standartlar bu tarihten itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak yayınlanmaya başlamıştır. Standartların isminin değişmesinin sebebi IASB’ ın kendisinden önceki IASC tarafından yayınlanan standartlarla kendisinin sorumlu olduğu standartları birbirinden ayırmak istemesidir (Güdelci, 2019:201).

1990’lı yıllara kadar uyumlaştırma adıyla dünyadaki büyük sermaye piyasalarında kullanılan muhasebe ilkeleri arasındaki farkları azaltmaya dönük çalışmalar bu tarihlerden sonra yakınsama adını almış ve tüm büyük sermaye piyasalarında geçerli olacak uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi amaçlanmıştır (FASB).

IASC, görev süresi içerisinde 1990 yılına kadar 31 standarttan oluşan muhasebe standartları setini tamamlamış, 1987 yılında başladığı IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü) için temel standartlar geliştirme hedefi ve standartlar arasındaki farklılıkları azaltmak amacıyla başladığı “ Karşılaştırılabilirlik ve Gelişme” projesini 1993 yılında tamamlamıştır. 1996 yılına gelindiğinde IASC

bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının yorumlarını hazırlamak için bir Daimî Yorumlama Komitesinin (SIC) kurulmuştur (IFRS Foundation).

2002 yılında IASB ve FASB arasında, IFRS Standartlarını ve US GAAP' ı (Generally Accepted Accounting Principles - Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) iyileştirmek ve birleştirmek için *Norwalk Anlaşması* imzalanmıştır. Aynı yıl Avrupa Birliği üye ülkelerin menkul kıymet borsalarında işlem gören firmalar için 2005 yılından itibaren UFRS' lerin kullanımının zorunlu hale getirileceği yasalaşmıştır. IASB, 2003 yılında ilk standart olarak *IFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması* standardını yayınlamıştır. 2006 yılında IASB ve FASB arasında yakınsama programı kapsamında, IFRS Standartları ile US GAAP arasındaki farklılıkları azaltmak için UFRS 8 Faaliyet Bölümleri yayınlanmıştır. 2009 yılında kamuya hesap verilebilirlik kapsamında IFRS Vakfı İzleme Kurulu, 2011 yılında ise IASB ve FASB arasında diğer kapsamlı gelir için sunum gereklilikleri uyumlu hale getirilmiştir.

IASB, muhasebe standartları arasındaki yakınsamayı sağlamak için finansal raporlama standartlarını yayınlamaya ve çeşitli kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmaya devam etmektedir. 2013 yılında Avrupa Birliği ülkeleri ve diğer 100'den fazla ülke Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını veya bunların yerel varyantını kullanmaya başlamıştır. ABD ise henüz US GAAP kullanmaya devam etmektedir ve tam olarak ne zaman IFRS' ye geçeceği belli değildir (FASB).

1.4.2. Muhasebenin ve Standartların Türkiye'deki Gelişimi

Standartların ülkemizdeki gelişimi daha çok yasalar ve zorunlu uygulamalar yoluyla olmuştur. Önceleri isteğe bağlı olan standartların uygulanmasında şirketler istekli değilken, zorunlu hale getirilmesi ile birlikte uygulanır hale gelmiştir.

Ülkemizde batıdaki ekonomik gelişmelere paralel olarak muhasebenin düzene konulması ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile olmuştur. Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi niteliğindeki bu kanunla hala kullanmakta olduğumuz aktif, pasif, provizyon gibi birçok terim dilimize geçmiştir (Sevilengül, 2020:7). Bu durum o dönemde Osmanlı Devleti'nin Fransız kültürü etkisinde olmasına bağlanabilir. Cumhuriyet dönemi ile birlikte 1926 yılında yayınlanan Türk Ticaret Kanunu (TTK)

ile muhasebe alanında yenilikler getirilmiştir (Yünlü, 2020:182). Kanun, Alman Ticaret Kanunu'na dayandığı için Alman literatürünün muhasebe üzerinde etkileri olmuştur (Sevilengül, 2020:7).

1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları ile 1956 yılında yenilenen Türk Ticaret Kanunu getirdikleri yenilik ve zorunluluklarla muhasebenin ülkemizdeki gelişimine büyük katkı sağlamıştır (Yünlü, 2020:183).

1960'lı yıllarla birlikte Amerikan etkisi görülmeye başlanmış, US GAAP dikkate alınarak muhasebe uygulamaları geliştirilmeye çalışılmıştır. 1972 yılından itibaren Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) için Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulamaya girmiştir.

1980'li yıllarla birlikte Türkiye'nin uluslararası sermaye hareketleri ile tanışması, beraberinde yeni düzenlemeleri getirmiş ve 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. Kanuna bağlı olarak 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuş ve kurul tarafından Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) kabul edilmiş, sadece SPK' ya kayıtlı şirketlerin kullanacağı SPK standart hesap planı yayınlanmıştır. Düzenleme özel sektöre yönelik ilk çalışma olması nedeniyle önemlidir (Dinç ve Atasel, 2016:271).

Özel sektöre yönelik en önemli gelişme, 1992 yılında yayınlanarak 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe konan ve uygulanması zorunlu olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir. Tebliğ, uygulamada tekdüzelik sağlamış olması, çerçeveyi belirlemesi ve kolaylık sağlaması bakımından önemlidir. Ancak, bu düzenlemenin Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olması, vergi kanunlarının gözetilmesi, her ne kadar finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum ilkesi benimsenmiş olsa da uygulamaya sadece vergi matrahı yönünden yansımış olması, vergi temelli olarak kalmasına neden olmuştur (Dinç ve Atasel, 2016:268-272; Yünlü, 2020:184).

Muhasebe ilkelerini daha bağımsız bir şekilde belirlemek, uluslararası standartlara uyumlu hale getirmek için ülkemizde de çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği muhasebe yönünden şirketleri bağlayıcı olan kanunlar arasındaki çelişkileri ortaya koymuş, 1974 yılında IASC' a üye olmuştur. 1975 yılında ise uluslararası muhasebe

standartlarını benimsemiş ve *uyulması gereken mesleki kurallar* olarak üyelerinden bu kurallara uymalarını istemiştir (Güdelci, 2019:206).

Standartların ülkemizde gelişiminin en önemli adımı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 09.02.1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ile olmuştur. Kurul, IASC üyesi olarak ulusal muhasebe standartlarını hazırlarken uluslararası muhasebe standartlarını gözetmiştir. Zaten standartların oluşumunda başından beri uluslararası uyum gözetilmiştir. TMUDESK, 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na yetkilerini devredene kadar 19 adet muhasebe standardını ülkemize kazandırmıştır. Ancak, yaptırım gücü olmadığından istenen başarı sağlanamamıştır (Parlakkaya, 2004:129-132).

Standartların oluşumunda 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. Maddesi ile Sermaye Piyasası Kanuna eklenen ek 1. madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 2002 yılındaki ilk toplantısı ile TMUDESK' nin yetkilerini devralmıştır. Böylelikle standartlar konusunda tek yetkili kuruluş haline gelmiştir (Yünlü, 2020:185). Kurul, IASC ile telif anlaşması yaparak, resmi olarak uluslararası standartların Türkçe çevirisini yapmayı ve bunun mevzuat içinde yer almasını sağlamayı öngörmüştür (Yalkın vd., 2006:298).

Avrupa Birliğine uyum çalışmaları kapsamında AB ülkelerinde 2005' ten itibaren UFRS' lerin uygulanacak olmasından ötürü ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmış, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kurulan komisyonlarca yapılan çalışmalar neticesinde oluşturulan 33 adet standardın borsada işlem gören tüm işletmelerce 01.01.2005' ten itibaren uymaları zorunlu hale getirilmiştir (Güdelci, 2019:208).

TMSK, 2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı yeni TTK ile yetkilerini yeni kurulacak olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) devredene kadar kavramsal çerçeve ve 38 adet standart (9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı) ile 26 adet standart yorumunu orijinalinden Türkçeye çevirmiştir (Dinç ve Atasel, 2016:273). KGK kurulduktan sonra bu alandaki tek yetkili kurum haline gelmiştir. Yeni TTK ile birlikte tüm sermaye şirketlerinin finansal tablolarını TMS' ye göre hazırlaması ve bağımsız denetime tabi olması şartı getirilmiş olsa da 2012 yılında kanun henüz yürürlüğe girmeden önce yapılan

düzenleme ile Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ve Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi kuruluşlar olarak değiştirilmiştir. Akabinde 2014 yılında KGK' nın aldığı kararla sadece KAYİK' lerin Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına karar verilmiştir (Yünlü, 2020: 186).

KAYİK dışındaki işletmelerin TFRS kullanımlarının isteğe bağlı bırakılması AB direktifleri ile uyuşmadığından kalıcı bir çözüm oluşturmak amacıyla 2015 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) oluşturma çalışmaları başlamış ve 01/01/2018 tarihinden itibaren kullanılacağı 2017 yılında yayımlanan 300138 sayılı Resmî Gazete ile ilan edilmiştir. Böylelikle bağımsız denetime tabi olup TFRS kullanmak zorunda olmayan işletmeler için geçerli bir yerel finansal raporlama sistemi getirilmiş ve AB mevzuatına uyum sağlanmıştır (Yünlü, 2020:186).

Yurt dışındaki uygulamalara paralel olarak bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını sağlanması amacıyla küçük ve mikro ölçekteki işletmeler açısından 2018 yılında KGK tarafından çalışma başlatılmıştır. 12/07/2019 tarihinde tamamlanarak 5 başlıkta kamuoyunun görüşüne sunulan ve 01/01/2021 tarihinden itibaren kullanılmasının planladığı belirtilmiştir. Ancak, 16.01.2023 tarihli ve 32075 sayılı mükerrer Resmî Gazete ile 01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Standartların belirlenmesinde hala tek yetkili kurum olan KGK, uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde yeni standartları ve standartlarda yapılan değişiklikleri internet sitesi üzerinden ilan etmektedir.

1.4.3. Hasılat Standardının Dünyada ve Türkiye’de Gelişimi

1.4.3.1. Hasılat Standardının Dünyadaki Gelişimi

Modern işletmecilik anlayışında başarı, firmaların piyasa değeri ile ölçülmektedir. Piyasa değerini belirleyen unsurların başında ise kâr gelmektedir. Karlılığın belirlenmesinde esas alınan temel gösterge ise belirli bir dönem içerisinde

elde edilen hasılat tutarıdır. Bu nedenle hasılatın doğru tespit edilmesi ve raporlanması finansal bilgi kullanıcıları için oldukça önemlidir (Yıkılmaz vd., 2016:144).

Finansal skandalların birçoğu, hasılatın yanlış muhasebe politikaları ile tespiti ve muhasebeleştirilmesi ile oluşan manipülasyonların sonucunda ortaya çıktığından hasılatın muhasebeleştirilmesi muhasebe dünyası için son derece önemlidir (Tezel ve Üçoğlu, 2021: 92).

1973 yılında IASC' ın kurulması ile standart geliştirme çalışmaları başlamıştır. Hasılat standardı da IASC tarafından yayınlanan ilk 26 standart arasında yer almaktadır.

Hasılatla ilişkin standartların tarihsel süreci Tablo 1'de gösterilmiştir. Tarihsel süreç içerisinde ortaya çıkan yeni durumlar ve görülen eksiklikler neticesinde günümüzde en son şeklini almıştır.

Tablo 1: Hasılat Standardının Dünyadaki Gelişimi

Yıl	Düzenleme
1982	IAS 18 Hasılat (Revenue) standardına son şeklinin verilmesi
1984	IAS 18 Hasılat standardının yürürlüğe girmesi
1993	IAS 18 Hasılat standardının revize edilmesi
1995	IAS 18 Hasılat standardının revize edilen halinin yürürlüğe girmesi
2002	IASB tarafından yeni hasılat standardı hazırlama projesinin gündeme alınması
2014	IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardı yayımlandı. Yürürlük tarihinin, 1 Ocak 2017 olarak belirlenmesi
2015	IFRS 15' in yürürlük tarihi 1 Ocak 2018' e ertelenmesi
2018	IFRS 15' in, IAS 18 Hasılat ve IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarının yerini alması

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017:406

Başlangıçta IASC uluslararası muhasebe standartlarını yayınlarken FASB da ABD de geçerli olan muhasebe standartlarını yayınlamıştır. Özellikle ABD'de ortaya çıkan muhasebe skandallarının ardından muhasebe standartlarının finansal yatırımcıları bilgilendirmede yetersiz kaldığı ortaya çıkmıştır. Bunun üzerine daha kaliteli, karşılaştırılabilir finansal tablo isteyen yatırımcılar göz önüne alınarak 2002

yılında IASB ve FASB arasında Norwalk anlaşması imzalanmış ve ortak standart belirleme konusu gündeme gelmiştir (Mattei ve Paoloni, 2019: 169).

IAS 18 Hasılat ve IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları hasılatın tanımlanması, paranın zaman değeri ve dipnotlarla ilgili zayıflıkları ve tutarsızlıkları, çok unsurlu satışlar, değişken fiyatlama ve iade hakkıyla satış gibi karmaşık konuların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kaldığı yönünde eleştiriler almıştır. (Tezel ve Üçoğlu, 2021:92; Aktaş ve Varol, 2017:28). Yüksek kaliteli ve karşılaştırılabilir finansal tablo isteyen yatırımcılar dikkate alınarak hazırlanan IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı Tablo 1’de de belirtildiği gibi 2014 yılında yayımlanmış ve yürürlük tarihi 1 Ocak 2017 olarak belirtilmiş, ancak daha sonra 1 yıl ertelenerek 1 Ocak 2018’ de yürürlüğe girmiştir. Böylelikle standartlara getirilen eleştiriler karşılanmaya çalışılmış ve özellikle hasılatın muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve dipnot açıklamaları ile ilgili bir çerçeve çizilmiştir.

1.4.3.2. Hasılat Standardının Türkiye’deki Gelişimi

Standartların ülkemizde muhasebe çevreleri tarafından tam olarak bilinmesi ve kullanılmaya başlanması dünya uygulamasının gerisinde kalmıştır. Ülkemizde vergi kanunları kapsamında tutulan kural bazlı muhasebeden ilke bazlı, karşılaştırılabilir, ihtiyaca göre ve gerçeğe uygun muhasebe anlayışı standartların zorunlu olarak kullanılmaya başlanmasıyla mümkün olabilmıştır.

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarını ilk benimseyen kuruluş olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1992 yılında o güne kadar IASC tarafından yayımlanan 31 adet muhasebe standardını kitap haline getirmiş ve Türkçeye çevirmiştir (Parlakkaya, 2004:130). Bu standartlardan birisi de hasılat standardıdır.

TMUDESİK’ in kurulması ve sonraki süreçte, uluslararası standartlar Türkçeye çevrilerek kabul edilmiş, ancak yasal bağlayıcılığı olmaması nedeniyle istenen başarıya ulaşamamıştır. Türkiye’de TMS/TFRS’ lerin uygulama zorunluluğunu getiren ilk kuruluş SPK’dır (Erol ve Aslan, 2017:65).

Tablo 2’ den de görüldüğü gibi hasılat standardının Türkiye’ deki gelişimi TMUDESİK’ in kuruluşunun ardından 1997 yılında yayımlanan IAS 18 ile uyumlu TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı ile başlamış ve süreç içerisinde farklı kurumların yetkisi içinde uluslararası standartlara paralel olarak değişikliğe uğramıştır. 2018 yılında ise günümüzdeki halini almıştır.

Tablo 2: Hasılat Standardının Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

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

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017:407

1.5. Sözleşme Kavramı ve Türleri

1.5.1. Sözleşme Kavramı

TDK’ de sözleşme, “*hukuki sonuç doğurmak amacıyla iki veya daha çok kişinin, kuruluşun karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla gerçekleşen işlem, bağıt, akit, mukavele, kontrat*” olarak tanımlanmıştır. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun birinci maddesinde “*Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur, İrade açıklaması, açık veya örtülü olabilir.*” denilerek sözleşmenin ana unsurunun beyan olduğu belirtilmiştir. Beyan, öneri (icap) ve kabul ile mümkün olmaktadır.

Sözleşmenin kurulabilmesi için tarafların esaslı noktalar üzerinde uyuşmaları şarttır. Esaslı noktalar; objektif esaslı nokta (sözleşmenin tanımında yer alan, asgari içeriği oluşturan, sözleşmeye tipini veren zorunlu hususlar – satış sözleşmesinde satılan şey, bedel gibi.) ve subjektif esaslı noktadan (ifa yeri, ifa zamanı gibi tarafların anlaşması veya taraflardan birinin anlatması ile esaslı hale gelen hususlardır) oluşmaktadır (Canbolat, www.itubirlilik.org.tr).

Sözleşmeler tarafların karşılıklı olarak bilinçli ve özgür iradeleriyle yapılmalıdır. Zorlama, aldatma, korkutma yoluyla yapılan sözleşmeler veya akli

dengeyi yerinde olmayan ve reşit olmayanlarla yapılan sözleşmeler hükümsüzdür (Şeker, 2018:9). Türk Borçlar Kanunu'nun 27. maddesine göre sözleşmeler kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olacak şekilde düzenlenemez.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı EK A' da sözleşme “İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır” şeklinde tanımlanmıştır. Bir sözleşmenin UFRS 15 kapsamında hasılat doğurabilmesi için ticari bir öze de sahip olması gerekir. Ticari öze sahip olunması tarafların nakit akım risklerinde tutar ve zamanlama yönünde ortaya çıkacak değişikliktir (Öğüz ve İge, 2021:207).

Sözleşme varlığından bahsedebilmek için “İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkının” doğmuş olması gerekir. Sözleşmenin yükümlülük doğurması ise “İşletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsile hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretmesine” bağlıdır (TFRS 15, 2019:19).

1.5.2. Sözleşme Türleri

Sözleşme türleri genel olarak aşağıdaki gibidir (Gözler, 2020: 200).

A. Mülkiyetin Devri Amacını Güden Sözleşmeler

- Satış
- Trampa
- Bağışlama

B. Kullandırma Amacı Güden Sözleşmeler

- Kira Sözleşmesi
- Kullanım Ödüncü Sözleşmesi
- Tüketim Ödüncü Sözleşmesi

C. İş Görme Amacı Güden Sözleşmeler

- Hizmet Sözleşmesi
- Eser Sözleşmesi
- Yayım Sözleşmesi
- Vekalet Sözleşmesi

D. Muhafaza (Saklama) Amacı Güden Sözleşmeler

- Saklama Sözleşmesi

E. Teminat Amacı Güden Sözleşmeler

- Kefalet Sözleşmesi

F. Talih ve Tesadüf Sözleşmeleri

G. Ortaklık (Şirket) Sözleşmeleri

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı daha çok satış ve hizmet sözleşmeleri ile ilgili olduğundan çalışmada sadece bu sözleşme türlerinden kısaca bahsedilecektir.

1.5.2.1. Satış Sözleşmesi

Borçlar kanunu 207. Maddede “*satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşme*” olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede aksine bir hüküm bulunmadığı sürece borcun hem alıcı hem de satıcı yönünden aynı anda ifa edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Sözleşme bedelinin durum ve koşullara göre kararlaştırılmış bedel olarak belirlenebileceği de hüküm altına alınmıştır. Satılanın yarar ve hasarı; taşınır satışlarında zilyetliğin devri, taşınmaz satışlarında ise tescil anına kadar satıcıya aittir.

Satış sözleşmeleri niteliğine göre adi (olağan) satış sözleşmeleri, ticari satış sözleşmeleri, tüketici satım sözleşmeleri ve uluslararası taşınır sözleşmeleri olarak dört grupta incelenir (Şeker, 2018: 10).

1.5.2.2. Hizmet Sözleşmeleri

Ekonomi biliminde hizmet, insan ihtiyaçlarını karşılama özelliği olan ancak maddi özelliği olmayan (soyut) ekonomik faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Hizmet, hizmeti üretenden bağımsız değildir, bu yüzden üretildiği anda tüketimi gerekir. Dolayısıyla mallar gibi biriktirilmesi mümkün değildir. Hizmetin üretilmesi için maddi malların kullanılması gerekebilir. Berberin saç kesmek için makasa, bankacının tahsilat yapmak için bilgisayara ihtiyaç duyması gibi.

Türkiye’de hizmet sözleşmelerine ilişkin hukuksal bir düzenleme yoktur, borçlar kanununda sözleşmelerle ilgili hükümler hizmet sözleşmelerini de kapsamaktadır (Şeker, 2018:11).

Hizmet sözleşmesi, belirli bir standardı olmayan, verilen hizmetin özelliğine ve içeriğine göre değişen ve hizmet üreten işletmelerce düzenlenen sözleşmelerdir. Hizmet sözleşmeleri alıcı ve satıcı tarafları arasında yapılan, satıcının müşteri adına bir işi yaptığını veya ileri bir tarihte yapmak için hazırlandığını gösteren sözleşmelerdir (Şeker, 2018:12). Örneğin bir GSM şirketinin müşterilerine sağladığı servis hizmeti geleceğe ilişkin taahhüt içermektedir. Müşteri, bu taahhüt karşılığında hizmetten faydalandıktan sonra, sözleşmeden kaynaklanan ifayı (sözleşme bedelini ödeme) yerine getirir.



2. BÖLÜM

2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

2.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Amacı

Hasılat standardına ilişkin ilk uluslararası çalışmalar dolandırıcılık ve kötüye kullanımı azaltmak, farklı ve karmaşık standart ve yorumları sadeleştirmek, hasılatı oluşturan konuları ele alabilmek için daha sağlam ve kapsamlı bir çerçeve sunabilmek, karşılaştırılabilirliği sağlamak gibi hedeflerle (Carmichael, 2019) FASB tarafından 2002 yılında başlatılmış, ardından IASB ile yapılan anlaşma neticesinde ortak çalışma ile çeşitli aşamalar sonucunda 2014 yılında UFRS 15 standardı yayınlanmıştır. Bu standartla birlikte FASB kural bazlı yaklaşım yerine ilke bazlı yaklaşımı benimsemiştir.

Standartın amacı, “*müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir*” (TFRS 15, prg. 1). Standart ile sözleşmelerdeki zamana yayılan edim yükümlülüklerinden doğan nakit akışlarının finansal tablolara nasıl yansıtacağı konusuna açıklık getirilmiştir.

“*Amacın gerçekleşmesi açısından standardın temel ilkesi işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır*” (TFRS 15, prg. 2). Standartta göre hasılatın ortaya çıkışı sözleşmede belirtilen mal veya hizmetlerin müşteriye teslimi ve buna bağlı olarak mal veya hizmet bedelinin elde edilmesi ile gerçekleşir (Keskin ve Dinçer, 2015:223).

Müşteri ile yapılan sözleşme hukuken geçerli olduğu sürece yazılı veya sözlü olabileceği gibi işletmenin ticari teamüllerine göre de gerçekleşebilir. Müşteriye mal veya hizmetlerin devri ile müşteriden tahsil edilebilecek olan bedelin tahsil edilme olasılığı var olduğu sürece hasılatı konu edilebilir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019:18). Örneğin, bir yazılım firmasının sattığı programlar için ticari teamül olarak 6 ay boyunca teknik destek sağladığı biliniyor ve müşteriler bu yüzden işletmeyi tercih ediyorsa yapılan işlem hasılatı konu edilebilir.

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

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

Du vd. (2016: 1677), IASB ve FASB’ nin aşağıdaki amaçları gerçekleştirmek için ortak standart oluşturdıklarını belirtmişlerdir:

- Önceki standartlarda yer alan tutarsızlık ve zayıflıkları ortadan kaldırmak,
- Hasılatı ele alabilmek için daha sağlam bir çerçeve sunmak,
- Kuruluşlar, endüstriler, yetki alanları ve sermaye piyasaları arasında karşılaştırılabilirliği artırmak,
- Dipnot açıklamaları ile finansal tablo kullanıcılarına açıklayıcı bilgiler sunmak,
- Finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

Aurora ve Bontas (2014:375), standartta belirtilen amaca ulaşmak için UFRS 15’ in aşağıdaki konularda açıklayıcı bilgiler sunduğunu belirtmişlerdir:

- Kontrole dayanan bir hasılat modelidir,
- Hasılatın belirli bir zamanda mı yoksa zamana yayılı olarak mı muhasebeleştirileceği konusunda karar verme esasını değiştirmiştir,
- Kapsamlı bir rehber ile açıklayıcı örnekler sunmaktadır,
- Belirli konularda yeni ve daha ayrıntılı rehberlik sağlamaktadır,
- Hasılatla ilişkin daha geniş ve iyileştirilmiş açıklamalar içermektedir.

Yeaton (2015) ise standardın hasılat konusunu daha kapsamlı ele aldığını, eskisine göre daha sağlam bir çerçeve çizdiğini, sektör veya coğrafi bölge ne olursa

olsun hasılatın tanınmasında tutarlı ilkeler sunulduğunu, şirketlerin daha fazla tahminde bulunma ve karşılaştırma yapması gerekeceğini belirtmiştir.

Araştırmacılar genel olarak hasılatla ilişkin çerçeve çizmesi, karşılaştırılabilirlik, muhasebeleştirme, rehberlik, açıklama gereklilikleri amaçlarıyla standardın hazırlandığı ve yenilik getirdiği üzerinde durmaktadırlar.

2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Kapsamı

Standart, aşağıda sayılanlar haricinde sözleşmenin karşı tarafı bir müşteri ise uygulanır. *“Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır. Sözleşmenin karşı tarafı, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısını elde etmek yerine, örneğin sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçlerinden kaynaklanan risk ve faydaları paylaştığı bir faaliyet veya sürece (bir iş birliği anlaşmasıyla varlık geliştirilmesi gibi) katılmak amacıyla sözleşme yapmışsa, müşteri olarak değerlendirilmez”* (TFRS 15, prg. 6).

Kavramsal olarak bir sözleşmenin müşteri ile ilgili olup olmadığını belirlemek kolay gibi görünse de üretim paylaşım sözleşmeleri ve imtiyaz sözleşmeleri gibi bazı sözleşme türlerinde zor olabilir (Deloitte, 2015:8). Bu nedenle işletme yönetimlerinin karşı tarafın müşteri olup olmadığını bu standart kapsamında değerlendirmesi gerekir.

Standartın kapsamı dışında kalan durumlar şöyledir (TFRS 15, prg. 5):

“(a) TFRS 16 Kiralamalar kapsamındaki kiralama sözleşmeleri,”

“(b) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,”

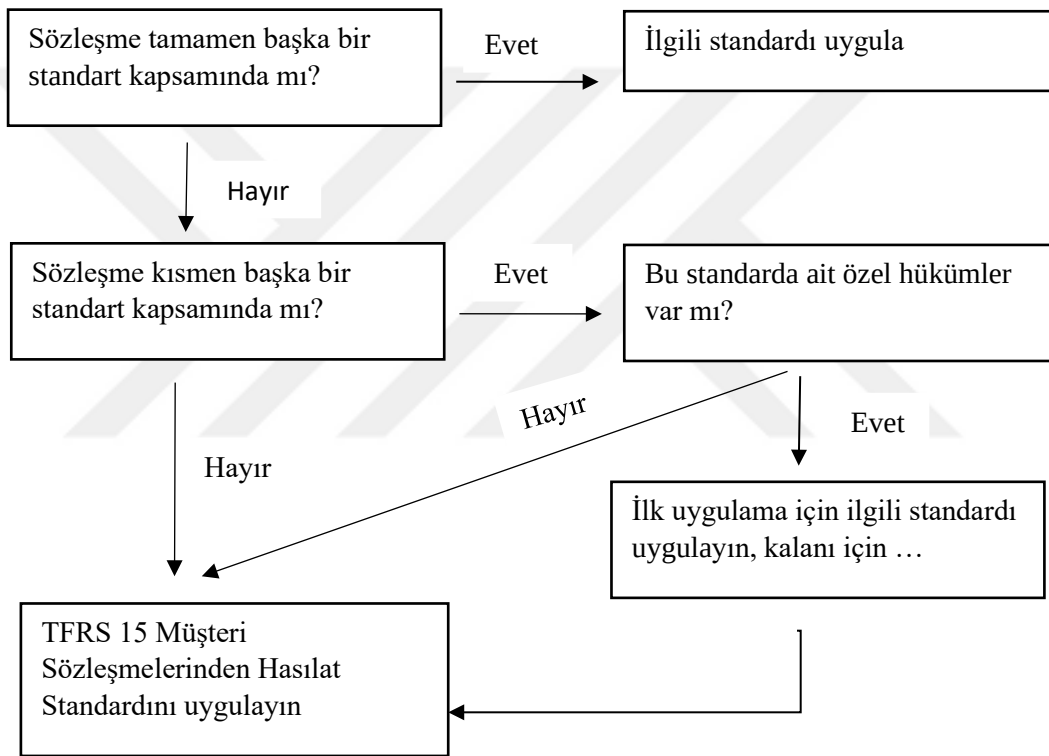
“(c) TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,”

“(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 anlaşılan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz.”

Ancak, takas işlemi işletmelerin aynı iş kolunda olmadığı veya takasın müşterilere satışı kolaylaştırmak için yapılmadığı durumlarda (örneğin, imalat şirketi ile petrol rafinerisi arasındaki petrol takası) ticari bir öze sahip olduğundan kapsam dahilinde olacaktır (BDO, rise.articulate.com)

Parasal olmayan varlık değişimlerini içeren sözleşmeler bu standart kapsamındadır. Ancak, gerçek bir satış olmayan lojistik kararlar, aynı iş kolundaki işletmeler arasında satışı kolaylaştırmak için yapıldığından bu standardın kapsamı dışında kalmış olur (Kaval vd., 2021:153).

Şekil 2: Standardın Uygulanacağı Durumlar



Kaynak: KPMG, 2014:3; Köse ve Çelikay, 2015:23

Şekil 2’den de görüleceği gibi standardın 7. paragrafı, müşteriyle yapılan bir sözleşmenin kısmen başka bir standart kapsamında değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Bu durumda ilgili standart sözleşmenin ilk ölçümünün veya ayrımının nasıl yapılacağını açıklamışsa, öncelikle o standart uygulanır. Sözleşme, kısmen başka bir standart kapsamında ise toplam işlem bedelinden ilgili standarda ait olan kısmı çıkarılır ve kalan tutar bu standartta belirtilen açıklamalara göre edim yükümlülüklerine dağıtılır. Örneğin, 1 yıllığına şoför hizmetini de içeren bir araç kiralama sözleşmesinde, sözleşme iki kısımdan oluşur. Araç kiralama işi TFRS 16

Kiralamalar kapsamında iken, sürücü hizmeti ise TFRS 15 kapsamında değerlendirilmelidir.

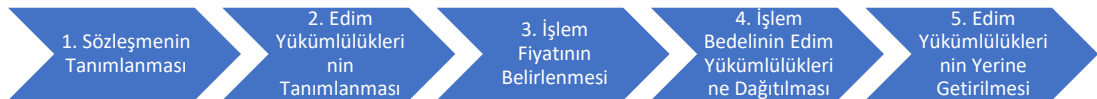
Standart, müşteri ile sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler (noter masrafı, satışa bağlı acente komisyonu gibi) ile sözleşmenin yerine getirilmesi için yapılan maliyetlerin de nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktadır.

TFRS 15'e göre müşterilerle yapılan sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan mal veya hizmet satışlarından elde edilen hasılat, beş aşamalı olarak muhasebeleştirilmektedir. Buna göre ilk aşamada sözleşme tanımlanmakta, ikinci olarak sözleşmedeki edim yükümlülükleri belirlenmekte, üçüncü olarak işlem bedeli belirlenmekte, dördüncü aşamada edim yükümlülükleri yerine getirilmekte, beşinci aşamada ise her bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlı olarak işlem bedeli, edim yükümlülüklerine belirli bir anda veya zaman yayılarak muhasebeleştirilmektedir (Aktaş ve Varol, 2017:32).

2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Beş Adımlı Model

Standartta amacı ve konusu belirlenen hasılatın finansal tablolara alınması beş aşamalı olarak ele alınmıştır. Şekil 3'te açıklandığı üzere hasılatın söz edebilmek için hukuken bir sözleşmenin var olması, sözleşmede tarafların edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, sözleşme bedeli ve bu bedelin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımı ile bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekir. Bu yolla hasılat finansal tablolara alınır.

Şekil 3: Beş Adımlı Model



2.3.1. Birinci Adım: Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması

2.3.1.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Sözleşme yapılmasına yönelik uygulamalar ve süreçler hukuki çevreye, sektöre ve işletmeye göre değişiklik gösterebilir. Öyle ki aynı işletme için bile taahhüt edilen mal veya hizmetin niteliğine ya da müşteri sınıfına göre değişiklik gösterebilir (TFRS15, prg. 10). Standardın 9. Paragrafında müşteri ile yapılan bir sözleşmenin hangi şartlarda standart kapsamında muhasebeleştirilebileceği belirtilmektedir. Bunlar şöyle sıralanmıştır;

- *“Taraflar sözleşmeyi onaylamış ve edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmişlerdir.”* Her iki tarafta sözleşmeyi onaylamadığı sürece sözleşmedeki varlık ve yükümlülüklerin icra edilebilirliğinden söz edilemez. Sözleşme yazılı, sözlü veya işletmenin ticari teamüllerine uygun başka bir şekilde olabilir. Örneğin, sürekli müşterilerle işin akışına göre yazılı sözleşmeye bağlı olmaksızın e-posta ve telefon yoluyla alınan teyit ile satışın yapılması durumunda hasılatın standart kapsamında muhasebeleştirilmesinde sakınca olmayacaktır.

Sözleşmeye dayalı olarak belirlenen hak ve yükümlülüklerin uygulanabilir olup olmadığı bir hukuk sorunu olup ülkelere veya bölgelere göre farklılık gösterebilir. Uygulanabilirliğin en iyi kanıtı ise yazılı olarak yapılan sözleşmelerdir (Deloitte, 2021:60).

- *“İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir.”* Müşteri ile yapılan sözleşmede işletme, bir mal veya hizmetin sözleşmede belirtilen şartlarda teslimini, müşteri ise bunun karşılığında bir bedel ödemeyi taahhüt eder. Bunun sonucunda da hak ve yükümlülükler ortaya çıkar (Özerhan vd., 2015:197). Sözleşme şartlarının yerine getirilmemesi halinde tarafların hangi haklara sahip olacakları bu kapsamda belirlenir.

- *“İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir.”* Belirli bir anda ya da zamana yayılan edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi halinde ödemelerin ne şekilde yapılacağı sözleşme başlangıcında belirlenir. Örneğin, bir seyahat firmasına teslim edilecek

belirli miktardaki otobüs için yapılan sözleşmede, sözleşme şartlarının yerine getirilme oranına göre ödeme şartları belirlenebilir.

- “Sözleşme özü itibariyle ticari niteliktedir.” Ticari özden kasıt satıcının gelecekteki nakit akışlarının riskinin, tutarının veya zamanlamasının değişmesi ihtimalidir. Bu kapsamda takas yoluyla aynı nitelikteki mal veya hizmetin karşılıklı devri ile elde edilen nakit akışları kapsam dışında bırakılmıştır. Örneğin, internet servis sağlayıcılarının farklı bölgelerdeki müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılamak için altyapı hizmetlerini karşılıklı kullanmalarına dayalı anlaşmalar özü itibarı ile ticari nitelikte olmadığından müşteri sözleşmelerinden hasılat kapsamında değerlendirilmez.

- “İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir.” İşletme, bedelin tahsil edilebilir olup olmadığını müşterinin niyetine ve vadesi geldiğinde ödeme kabiliyetine göre değerlendirir. Tahsil aşamasında değişken bedel söz konusu olabilir. Örneğin, müşteri erken ödemeden dolayı indirim talebinde bulunabilir. Bu durumun kabulü halinde sözleşme bedelinden daha düşük bir tahsilat söz konusu olacaktır.

Tahsil edilebilirlik, sorunlu sözleşmelere uygulanarak hasılatın ve büyük bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini önlemeyi amaçlar (KPMG, 2014:7).

Standardın 12. Paragrafında, tamamen ifa edilmemiş bir sözleşmeyi feshetmek için taraflardan her birinin karşı tarafı (veya tarafları) telafi etmeksizin tek taraflı hukuken icra edilebilir bir hakkının bulunması durumunda bir sözleşme mevcut değildir, denilerek icra edilebilirlik bakımından karşılıklı hak ve yükümlülüklerin yerine getirilmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Aşağıda belirtilen şartların ikisi birden mevcutsa bir sözleşme tamamen ifa edilmemiştir.

- İşletme, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiştir,
- İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında henüz herhangi bir bedel tahsil etmemiş ve tahsil etme hakkına sahip olmamıştır.

Müşteri ile yapılan sözleşme başlangıçta standardın 9. paragrafında sayılan şartları taşıyorken daha sonradan şartlarda önemli değişiklikler meydana gelmişse şartlar yeniden değerlendirilir. Örneğin, zamana bağlı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerinde işletme, müşterinin acze düşmesi halinde kalan mal ve hizmetlerin tesliminde hak kazanacağı bedeli tahsil edip edemeyeceğini yeniden değerlendirebilir. Sözleşme 9. paragrafta belirtilen şartları sağlamıyorsa şartların sonradan sağlanıp

sağlanmadığı sürekli olarak değerlendirilir (TFRS 15, prg. 13-14). Yeniden değerlendirmenin nedeni hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için tüm şartları taşıyor olması gerektiği içindir. (BDO, rise.articulate.com).

İşletme, müşteri ile yapılan sözleşmenin 9. Paragraftaki şartları taşımaması ve bedelin tahsil edilmiş olması durumunda, tahsil ettiği bu bedeli ancak aşağıdaki hallerden biri gerçekleştiğinde hasılat olarak finansal tablolara alabilir (TFRS 15, prg. 15).

- “İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması veya”
- “Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.”

Standarda göre işletme müşteriden tahsil ettiği bedeli 15’inci paragrafta açılan durumlardan biri karşılanıncaya veya 9’uncu paragraftaki şartlar sonradan karşılanıncaya kadar yükümlülük olarak kayıtlara alır. Gelecekteki şartlara göre bu bedel mal veya hizmetin devri veya tahsil edilen bedelin iade edilmesi yükümlülüğünü temsil eder. Yükümlülük her iki durumda da tahsil edilen bedel üzerinden ölçülür.

Örnek: Yat inşa işi yapan X firması A müşterisi ile 6 ay içinde tamamlanacak şekilde 20.000.000TL tutarında bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme gereğince ön ödeme olarak 5.000.000TL alınacak ve bu tutar alındıktan sonra inşa işlemi başlayacaktır. Tamamlanma oranı %50’ ye ulaştığında 10.000.000TL ve %100’ e ulaştığında kalan 5.000.000TL ödenecektir. Sözleşme gereğince alınan bedellerin iadesi mümkün değildir. Müşteri ilk ödemeyi yaptıktan sonra iflas riskine girmesi nedeniyle sözleşmeyi feshetmek istemektedir. Bu durumda alınan ilk bedel (avans) sözleşme yükümlülüğü olarak alacak tarafa yazılarak kayıtlara alınır. Sözleşmenin feshi durumunda iade mümkün olmadığından hasılat olarak kayıtlara alınır. Alınan ilk bedel 340 Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Yükümlülükler hesabının alacağına yazılmalı, sözleşme feshi ile bu hesap borçlandırılarak 600 Yurt İçi Satışlar hesabına devredilmelidir.

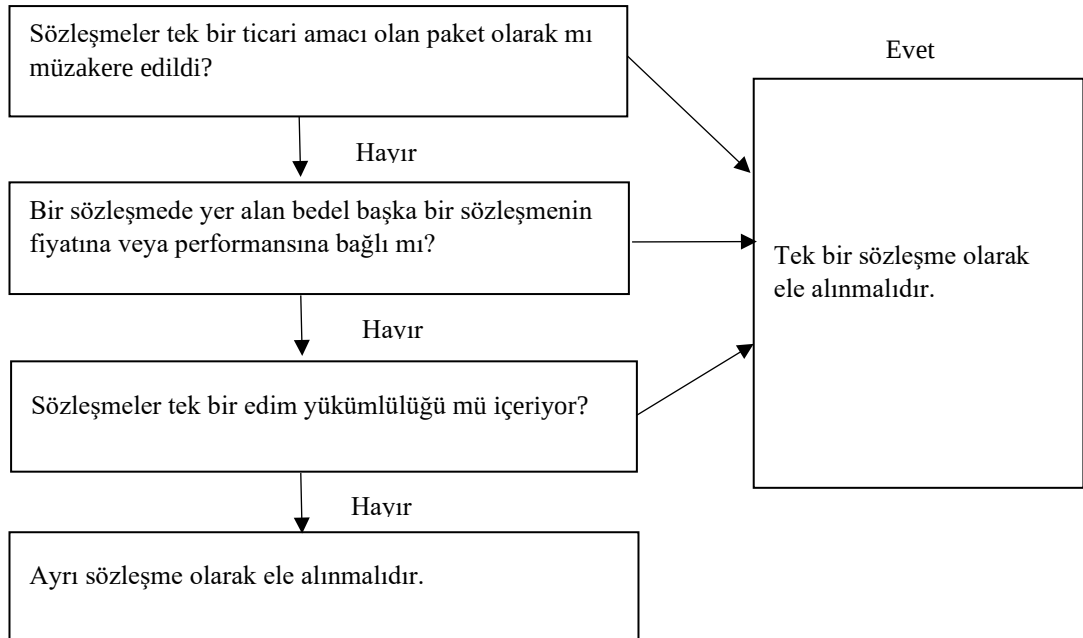
Not: İkinci bölüm içinde yer alan örnekler KGK tarafından 2018 yılında yayınlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı” taslağı dikkate alınarak düzenlenmiştir.

2.3.1.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

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

- (a) Sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi,
- (b) Bir sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması veya
- (c) Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (veya sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen bazı mal veya hizmetlerin) 22–30 paragrafları uyarınca tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

Şekil 4: Sözleşmelerin Birleştirilme Kriterleri



Kaynak: Grant Thornton, 2016: 4.

Şekil 4'ten de anlaşıldığı üzere iki veya daha fazla sözleşmenin birleştirilebilmesi için tek bir yükümlülük doğurması gerekir.

Örnek: Müşterilerinin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde sipariş üzerine hazır mutfak dolapları üretimi yapan Mutfak A.Ş. ile AR İnşaat firması arasında 50 adetlik sözleşme imzalanmış ve 2 ay içinde teslim edilmesi kararlaştırılmıştır. Mutfak A.Ş. 20 adet üretim yaptıktan sonra müşteri tasarımı değişikliğe gitmek istemiştir. Üretim sürecinin buna uygun olması dolayısıyla Mutfak A.Ş. bunu kabul etmiştir. Satıcı açısından yeni sözleşme diğerine bağlı ve ayrı bir edim yükümlülüğünü içermemektedir. Bu nedenle sözleşmelerin birlikte değerlendirilmesi gerekir. Başka bir örnekte otomobil firmaları veya dayanıklı tüketim malları satanların verdikleri garantileri ayrı bir sözleşme olarak tanımlamak yerine tek bir edim yükümlülüğü gerektirdiği için sözleşmeyi birleştirmeleridir.

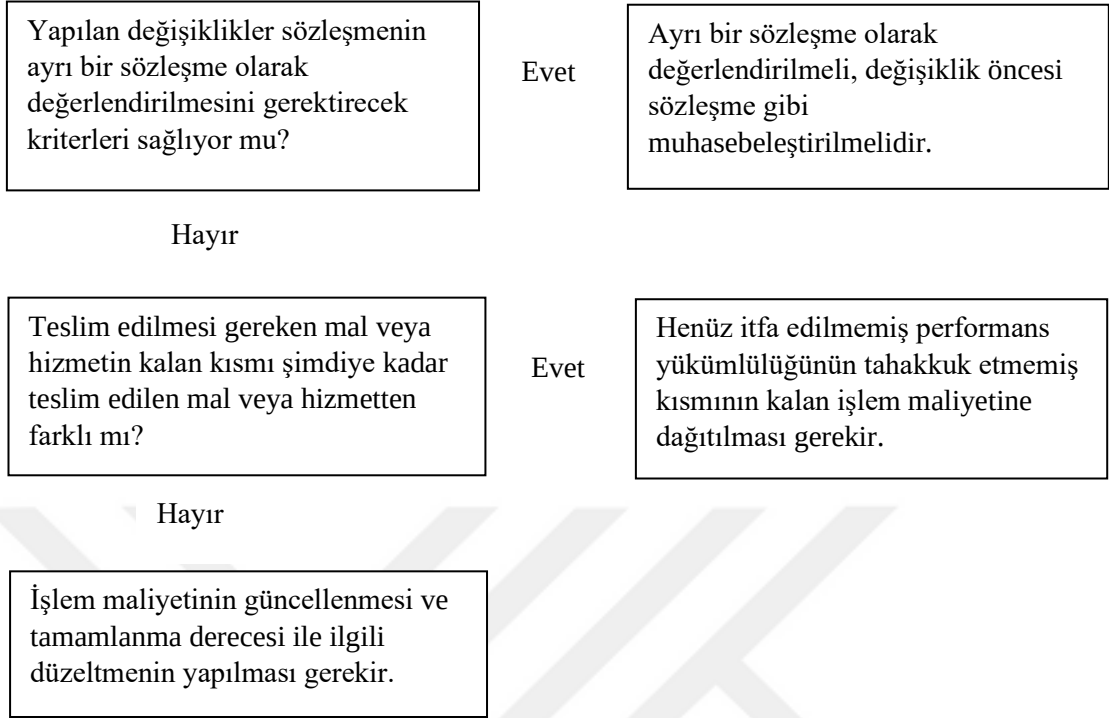
2.3.1.3. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) taraflarca onaylanan değişikliktir (TFRS 15, prg. 18). Değişiklik sözleşmede tanımlanmış olan hak ve yükümlülükleri değiştirebileceği gibi hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler de getirebilir. Sözleşmenin tanımlanmasında olduğu gibi değişiklik yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun olabilir. Değişiklik, her iki tarafça onaylanana kadar ilk sözleşme uygulanmaya devam eder.

Taraflar arasında sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) ortaya çıkan bir anlaşmazlık veya tarafların değişikliği onaylamaları ancak fiyat belirsizliğinin devamında dahi sözleşme değişikliği gerekir. Bu durumda işletme sözleşme değişikliğine bağlı değişken bedelin tahmini ve sınırlandırılmasını içeren 50-58'inci paragraflarını dikkate alır. Sözleşme değişikliklerinin hukuken icra edilebilir olup olmadığı sözleşme hükümleri dahil diğer tüm kanıtlarla birlikte şartlara göre belirlenir (TFRS 15, prg. 19).

Sözleşme değişikliğinin hangi koşullar sağlandığında yeni bir sözleşme olarak ele alınacağı hangi koşullar sağlandığında bir değişiklik olarak ele alınacağı önem arz eder (Özerhan vd. 2015:200).

Şekil 5: Sözleşmede Yapılan Değişiklikler



Kaynak: Grand Thornton, 2014:5; Keskin ve Dinçer, 2015:226.

i. Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınması

“İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte mevcut olması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir” (TFRS 15, prg. 20):

“(a) Taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere (26–30 paragrafları uyarınca) ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi ve”

“(b) Sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar arttırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olması. Örneğin; işletmenin benzer mal veya hizmetlerin yeni bir müşteriye satışında ortaya çıkacak satışla ilgili maliyetlere katlanması gerekmediğinden, işletme ilave mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını müşteriye sağlanan indirimle göre düzeltebilir.”

Örnek: Teknik Bilgisayar Ltd. Şti. bilgisayar ve donanım parçaları ile birlikte yazılım üretimi ve satışını yapmaktadır. X kurumu ile yapılan sözleşmeye göre tanesi 5.000TL den 1.000 adet dizüstü bilgisayarı 2 ay içinde belirli bir tarihte müşteriye teslim edilecektir. 500 adet bilgisayar teslimatı yapıldıktan sonra müşteri, hafızası artırılmış 100 adet ilave bilgisayar talebinde bulunmuştur. Firma satışa ilişkin yeni

maliyetlere katlanması gerekmediğinden yeni ürünler için 4.900TL fiyat vermiş ve yeni fiyat üzerinde anlaşılmıştır. Bu durumda sözleşme kapsamı genişlediği, taahhüt edilen malların tek başına satış fiyatını yansıttığı ve ilave ürünler öncekilerden ayrılabilirdi için değişiklik ayrı bir sözleşme olarak dikkate alınmalıdır (Özerhan vd. 2015:201).

ii. Değişikliğin aynı sözleşme içinde değerlendirilmesi

“Sözleşme değişikliğinin 20’nci paragraf uyarınca ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmemesi durumunda, işletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla taahhüt edilen mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmını (başka bir ifadeyle, geriye kalan taahhüt edilmiş mal veya hizmetleri) aşağıdaki yöntemlerden uygun olanını seçerek muhasebeleştirir:”

“(a) Geriye kalan mal veya hizmetlerin, sözleşme değişikliği tarihinde veya bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte olması durumunda, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirir. Kalan edim yükümlülüklerine (ya da 22 (b) paragrafında tanımlanan tek bir edim yükümlülüğü kapsamındaki geriye kalan farklı nitelikteki mal veya hizmetlere) dağıtılacak bedel aşağıdakilerin toplamıdır: “

“(i) Tahmini işlem bedeline dâhil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan, müşteri tarafından ödeneceği taahhüt edilen bedel (hâlihazırda müşteriden tahsil edilmiş tutarlar da dâhil) ile”

“(ii) Sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilmiş bedel.”

“(b) Geriye kalan mal veya hizmetlerin farklı nitelikte olmaması ve dolayısıyla sözleşme değişikliği tarihinde kısmen yerine getirilmiş tek bir edim yükümlülüğünün parçasını oluşturması durumunda, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirir. Sözleşme değişikliğinin, işlem bedeli ve işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçümü üzerindeki etkisi, sözleşmenin değişiklik tarihinde hasılatla yapılan bir düzeltme olarak (hasılatla artış ya da azalış şeklinde) finansal tablolara alınır (başka bir ifadeyle, hasılat düzeltmesi yeni kümülatif seviyeye göre ayarlama esasınca yapılır).”

“(c) Geriye kalan mal veya hizmetlerin (a) ve (b)’de sayılan kalemlerin bir bileşimi olması durumunda işletme, değişikliğe uğramış bir sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri (kısmen ifa edilmemiş edimler de dâhil) üzerindeki

değişikliğin etkilerini bu paragrafta belirlenen amaçlarla tutarlı olacak şekilde muhasebeleştirir.”

Örnek: İnşaat firması ile müşteri, 1 Ocak 2019 tarihinde müşteriye ait arsa üzerine tahmini maliyet bedeli 300.000TL olan bir binanın yapılması için 500.000TL’ye anlaşmıştır. Müşteri 1 Ocak 2020 tarihinde bina planında değişiklik yaparak ilave taleplerde bulunmuş ve tahmini maliyeti 50.000TL olan iş için 100.000TL’ye taraflar anlaşmıştır. Firma hasılatı girdi yöntemini kullanarak tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirmekte ve 1 Ocak 2020 itibarıyla inşaatın %50’si tamamlanmıştır (BDO, rise.articulate.com).

Sözleşme değişikliği kalan mal ve hizmetleri değişiklikten önceki mal ve hizmetlerden ayırmadığı için inşaat firması bu değişikliği asıl sözleşmenin bir parçası gibi düşünerek sürecin ölçümünü günceller ve muhasebeleştirmeyi yapar.

2.3.2. İkinci Adım: Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Edim (performans) yükümlülüğü, yapılan sözleşme ile bir mal veya hizmetin müşteriye devri için verilen taahhüttür. Mal veya hizmet yalnızca işletme tarafından satılan veya sağlanan değil, aynı zamanda vekil olarak başkalarınca sağlanan (acente gibi) mal ve hizmetleri devretmeyi de içerir (Tong, 2014:4). Sözleşmede genellikle taahhüt edilen her bir mal veya hizmet açıkça belirtilir. Ancak, tanımlanan edim yükümlülükleri sözleşmede açıkça belirtilen mal ve hizmetlerle sınırlı olmayabilir. Sözleşme, işletmenin geçmişteki ticari uygulamaları, izlediği politikalar veya özel beyanlarından dolayı, müşteride sözleşmede yer almayan bir takım mal veya hizmeti kendisine devredeceği yönünde beklentiye neden olabilir (TFRS 15 , prg. 24).

İşletme, sözleşmenin başlangıcında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir. Bu mal veya hizmetlerin edim yükümlülüğü olup olmadığını belirlerken (Deloitte, 2015:13; TFRS 15, prg.22);

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

Mal veya hizmetlerin edim yükümlülüğü olup olmadığının değerlendirilmesinde muhakeme önemlidir. Edim yükümlülüğü, işletmenin sözleşme

yapılması için gerekli olan idari işlemler gibi sözleşme maliyetlerini kapsamaz. Çünkü bu işlemlerin yerine getirilmesi müşteriye mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaz (TFRS 15, prg. 25).

- **Farklı Mal veya Hizmetler**

Standart, taahhüt edilen mal veya hizmetleri aşağıdakilerle sınırlı olmamak üzere şu şekilde sıralamıştır (TFRS 15, prg. 26; Özerhan vd., 2015:204):

- İşletme tarafından üretilen malların satışı (Mamuller)
- Satılmak üzere alınan mallar (Ticari mallar)
- İşletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı (Asıl olarak hareket eden işletme tarafından yeniden yapılan bilet satışları vb.)
- Sözleşmede anlaşılmış görevlerin müşteri adına yerine getirilmesi (kongre, fuar organizasyonu vb.)
- Mal veya hizmetlerin temine hazır hale getirilmesine (örneğin, mevcudiyet esasına göre temin edilen belirlenmemiş yazılım güncellemeleri) veya dilediği zaman ve şekilde kullanması için müşteriye mal veya hizmetin hazır edilmesine ilişkin bir hizmet verilmesi (elektrik, su vb. hizmetlerin kullanıma hazır olması)
- Vekil sıfatıyla bir işletmeye ait mal veya hizmetlerin acente, komisyoncu vb. aracılığıyla satışı
- Gelecekte bir müşterinin yeniden satabileceği veya kendi müşterilerine temin edebileceği mal veya hizmetlerle bağlantılı hakların verilmesi (örneğin, bir perakendeciye ürün satışı yapan bir işletmenin, bu perakendeciden ürün satın alan kişiye ilave mal veya hizmet taahhüt etmesi)
- Bir müşteri adına bir varlığın inşası, imali veya geliştirilmesi (İnşaat taahhüt işleri vb.)
- Lisans verilmesi (B52-B63B)
- İlave mal veya hizmet alım opsiyonu (satın alma hakkı) verilmesi (B39-

43)

Aşağıda belirtilen iki şartın birlikte sağlanması durumunda taahhüt edilen mal ve hizmetler ayrı bir yükümlülük doğuran işlem olarak kabul edilir (TFRS 15, prg. 27):

- “Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir (başka bir ifadeyle, mal veya hizmet farklı olabileme niteliğine sahiptir) ve”
- “İşletmenin müşteriye mal ve hizmet devir taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir (başka bir ifadeyle, mal veya hizmetin devir taahhüdü sözleşme içeriğinde farklıdır).”

Bir müşterinin mal veya hizmetten tek başına veya diğer bazı kaynaklarla birlikte faydalanılabilmesi için mal veya hizmetin kullanılabilir, tüketilebilir, hurda değerinden daha yüksek bir değerden satılabilir veya iktisadi bir fayda üretebilecek şekilde elde tutulabilir olması gerekir (TFRS 15, prg. 28).

Hasılatın edim yükümlülüklerine doğru olarak dağıtılması ve muhasebeleştirilebilmesi için edim yükümlülüklerinin doğru belirlenmesi gerekir. Eğer taahhüt edilen her bir mal veya hizmetin ayrı satışı varsa ve sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerden ayrı olarak tanımlanabiliyorsa ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturur.

Örnek 1: İnternet servis sağlayıcılığı yapan bir firma, müşteri ile modem teslimi, kurulum ve internet hizmetini içeren bir yıllık sözleşme imzalamıştır. Firma bu hizmetleri bir paket olarak sunmanın yanında ayrı olarak da satışını yapmaktadır. Kurulum hizmeti başka firmalarca da yapılabilir. İşletme sözleşmede yerine getirilmesi gereken işlemlerin her birini birer edim yükümlülüğü olarak belirlemiştir. Çünkü bunların her birinin müşteriye ayrı faydası vardır. Modem ve kurulum hizmeti belirli bir anda, internet hizmeti ise zamana yayılarak hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Standardın 29. paragrafında bir edim yükümlülüğünün ayrı olarak tanımlanamadığını gösteren faktörler bunlarla sınırlı olmamak üzere belirlenmiştir (Deloitte, 2015:14; TFRS 15, prg. 29). Bunlar;

- İşletme, mal veya hizmeti, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerle, müşterinin sözleşme yaptığı birleşik çıktıyı temsil eden bir mal veya hizmet paketine birleştirmek konusunda önemli bir hizmet sağlamaktadır. Diğer bir deyişle işletme, müşteri tarafından belirtilen birleşik çıktıyı üretmek veya teslim etmek için mal veya hizmeti girdi olarak kullanmaktadır,

- Mal veya hizmet, sözleşmede taahhüt edilen başka bir mal veya hizmeti önemli ölçüde değiştirilebilir veya özelleştirilebilir,
- Mal veya hizmet, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere yüksek oranda bağımlı veya ilişkilidir.

Örnek 2: Beyaz eşya satışı yapan bir işletme ülkelere göre değişen sürelerde kanuni olarak garanti vermek zorundadır. Yasal garanti satılan maldan ayrı bir hizmet olarak sunulamamaktadır. Yasal garanti süresi ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaz ve malın bir parçası gibi tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilir. Ancak, ilave bir bedel karşılığında sağlanan ek garanti süreleri maldan ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturur. Çünkü ilave hizmet sözleşmede ayrıca satılabilmekte, müşteri isterse bu hizmetten faydalanabilmektedir.

Örnek 3: İnşaat taahhüt işi yapan firma inşaat malzemelerini ve işçilik hizmetlerini ayrı olarak satabildiği gibi bina yapımını da üstlenmektedir. Müşteriyle bina inşa etmek için anlaşmıştır. Sözleşmede malzeme ve işçilik taahhüdü vermiş olsa da bunlar binanın oluşması için birer girdi olarak kullanıldığından asıl taahhüdün bir parçasını oluşturur ve ayrı birer edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmez (Tong, 2014:5).

2.3.3. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

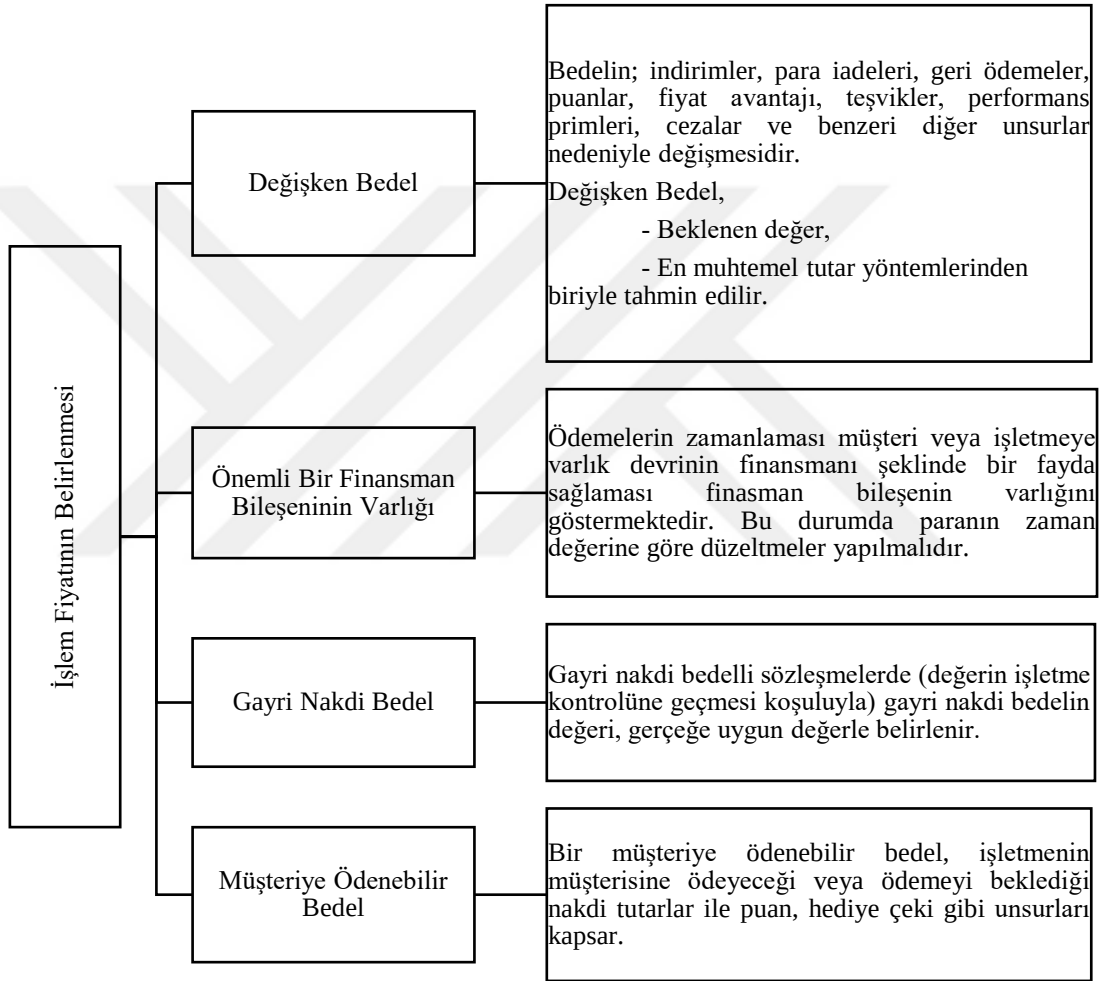
İşlem bedeli, taahhüt edilen mal veya hizmetin müşteriye devri karşılığında hak etmeyi (tahsil etmeyi) beklediği bedeldir. İşlem bedeli tespit edilirken sözleşme hükümleri ve ticari teamüller dikkate alınır. İşlem bedeline nakliye ücreti, kdv gibi üçüncü kişiler adına tahsil edilen bedeller dahil edilmez. Müşteriye taahhüt edilen bedel sabit bir tutar olabileceği gibi değişken bedel veya her ikisini içeren bir bedel olabilir (TFRS 15, prg. 47). İşletme işlem fiyatını belirlerken bazı varsayımlarda bulunur. Bunlar; taahhüt edilen mal veya hizmetlerin sözleşmedeki şekliyle müşteriye devredileceği, sözleşmenin iptal edilmeyeceği, yenilenmeyeceği veya değiştirilmeyeceğidir (TFRS 15, prg. 49).

İşlem fiyatının tahmininde müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı etkilidir ve bedelinin belirlenmesinde aşağıdakilerin hepsi dikkate alınır (TFRS 15, prg. 48):

- Değişken bedel

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

Şekil 6: İşlem Fiyatının Belirlenmesi



Kaynak: Demirkol, 2018:426

2.3.3.1. Değişken Bedel

Müşteri ile imzalanan satış sözleşmesinde satılan malın geri alınmayacağı, bedelin iade edilmeyeceği gibi hususlar belirtilmişse bedel sabittir ve mal veya

hizmetin kontrolü müşteriye geçtiğinde işlem bedeli hasılat olarak muhasebeleştirilir. Ancak, sözleşme içeriğinde indirim, iade, teşvik, puan, fiyat avantajı, performans primi, ceza gibi hususlar yer alıyorsa bedel değişkendir. Bu durumda işletme müşteriye devredeceği mal veya hizmetin bedelinde değişikliğe neden olabilecek tutarı tahmin eder. İşlem fiyatı gelecekteki bir koşulun gerçekleşip gerçekleşmemesine göre de değişebilir (Örneğin, müşterinin belirli bir miktarın üzerinde alım yapması halinde indirim yapılabilir). Değişken bedel geniş bir kavram olup işletmenin kontrolündeki işlem ve olaylardan kaynaklanabilir (Özerhan vd., 2015:208).

Değişken bedele ilişkin değişkenlik sözleşmede açıkça belirtilmiş olabileceği gibi zımnen de belirtilebilir (TFRS 15, prg. 52). Bunlar;

- Müşteri, işletmenin ticari teamüllerinden, yayımlanmış politikalarından veya özel beyanlarından dolayı bir fiyat avantajı sunacağını bekleyebilir. Örneğin, işletme internet adresindeki ilanlarında kendi ürününden daha ucuzunun bulunması halinde farkın iadesini garanti etmişse müşteri, bu durumda bir fiyat avantajı bekleyebilir.
- İşletmenin müşteriye bir fiyat avantajı sağlamaya yönelik durum ve şartlar vardır. Örneğin, standart bir sözleşmede birim fiyatı 100TL olan ürün için 1.000 adet alım halinde 50 adet bedelsiz mal verileceği yazıyorsa fiyat her ne kadar sabit gibi görünse de değişken olabilir. İşletme, her müşteri için alım miktarına göre değerlendirme yapmalı ve bedelsiz alıma hak kazanıp kazanmayacağını değerlendirmelidir. İndirimden faydalanıyorsa fiyatı yeniden belirlemelidir (Şavlı, 2016:42).

İşletme değişken bedelin tahmininde beklenen değer ya da en muhtemel tutar yöntemlerinden hangisinin hak edeceği bedeli daha iyi tahmin edeceğini bekliyorsa onu kullanır (TFRS 15, prg. 53). Kullanılacak yöntem bir işletme politikası tercihi değil, sözleşmeye göre hak edilecek bedeli en iyi tahmin eden yöntem olmalıdır.

- **Beklenen değer;** bir gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamıdır.
- **En muhtemel tutar;** bir gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en muhtemel olan tutardır.

İşletme benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahipse beklenen değer yöntemini, sözleşmede gerçekleşmesi muhtemel iki olası sonuç varsa en muhtemel tutar yöntemini kullanması değişken bedelin tahmin edilmesinde kullanılabilir.

Örnek 1: Deniz A.Ş. 20.000.000TL'lik yolcu gemisi inşa etmek için Yelken Taşımacılık ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre gemi zamanında teslim edilirse 2.000.000TL prim alınacaktır. Ancak geciken her hafta için prim tutarından 500.000TL indirilecektir. Deniz A.Ş. geçmiş deneyimlerine göre gemiyi %25 olasılıkla zamanında, %25 olasılıkla bir hafta geç, %20 olasılıkla iki hafta geç, %20 olasılıkla üç hafta geç ve %10 olasılıkla dört hafta geç teslim edeceğini tahmin etmektedir.

Deniz A.Ş. bir dizi olası sonuç olduğundan *beklenen değer yöntemini* kullanarak değişken bedeli tahmin etmesi gerektiğine karar vermiştir. Bu durumda hesaplama şöyle yapılır:

Tahmini Tamamlanma Zamanı	Olasılık (%) (A)	Bedel (TL) (B)	Olasılık Ağırlıklı Değerlendirme (AxB)
Zamanında	25	22.000.000	5.500.000
Bir hafta geç	25	21.500.000	5.375.000
İki hafta geç	20	21.000.000	4.200.000
Üç hafta geç	20	20.500.000	4.100.000
Dört hafta geç	10	20.000.000	2.000.000
İşlem Fiyatı			21.175.000

Yapılan değerlendirmede Deniz AŞ'nin işlem fiyatının 21.175.000TL olması tahmin edilmektedir (BDO, rise.articulate.com).

Örnek 2: İnşaat alanında faaliyet gösteren işletme, bir otomobil fabrikası yapım işini üstlenmiştir. Sözleşme bedeli 25.000.000TL olup 3 yıl içinde inşaatın tamamlanamaması halinde 22.000.000TL alınacaktır. İşletme, geçmiş deneyimlerine göre %90 olasılıkla işi zamanında teslim edeceğini %10 olasılıkla geç teslim edeceğini tahmin etmektedir. İşletme gerçekleşmesi muhtemel iki durum olduğundan **en muhtemel tutar** yöntemini kullanmaktadır. İşletme, en olası ihtimalin zamanında

teslim olacağını tahmin ettiğinden 25.000.000TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirecektir.

2.3.3.1.1. İade Yükümlülükleri

İşletme müşteriden tahsil ettiği ya da edeceği bedelin bir kısmını veya tamamını iade etmeyi bekliyorsa, bu tutarı finansal tablolara iade yükümlülüğü olarak yansıtır. İade yükümlülüğü, tahsil edilen bedelin hak edilmesi beklenmeyen değeri üzerinden hesaplanır. İade yükümlülüğü ve dolayısıyla sözleşme yükümlülüğünde yol açtığı değişim her raporlama döneminde gözden geçirilir ve standardın B20-B27 paragraflarına göre işlem yapılır (TFRS 15, prg. 55).

Örnek: İşletme tanesi 200TL den 10.000 adet mal satışını kapsayan bir sözleşme imzalamıştır. Yapılan sözleşmede 30 günlük iade hakkı bulunmaktadır. İşletmenin geçmiş deneyimlerinden istenen şartlara uygun olmadığı için iade edilen ürünlerin %2 olduğu görülmüş ve yeni sözleşmede de bu oranın geçerli olduğu kanısına varılmıştır. Bu durumda işletme %2'lik kısmı oluşturan 200 adet (200 adet * 200TL = 40.000TL) ürünü yükümlülük olarak kayıtlara alacak, kalan 9.800 adet (9.800 * 200TL = 1.960.000TL) ürünü ise hasılat olarak muhasebeleştirecektir. Bununla birlikte raporlama döneminde iadelerin gerçekleşip gerçekleşmediği yeniden değerlendirilecek eğer iade gerçekleşmemişse, yükümlülük olarak kaydedilen tutarlar hasılat olarak kaydedilecektir.

İade yükümlülüğü olarak belirlenen 40.000TL'lik tutarın KGK tarafından yayınlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı” taslağına göre 376 İade Karşılıkları hesabının alacağına; hasılat olarak hesaplanan 1.960.000TL'nin ise 600 Yurt İçi Satışlar hesabının alacağına yazılması gerekir.

2.3.3.1.2. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması

Değişken bedelin tahmini işletme yönetimi açısından muhakeme gerektirir. Değişken bedelin tahmini yapılırken, belirsizlikler ortadan kalktığında, hasılat olarak kayda alınan tutarda önemli bir iptale yol açacak bir sonucun ortaya çıkmaması gerekir. Tahmin yapılırken niteliksel olarak hem olası iptalin büyüklüğü hem de meydana gelme olasılığının dikkate alınması gerekir. (Şavlı, 2016:44). Hasılatın

kümülatif tutarının iptali önemli değilse değişken bedel kısıtlanmaz. Önemli olup olmadığı sözleşme bazında değerlendirilmelidir. İşletme, kümülatif hasılat tutarında önemli değişmeyi yalnızca değişken bedel için değil sabit bedel içinde dikkate almalıdır. Çünkü kısıtlama muhasebeleştirilen kümülatif gelire de uygulanır (Pwc, 2019). Standartta aşağıdakiler iptal ihtimalini ve büyüklüğünü artıracak hususlara örnek olarak verilmiştir

Belirsizliğin yüksek olduğu durumlarda öngörülen bazı tutarlar işlem bedeline dahil edilmeyebilir. Standardın 57. Paragrafında hasılat iptali olma olasılığını ve büyüklüğünü artırabilecek unsurlar sayılmıştır. Belirtilen faktörlerin hepsi birden değerlendirilerek muhakeme yapılmalıdır. Sayılan faktörler şunlardır;

- *“Bedel, işletmenin etkisi dışındaki faktörlere son derece duyarlıdır. Piyasadaki oynaklık, üçüncü tarafların yargıları veya eylemleri, hava koşulları ve taahhüt edilen mal veya hizmetlerde yüksek değer yitirme riski bu faktörler arasında yer alabilir.”*
- *“Bedele ilişkin belirsizliğin uzun süre ortadan kalkması beklenmemektedir.”*
- *“İşletmenin benzer türde sözleşmelerle ilgili deneyimi (ve diğer kanıtlar) sınırlıdır veya bu deneyimin (ya da diğer kanıtların) tahminlerde kullanılabilme özelliği sınırlıdır.”*
- *“İşletmenin geniş bir yelpazede fiyat avantajı sunma ya da benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları vardır.”*
- *“Sözleşme için çok sayıda ve geniş bir yelpazede gerçekleşmesi mümkün bedel söz konusudur.”*

Örnek 1: X futbol takımı, A.B. isimli futbolcusunu 2.000.000TL bonservis bedeli ile Y futbol kulübüne satmıştır. Sözleşmeye göre X futbol kulübü oyuncunun ileride değerini artıracığını düşündüğünden 5 yıl içinde 4.000.000TL’den daha fazla bir bedelle başka bir kulübe satılması halinde aşan kısımdan %20 pay alacaktır. İlk bakışta sözleşme hem sabit hem de değişken bir fiyat içermektedir. Oyuncunun başka bir kulübe sözleşmede yazılı bedelin üzerinde satılıp satılamayacağı, göstereceği performans, sakatlık, transfer piyasasındaki belirsizlik gibi birçok nedene bağlı olarak değişken bedel tahminini sınırlandırmaktadır. Bu durumda X futbol kulübü bonservis

bedelini hasılat olarak kaydetmeli ve değişken bedeli kısıtlamayı içerecek şekilde her raporlama döneminde yeniden değerlendirmelidir.

İki yıl sonra oyuncunun piyasa değerinin 7.000.000TL olduğu ve üçüncü bir kulüple transfer görüşmelerinin başladığı bilinmektedir. Bu durumda işletme 600.000TL ($3.000.000 * 0,20$) tutarındaki değişken bedel tahminine göre kümülatif hasılat tahminini güncellemelidir.

Örnek 2: İşletme yeni bir ülke pazarına girmiştir. Ürünlerin tanesini 100TL'den satmaktadır. Yeni girilen piyasalarda genellikle dağıtıcılara %20 oranında fiyat avantajı sağlamaktadır. Ancak, yeni girdiği piyasada rakipleri karşısında tutunmak için anlaştığı distribütör firmaya dağıtım vb. için %20-40 arasında fiyat avantajı sağlayacağını hesaplamıştır. Ancak, ülkenin etrafındaki ülkeler arasında yaşanan güvenlik sıkıntısı ve yaşanan ekonomik sıkıntılar değişken bedeli sınırlandırmaktadır. İlk yıl, beklenen değer yöntemine göre %50 oranında indirim yapması halinde önemli bir gelir iptali olmayacağının kuvvetle muhtemel olduğu sonucuna varmıştır. Rakip firmaların satış rakamlarından 100.000 adet satış yapacağını tahmin etmektedir. Bu durumda 50TL'lik satış fiyatının tahmini halinde önemli bir gelir iptali olmayacağı kuvvetle muhtemeldir.

2.3.3.2. Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

Bir malın peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasında önemli bir fark varsa müşteriye finansman şeklinde fayda sağlıyor demektir. Bu durumda işlem bedelinin belirlenirken paranın zaman değerinin etkisi de dikkate alınır. Önemli finansman bileşeninin varlığı sözleşmede açıkça belirtilmiş olabileceği gibi örtülü olarak da yer alabilir (TFRS 15, prg. 60).

İşletmeler vadeli satışlarda müşterilerine kredi imkânı sağlamış olurlar. Peşin satış olduğunda satıcı işletme de ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri o günkü fiyatlarla temin edebilir. Ancak, vadeli satışlarda, satıcı işletmenin kendisi de ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri istediği fiyattan alamayacağı için müşterinin kredibilitesine ve piyasa koşullarına göre vade farkı (faiz) içerecek şekilde satış fiyatı belirler. Böylelikle müşteri finanse edilmiş olur. İşletme de sağladığı finansman karşılığında bekleminin ve belirsizliğin karşılığında faiz geliri elde etmiş olur. İşletme, müşteriden sağladığı finansmanla alacağı mal ve hizmetlerin ödemelerinde kullanır.

Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapmaktaki amaç, mal veya hizmetin devrinde müşterinin peşin ödemiş olması varsayımında, ödemiş olacağı tutar üzerinden hasılatın muhasebeleştirilmesini sağlamaktır. Sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içerip içermediği muhakeme gerektirir ve değerlendirme yapılırken aşağıdaki iki şartla birlikte tüm diğer durum ve şartlar göz önünde bulundurulur (TFRS 15, prg. 61).

- “Varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve”

- “Aşağıdakilerin birleşik etkisi:”

“(i) İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve”

“(ii) İlgili piyasada yaygın olan faiz oranları.”

İşletme, işlem bedelini önemli bir finansman bileşeni kadar düzeltirken sözleşmenin başlangıcında müşteri ile arasında ayrı bir finansman işlemi olsaydı, bu işlem için kullanacağı iskonto oranını kullanır. Sözleşme başladıktan sonra iskonto oranı değiştirilmez. Finansmanın etkileri olan faiz gelir veya gideri hasılatı olarak kapsamlı gelir tablosunda gösterilir. Faiz gelir ve giderleri müşteri ile yapılan sözleşmenin sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi ölçüsünde finansal tablolara alınır (TFRS 15, prg. 64-65).

Örneğin, iade hakkı içeren ve ödemenin üç yıl sonra yapılacağı bir satış sözleşmesinde işletme yönetimi iade hakkı nedeniyle söz konusu satışa ilişkin bir sözleşme varlığını (veya alacağını) kayda almamışsa, önemli bir finansman bileşeni mevcut olsa bile iade hakkı süresi dolana kadar faiz geliri kaydedilmez. Faiz geliri, TFRS 9 Finansal Araçlar standardına uygun olarak ve kalan sözleşme süresi dikkate alınarak, geri dönüş süresine göre hesaplanır (Pwc, 2019).

Önemli bir finansman bileşeninin belirlenmesinde üç duruma dikkat edilir. Bunlar; kontrolün devrinin müşterinin takdirinde olması, değerlendirmenin değişken ve gelecekteki olaylara dayalı olması ve zamanlama farkının finansman dışındaki nedenlerle ortaya çıkması olup standardın 62. paragrafında müşteriyle yapılan sözleşmede önemli bir finansman bileşenine sahip olunmayan durumlar sayılmıştır. Bunlar:

- a. *“Mal veya hizmet bedelinin devirden önce ödenmiş olması ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşterinin takdirinde olması.”*
- b. *“Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin önemli bir bölümünün değişken olması ve bu bedelin tutar veya zamanlamasının büyük ölçüde müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olarak değişiklik arz etmesi (örneğin; bedel, satış bazlı bir telif ücreti ise).”*
- c. *“Mal veya hizmetin taahhüt edilen bedeliyle nakit satış fiyatı arasındaki (61’inci paragrafta açıklanan şekilde) farkın, müşteri ya da işletmeye finansman temini dışındaki sebeplerden doğması ve aradaki farkın bu sebeplerle orantılı olması. Örneğin ödeme şartları işletmeye veya müşteriye, karşı tarafın sözleşmeden doğan yükümlüklerinin bir kısmını veya tamamını yeterince karşılayamamasına yönelik koruma sağlayabilir.”*

Devredilen mal veya hizmete ait işlem bedeli peşin alındığında, paranın zaman değerine bağlı bir kayıp olmayacağı için finansman bileşeni içermez.

İşlem bedelinin değişken olması, tahsil edilecek bedelin değişebileceğini gösterebilir. Örneğin, bir yayınevinin her bir eserin satışı üzerinden hesaplanacak belirli bir orana göre eser sahibi ile imzaladığı sözleşme değişken bedel olup istenen satış fiyatına ulaşılması halinde ödenecek telif hakkı tutarı da değişecektir.

Peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasındaki fark bazen finansman dışındaki nedenlere bağlı olarak da ortaya çıkabilir. Örneğin, yurt dışı turlar düzenleyen firma, gerekli ayarlamaları önceden yapabilmek ve iptalleri önlemek için müşterilerinden ön ödeme alabilir. Bu durumdaki ön ödeme, tur operatörü firmaya finansman sağlamak amacıyla değil turu garantiye almak için yapılır.

Standardın 63. paragrafında *pratik bir uygulama* olarak sözleşme başlangıcında belirlenen mal ve hizmetlerin müşteriye devir tarihi ile işlem bedelinin tahsil edileceği tarih arasında geçen sürenin *bir yıl veya daha az* olması halinde, işletmenin taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak *zorunda olmadığı* belirtilmiştir. Ancak işletmelerin bu yolu kullanması halinde tutarlı olması ve benzer durumdaki tüm sözleşmeler için aynı uygulamayı kullanması ve finansal tablolarında bunu açıklamaları gerekir.

Örnek : ABC Tekstil A.Ş. erkek giyim ürünleri üretimi yapan firmadır. Firma, tanınmış markalara fason üretim yapmaktadır. Müşteri firmalar ürünün kontrolünü

almadan önce üretim tesisinde kalite kontrolünü yapmakta olduğundan yapılan satışlardan iade söz konusu olmamaktadır. Müşteri ile yapılan sözleşmeye göre peşin satış fiyatı 100TL olan 10.000 adet mal, tanesi 121TL'den 2 yıl vadeli olarak satılmıştır. Açıkça görüldüğü üzere adet başına 21TL'lik (Net bugünkü değer olarak %10) faiz içeren bir sözleşme vardır. ABC Tekstil A.Ş. malların kontrolü müşterinin eline geçtiğinde, peşin satış bedeli üzerinden hesapladığı tutarı hasılat olarak finansal tablolarına almalı; vadeli satış fiyatından bugünkü değere indirgenmiş tutarı ise faiz geliri olarak kapsamlı gelir tablosunda göstermelidir.

2.3.3.3. Gayri Nakdi Bedel

Müşteri, işletmeye olan borcunu gayri nakdi bir bedelle ödemek istediğinde, sözleşmeye bağlı işlem bedelini belirlemek için gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüm yapılır. Gerçeğe uygun ölçüm yapılamadığı durumlarda müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı referans alınarak gayri nakdi bedel dolaylı olarak ölçülür (TFRS 15, prg. 66-67).

Örnek 1: Yıldırım Elektrik AŞ elektrik işiyle uğraşmakta, malzeme satışı ve işçilik hizmeti sunmaktadır. 500 daireli bir inşaat taahhüt işi yapan Can müteahhitlik firması ile yaptığı sözleşmede dairelerin bütün elektrik tesisatlarının döşenmesi (malzeme+işçilik) işi karşılığı sözleşme bedeli olarak 10 daireye anlaşılmıştır. Yıldırım Elektrik AŞ, sözleşmenin yapıldığı tarihte 10 dairenin gerçeğe uygun değerini belirledikten sonra muhasebeleştirir. Devir yapılana kadar meydana gelebilecek değer düşüklükleri ilgili standartlar kapsamında değer düşüklüğüne tabi tutulur.

Nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değeri, bedelin biçimine bağlı olarak değişebilir. Bedelin biçimi dışındaki sebeplerle meydana gelen değişiklikler için standarda ait değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılmasını içeren paragraflar uygulanır (TFRS 15, prg. 68).

Örnek 2: Tıbbi malzeme üretimi yapan bir işletme, hisseleri borsada işlem gören bir hastane zinciri ile 1 yıllık bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre tıbbi malzemeler aylık olarak oluşturulacak sipariş listesine göre 10 gün içinde teslim edilecektir. Müşteri, sözleşmede belirtilen süreden 5 gün önce teslimatın yapılması halinde 1000 adet adi hisse senedini malzeme bedelinin dışında, prim olarak vermeyi

taahhüt etmiştir. İşletme, tıbbi malzemelere ait hammaddelerin bazılarının yurt dışından getirilmesi ve uluslararası piyasada yaşanan arz sıkıntısı, tedarik zincirlerindeki aksama, kur yüksekliği gibi nedenlerle büyük olasılıkla teslimatlarda gecikmeler yaşanabileceğini öngörmektedir. Sözleşme sabit bedel ve değişken bedeli içermektedir. Tıbbi malzeme satışı yapan işletme değişken bedeli kısıtlayan nedenlerle, sözleşmeye göre belirlenen sabit bedeli, malların devri ile birlikte hasılat olarak muhasebeleştirir. Erken teslimatın yapıldığı dönemlerde ayrıca, borsa değeri (gerçeğe uygun değer) üzerinden ölçtüğü hasılatı kayıtlara alacaktır.

Müşteri sözleşmenin yerine getirilmesini kolaylaştırmak amacıyla, mal veya hizmet (malzeme, teçhizat, işçilik temini gibi) sunuyorsa verilen bu mal veya hizmetin kontrolü işletmeye geçtiğinde alınan gayri nakdi bedeli muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. 69).

Örnek 3: Otomotiv yedek parça (direksiyon sistemi parçaları) üretimi yapan Çember AŞ, yurt dışındaki bir otomobil firması için direksiyon kutusu ve pompası üretimi için 10.000.000TL'lik sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre istenen nitelikte üretim yapılabilmesi için müşteri tarafından 2 ay içinde 5 adet makine tedariki yapılarak işletmeye ayrıca verilecek ve bu süre içinde 100 işçinin eğitimleri yurt dışında tamamlanacaktır. Müşteri, 2 aylık sürenin sonunda taahhütlerini eksiksiz olarak yerine getirmiştir. Makinelerin toplam bedeli 3.000.000TL ve işçilere verilen eğitimin maliyeti 500.000TL olarak hesaplanmıştır. İşletme, yaptığı değerlendirmede alınan makinelerin başka projeler içinde kullanılabilir olduğu sonucuna varmıştır. Çember AŞ, makinelerin kontrolü kendisine geçtiğinde ve işçilerin eğitimi sona erdiğinde malzeme ve eğitim bedelinin gerçeğe uygun değeri olan 3.500.000TL'yi işlem fiyatına dahil etmelidir.

2.3.3.4. Müşteriye Ödenebilir Bedel

İşletmenin müşterisine veya müşterisi aracılığı ile mal veya hizmeti satın alan diğer taraflara ödeyeceği veya ödemeyi beklediği nakdi tutarlardır. Kupon, hediye çeki, gibi unsurları da kapsar. Müşteriye ödenecek bedel, müşterinin işletmeye devrettiği mal veya hizmetler, standardın 26-30. paragraflarında belirtilen farklı mal veya hizmetler karşılığında yapılmıyorsa, hasılatta indirim olarak muhasebeleştirilir.

Müşteriye ödenebilir bedel, değişken bir tutar içeriyorsa standardın değişken bedele ilişkin hükümlerine göre işlem bedeli tahmin edilir (TFRS 15, prg. 70).

Farklı bir mal veya hizmet kapsamında müşteriye ödenecek bedel söz konusuysa, tedarikçiden yapılan alım gibi muhasebeleştirilir. İşletme, müşteriye ödenecek bedeli değerlendirerek, tutarın işlem fiyatındaki bir düşüşü mü, farklı mal veya hizmetler için bir ödemeyi mi yoksa her ikisinin birleşimini mi temsil ettiğini belirler. İşletme, müşteriden alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde tahmin edemezse, müşteriye ödenecek bedelin tamamını işlem fiyatında bir indirim olarak muhasebeleştirir (KPMG, 2019: 81).

Müşteriye ödenebilir bedelin hasılatla azalış olarak kayıtlara alınması halinde, azalış aşağıdaki iki durumdan hangisi önce gerçekleşirse o tarihte finansal tablolara alınır (TFRS 15, prg. 72).

- d. İşletmenin ilgili mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığı hasılatı finansal tablolara alması ve
- e. İşletmenin bedeli ödemesi veya ödeme taahhüdünde bulunması (ödeme gelecekteki bir olaya bağlanmış olsa dâhi). Bu taahhüt, işletmenin ticari teamüllerinden zımnen çıkarılabilir.

Şekil 7: Müşteriye Ödenebilir Bedel



Kaynak: KPMG, 2019:81

Örnek 1: Güneş Matbaası çeşitli sınavlara hazırlık kitapları basımı yapmaktadır. Ülke çapında kitap satış mağazası olan Mavi Kitap firması ile yayınlarının mağazada satışı konusunda anlaşmıştır. Güneş Matbaası, müşteri Mavi Kitap firmasına ürünlerinin raflara yerleştirilmesi karşılığında 100.000TL iade edilemez nitelikte ödeme yapacaktır. Güneş Matbaası, müşterisine yaptığı ödemenin karşılığında farklı bir mal veya hizmet almadığı sonucuna varmıştır. Güneş Matbaası, kitap satışına ilişkin işlem fiyatını müşteri firmaya ödediği 100.000TL tutarındaki yerleştirme bedeli kadar indirmelidir.

Örnek 2: Hayal Otel işletmesi, müşterisi acentelere her tek kişilik oda satışı karşılığında 30 hediye puanı, çift kişilik oda satışı karşılığında 50 hediye puanı vermektedir. Toplamda 1000 puan toplayan acente, fiyatı önceden belli olan bir adet çift kişilik oda bedeli kadar ödeme almaktadır. Otel işletmesi, satış sırasında her bir acente için hesapladığı hediye puan karşılığında kullanılmasını beklediği kupon miktarına isabet eden bedeli 341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler hesabına, satış bedelinin kalan kısmını ise hasılat hesabına alacak olarak kaydetmelidir.

Örnek 3: TekNoloji firması piyasaya yeni çıkardığı ürünleri satmak için yaygın mağaza zinciri olan Selfon mağazası ile 250.000 adet ürünün mağazalarda satılması için anlaşmaya varmıştır. Üretici firma, ürünlerin mağazada yer alan tanıtıcı videolarda yayınlanması için 1.000.000TL ödeme yapmayı kabul etmiştir. Firma, yaptığı değerlendirmede aynı reklamı ayrı bir hizmet olarak almış olsaydı 900.000TL karşılığında yaptırabileceği kanaatine varmıştır. Üretici firma, 900.000TL'yi farklı bir hizmet (reklam hizmeti) olarak muhasebeleştirmeli, aldığı hizmetin gerçeğe uygun değerini aşan 100.000TL'yi ise satış bedelinde indirim olarak muhasebeleştirmelidir.

2.3.4. Dördüncü Adım: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Tek bir edim yükümlülüğünün bulunduğu sözleşmeler için işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasına gerek yoktur. Ancak, iki veya daha fazla edim yükümlülüğü bulunan sözleşmelerde her bir edim yükümlülüğü için işlem fiyatının sözleşmenin başlangıcında belirlenmesi gerekir. Her bir edim yükümlülüğüne tahsis edilecek tutarın, müşteriye devredilecek mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını

yansıtması gerekir. Bu adım hasılatın zamanın ve tutarının tanınması ve muhasebeleştirilmesi konusunda oldukça önemlidir (Şavlı, 2016:55).

İşletme açısından amaç, işlem bedelini sözleşmede belirtilen farklı her bir mal veya hizmete tahsis etmektir (TFRS 15, prg. 73).

2.3.4.1. Tek Başına (Bağımsız) Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtımın Yapılması

İşletme, işlem bedelini her bir edim yükümlülüğüne nispi tek başına satış fiyatına göre yapabilmek için *sözleşme başlangıcında*, her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin satış fiyatını belirler ve işlem bedelini tek başına satış fiyatlarına *orantılı* olarak dağıtır (TFRS 15, prg.76).

Tek başına satış fiyatı, benzer durumlarda benzer müşterilere işletmenin bir mal veya hizmeti ayrı olarak satması durumunda müşteriden talep edeceği gözlemlenebilir fiyattır. Sözleşmede belirlenmiş olan fiyat veya liste fiyatı tek başına satış fiyatı olabileceği gibi her zaman böyle varsayılmamalıdır (TFRS 15, prg.77). Örneğin, işletme teamülleri gereği liste fiyatından indirim yapıyor olabilir (Pwc, 2019).

Örnek: Bilişimnet, bilgisayar üretimi ve yazılım hizmetleri alanında faaliyet göstermektedir. Belirli özelliklere sahip olan bilgisayarın bağımsız satış fiyatı 12.000TL'dir. Virüs yazılım programının satış fiyatı ise 2.000TL'dir. BA grup ile imzaladığı sözleşmeye göre bilgisayar ve virüs programı birlikte paket olarak 11.000TL'ye satılacaktır. İşletme her bir mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatını bildiği için edim yükümlülüklerinin birbirinden farklı olduğu sonucuna varmıştır. Bu durumda satış fiyatlarının edim yükümlülüklerine tahsisi, orantılı olarak şöyle yapılır;

$$\text{Bilgisayar} \quad (12.000 / 14.000) * 11.000 = 9.428,57\text{TL}$$

$$\text{Virüs Programı} \quad (2.000 / 14.000) * 11.000 = 1.571,43\text{TL}$$

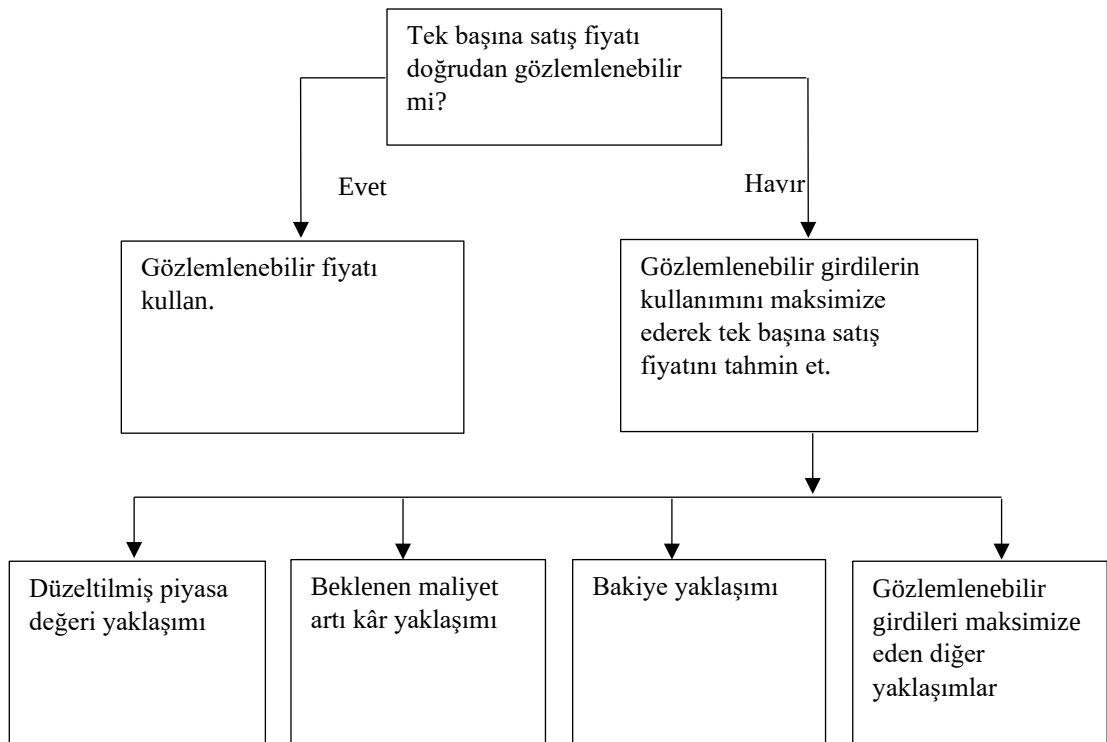
Bazen işlem bedeli doğrudan gözlemlenebilir olmayabilir. Bu durumda işletmenin bağımsız satış fiyatını tahmin etmesi gerekir. İşletme tek başına satış fiyatını tahmin ederken piyasa koşullarını, işletmeye özgü koşulları, müşteriyi veya müşteri sınıfı hakkındaki bilgileri göz önünde bulundurmalıdır. Bunu yaparken

gözlemlenebilir girdilerden azami şekilde yararlanmalı ve benzer durumlara tutarlı bir şekilde uygulamalıdır (TFRS 15, prg. 78).

İşletmenin tek başına satış fiyatını belirlerken dikkate alabileceği piyasa koşullarına; benzer veya özdeş ürünler için rakiplerin fiyatları, Pazar bilinci ve ürün algısı, işletmenin konumu ve Pazar payı, coğrafi bölgelerin fiyatlandırma üzerindeki etkisi, pazarda önemli teknolojik gelişmelerin beklenip beklenmediği gibi durumlar örnek olarak verilebilir. İşletmeye özgü koşullara ise işletmenin maliyet yapısı ve kâr hedefleri, fiyatlandırma uygulamaları ve hedefleri, sözleşmenin fiyatlara etkisi, işletmeye özgü teknolojik gelişmelerin beklenip beklenmediği gibi örnekler verilebilir (EY, 2019:234-235).

Doğrudan gözlemlenemeyen bağımsız satış fiyatı tahmin edilirken bunlarla sınırlı olmamakla birlikte; düzeltilmiş piyasa değeri yaklaşımı, beklenen maliyet artı kar yaklaşımı ve bakiye (kalan) değer yaklaşımları kullanılır (TFRS 15, prg. 79). Standart sadece belirtilen yöntemlerin kullanılmasını zorunlu tutmamakta, tek başına satış fiyatını ortaya koyabilecek, gözlemlenebilir girdilerden azami ölçüde yararlanıldığı ve benzer durumlar için tutarlı olduğu sürece makul yaklaşımlara izin vermektedir.

Şekil 8: Tek Başına Satış Fiyatı



a. Düzeltilmiş Piyasa Değeri Yaklaşımı: Bu yöntemde işletme, mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştireceği piyasayı değerlendirir ve müşterilerin mal ve hizmetlerin devri karşılığında vermeye razı olacakları fiyatları tahmin etmeye çalışır. Örneğin, aynı mal veya hizmet ülkeler arasındaki farklı koşullardan ötürü her ülkede farklı fiyatlardan satılabilir.

Aynı zamanda sektörel değerlendirme de yapıp rakiplerin uyguladığı fiyatlar da dikkate alınarak gerektiğinde maliyet ve kar düzeylerini yansıtacak şekilde düzeltmeler yapılmalıdır. Örneğin, piyasada rağbet gören bir işletme kâr marjını daha yüksek belirlerken, pazar payı düşük işletme kâr marjını düşük tutabilir.

b. Beklenen Maliyet Artı Kar Marjı Yaklaşımı: İşletme edim yükümlülüklerini yerine getirmek için beklediği maliyetleri tahmin eder ve tahminin üzerine uygun bir kâr marjı ekler.

c. Bakiye Yaklaşımı: İşletme, toplam işlem bedelinden sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları toplamını çıkartmak suretiyle bulacağı tutarı referans alarak, tek başına satış fiyatını tahmin edebilir. Bu yaklaşımın kullanımı aşağıdaki sınırlı koşulların oluşması durumunda mümkündür:

- İşletme aynı mal veya hizmeti geniş bir fiyat aralığında satıyorsa veya
- İşletme henüz söz konusu mal veya hizmete ilişkin bir fiyat belirlememiş ve mal veya hizmet geçmişte tek başına satılmamıştır (satış fiyatı belirsizdir).

Satış fiyatı daha çok maddi olmayan duran varlıkların satışında belirsizdir. İşletme bakiye yaklaşımını kullanmadan önce başka bir yöntemin tek başına satış fiyatını tahmin edip etmediğini değerlendirmelidir (Pwc, 2019).

İşletmeler, sözleşmede taahhüt edilen iki veya daha fazla mal veya hizmetin satış fiyatının yüksek derecede değişkenlik veya belirsizlik göstermesi durumunda tek başına satış fiyatını tahmin edebilmek için birden fazla yöntemi aynı anda kullanabilir (TFRS 15, prg. 80).

Örnek: Çan Asansör firması asansör imalatı, kurulumu ve bakımı alanında faaliyet göstermektedir. Müşterisi inşaat firması için 8 kişilik toplam 40 adet asansörün satışı, kurulumu ve 1 yıllık bakımı (aylık periyotlar halinde) için sözleşme

imzalanmıştır. İşletme belirlenen edim yükümlülüklerini her bir asansör başına 52.000TL'ye yerine getirecektir. İşletme daha önceki deneyimlerinde satış ve kurulum hizmetlerini birlikte 50.000TL'ye vermiştir. Yapılan değerlendirmede rakip firmaların kurulum hizmetini tek başına bir hizmet olarak verdikleri değerlendirilmiş ve ayrı bir edim yükümlülüğü olmasına karar verilmiştir. İşletme aylık bakım hizmetini 250TL'ye (yıllık 3000TL) vermektedir.

İşletme asansör maliyetini maliyet artı yaklaşımına göre 47.000TL olarak hesaplamıştır. Bakım hizmetini ise sürekli olarak yıllık 3.000TL' ye vermektedir. İlk defa kurulum hizmetini düzeltilmiş piyasa değeri yaklaşımını dikkate alarak belirlemeye karar vermiş ve hizmet bedelini 3.000TL olarak tahmin etmektedir. Bu durumda asansörün tek başına satış fiyatı 47.000TL'dir. İşletme kurulum hizmetini geçmişte tek başına vermediği için bakiye yaklaşımına göre tek başına satış fiyatını belirlemeye karar vermiştir. Bu durumda işletme, toplam fiyattan (52.000TL) asansör fiyatı (47.000TL) ve bakım hizmetini (3.000TL) çıkararak kalan 2.000TL'yi kurulum hizmetinin tek başına satış fiyatı olarak belirleyebilir.

2.3.5. İndirimin Dağıtımı

İndirim tek bir mal veya hizmet satışı için yapılmakla birlikte genellikle müşterilerin birden fazla mal veya hizmeti bir paket olarak almaları durumunda karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin taahhüt etmiş olduğu her bir mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatının toplamı, sözleşme bedelinden fazla ise indirimden bahsedilir. Müşteri ile yapılan sözleşmede her bir ürün için uygulanan indirim tutarı veya oranı belirtilmemişse, indirim her bir ürünün bağımsız satış fiyatı tespit edildikten sonra tüm edim yükümlülüklerine dağıtılarak orantılı bir dağıtım yapılmış olur. Her bir mal veya hizmet için ayrı oranlarda yapılan indirim kalem iskontosu, tüm mal veya hizmetleri kapsayacak şekilde yapılan indirim ise genel iskonto olarak değerlendirilir.

Standardın 81. Paragrafında bu durum şöyle açıklanmıştır:

“Sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamının sözleşmede bunlar için taahhüt edilen bedeli aşması durumunda, müşteri bir mal veya hizmet paketi satın alması karşılığında indirim almış demektir. İndirimin sözleşmede düzenlenen edim yükümlülüklerinin tamamına değil yalnızca bir veya birkaçına ilişkin olduğuna dair 82'nci paragraf uyarınca gözlemlenebilir

göstergelerin bulunduğu durumlar haricinde, işletme, indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtır. Bu durumlarda indirimin orantılı dağıtımı, işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne dağıtılırken, bunları oluşturan farklı mal veya hizmetlerin nispi tek başına satış fiyatlarının esas alınmasının bir sonucudur.”

Standart hangi şartların gerçekleşmesi halinde işletmenin indirim tutarını sözleşmenin tamamına değilde sadece sözleşmede belirtilen bir veya birkaç edim yükümlülüğüne dağıtılabileceğini belirtmektedir. Bu şartlar şöyledir (TFRS 15, prg. 82):

- a. Sözleşmede belirtilen her bir mal veya hizmet düzenli olarak tek başına satılmaktadır,
- b. Düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmı paket halinde, pakete dahil her bir mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre indirimle satılmaktadır,
- c. (b) paragrafında belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim, sözleşmedeki indirim ile büyük ölçüde aynıdır ve her bir paketteki mal veya hizmetlerin analizi, sözleşmedeki tüm indirimin ait olduğu edim yükümlülüğüne dair (veya edim yükümlülüklerinin) gözlemlenebilir kanıt sağlar.

Yukarıda belirtildiği şekilde sözleşmede belirtilen tüm edim yükümlülüklerine dağıtım yapılmaması durumunda bakiye yaklaşımı kullanılmadan önce indirimin dağıtılması gerekir (TFRS 15, prg. 83).

Örnek 1: Züccaciye ürünleri satışı işi yapan işletme tabak, çatal-kaşık-bıçak takımı ve tencereden oluşan ürün paketini 20.000TL’den satmak üzere müşterisi ile sözleşme yapmıştır. Ürünlerin bazıları sipariş üzerine geleceği için farklı zamanlarda teslim edileceklerdir. Tencere diğer ürünlerden ayrı da satıldığı için gözlemlenebilir fiyatı 10.000TL’dir. Tabak ile çatal-kaşık-bıçak takımı ise yemek takımı adı altında birleşik satıldığı için bağımsız satış fiyatı belirlenmemiştir. İşletme düzeltilmiş piyasa değeri yaklaşımını kullanarak tabakların fiyatını 7.000TL ve çatal-kaşık-bıçak takımı fiyatını ise 5.000TL olarak belirlemiştir. Sözleşme bedeli ile ürünlerin bağımsız satış fiyatları toplamı arasındaki fark 2.000TL’dir. İndirimin sözleşme yükümlülüklerine oransal olarak yerine getirildikçe dağıtılması ve ürünlerin müşteriye tesliminde hasılat olarak kaydedilmeleri gerekir (Özerhan vd., 2015:215).

Ürün	Dağıtılmış işlem fiyatı
Tencere	$20.000 * (10.000/22.000) = 9.090,91\text{TL}$
Tabak	$20.000 * (7.000/22.000) = 6.363,64 \text{ TL}$
Çatal-Kaşık-Bıçak	$20.000 * (5.000/22.000) = 4.545,45 \text{ TL}$
Toplam	20.000TL

Örnek 2: Züccaciye ürünleri satışı işi yapan işletme tabak, çatal-kaşık-bıçak takımı ve tencereden oluşan ürün paketini 20.000TL'den satmak üzere müşterisi ile sözleşme yapmıştır. Ürünlerin bazıları sipariş üzerine geleceği için farklı zamanlarda teslim edileceklerdir. İşletme her bir ürünü ayrı sattığı için bağımsız satış fiyatları vardır. Tencerenin bağımsız satış fiyatı 10.000TL, tabakların bağımsız satış fiyatı 7.000TL ve çatal-kaşık-bıçak takımının bağımsız satış fiyatı 5.000TL'dir. Farklı zamanlarda paket olarak 10.000TL'ye satılmaktadır. İşletme tencereyi paket halinde daha önce satmadığı için indirim konusuna dair kanıt bulunmaktadır. Ancak, birlikte satıldığında satış fiyatları değiştiği için indirim (iskonto) tutarı bu iki ürünle ilişkilendirilir. Tabak ve çatal-kaşık-bıçak takımı aynı anda teslim edilirse teslim anında 10.000TL olarak muhasebeleştirilir. Ancak bu iki edim yükümlülüğü farklı zamanlarda yerine getirilirse indirimin bu iki ürüne oranlanarak dağıtılması gerekir. Müşteriye devrin gerçekleştiği anda hasılatın kaydı aşağıdaki tutarlar üzerinden yapılır.

Ürün	Dağıtılmış işlem fiyatı
Tabak	$10.000 * (7.000/12.000) = 5.833,33\text{TL}$
Çatal-kaşık-bıçak	$10.000 * (5.000/12.000) = 4.166,67\text{TL}$
Toplam	10.000TL

Edim yükümlülüklerinden birisi farklı fiyatlarda müşterilere sunuluyor ise o edim yükümlülüğü için bakiye yaklaşımı kullanılabilir.

Örnek 3: Züccaciye ürünleri satışı işi yapan işletme Tabak, çatal-kaşık-bıçak takımı ve tencere ürünlerinin her birini bağımsız olarak satmaktadır. Tencere

10.000TL, tabak 7.000TL ve çatal-kaşık-bıçak 5.000TL'dir. İşletme tabak ve çatal-kaşık-bıçak takımını düzenli olarak paket halinde 10.000TL'ye satmaktadır. Müşteri ayrıca kahve takımını da sözleşmeye ekletmiştir. Kahve takımı 1.000-1.500TL aralığında farklı fiyatlardan satılmaktadır. Sözleşmenin tamamı 21.000TL'dir.

Tencere ayrı olarak 10.000TL'ye satıldığı için indirim konusu olmaz. Tabak ve çatal-kaşık-bıçak takımı birlikte 10.000TL'ye satılmaktadır. Bu durumda kahve takımının fiyatını belirlemek için bakiye yaklaşımı kullanılır. $21.000\text{TL} - 20.000\text{TL} = 1.000\text{TL}$ kahve takımının fiyatıdır. Bu fiyat aynı zamanda gözlemlenebilir satış fiyatı olan 1.000-1.500TL aralığında olduğu için standardın 78. Paragrafına da uygundur.

2.3.6. Değişken Bedelin Dağıtımı

Bazı sözleşmeler değişken veya belirli eşik değerlere göre ya da karşılaşılan veya ulaşılan olaylara bağlı olan bir bedel içerebilir. İşlem fiyatının mal veya hizmetlere dağıtılmasında karmaşıklığı artıran bu unsurlar, edim yükümlülüklerine ilişkin belirsizlik ortadan kalktıkça zamanla değişebilir (Pwc, 2019).

Standarta göre müşteri ile yapılan sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel, sözleşmenin tamamıyla veya aşağıdaki durumlarda sözleşmenin bir kısmıyla ilişkilendirilebilir (TFRS 15, prg. 84):

“(a) Tamamıyla olmayacak şekilde, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasıyla (örneğin, bir primin/ek ödemenin, işletmenin taahhüt edilen mal veya hizmetleri belirlenen bir süre zarfında devretmesi koşuluna bağlanması) veya”

“(b) Tamamıyla olmayacak şekilde, 22 (b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını teşkil eden bir seri farklı mal veya hizmet kapsamında taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlerin bir veya daha fazlasıyla (örneğin; iki yıl süreli bir temizlik hizmet sözleşmenin ikinci yılı için taahhüt edilen bedelin belirlenmiş bir enflasyon endeksindeki hareketler baz alınarak arttırılması).”

Değişken bedelin sözleşmenin tamamına ya da farklı mal veya hizmetlere tahsisi bir politika seçimi değil, gerekliliktir. Tamamı ile ilişkilendirilmesi durumunda değişken bedel, her bir edim yükümlülüğüne bağımsız satış fiyatlarıyla orantılı olarak dağıtılır. Aşağıdakilerden her ikisi de geçerliyse değişken bedel yalnızca bir edim yükümlülüğüne dağıtılır. İşlem bedelinin aşağıdaki şartları karşılamayan kısmının dağıtımında ise işlem bedelini standartta belirtilen şekilde edim yükümlülüklerine dağıtır (BDO, rise.articulate.com).

- a. Değişken ödeme şartları, yalnızca bu edim yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti devretme çabalarıyla ilgilidir ve
- b. Edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmetlere dağıtım, satıcının mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak etmeyi beklediği bedelin gösterilmesi amacıyla tutarlıdır.

Örnek 1: İşletme her biri zamanın belirli bir noktasında yerine getirilen iki edim yükümlülüğünü temsil etmeye karar verdiği X ve Y fikir mülkiyet lisansını sırasıyla 800TL ve 1000TL bağımsız satış fiyatıyla müşteriye devretmek üzere bir sözleşme yapmıştır.

X lisansı için fiyat sabit olarak 800TL'dir. Y lisansı için fiyat ise sözleşmede bedelin lisansı kullanan ürünlerin gelecekteki satışlarının %5 olarak belirlenmiştir. İşletme standardın değişken bedelin tahminine ilişkin beklenen değer yöntemini kullanarak satışa bağlı telif bedelinin 1.000TL olacağını tahmin etmektedir.

İşletme X lisansının tamamen sabit fiyat içermesi, değişken bedelin ortaya çıkışının yalnızca Y lisansını devretmenin bir sonucu olduğunu ve beklenen 1.000TL'lik telif bedelinin işlem bedelinin dağıtımını amacıyla tutarlı olduğu sonucuna varmıştır. Çünkü, Y lisansının telifle bağlı satış değeri, tek başına satış fiyatına ve 800TL'lik sabit tutara yakındır.

İşletme X lisansını devrettiği anda satış bedelini hasılat olarak muhasebeleştirirken, Y lisansı telif hakkı satışlarına bağlı olduğu için devir anında muhasebeleştirilmez. Muhasebeleştirme B63 paragrafı uyarınca sonraki satışlar gerçekleştiğinde yapılır (IFRS, 2014: B386-B387).

İade haklı satışlar ile puan uygulamaları da değişken bedelin dağıtımına örnek verilebilir. İşletmeler müşterilerin devamlılığını sağlamak amacıyla sadakat kartları çıkarmaktadır. Müşteri alışveriş yaptıkça önceden belirlenen orana göre karta belirli bir süreliğine puan yüklenmektedir. Müşteri, belirlenen süre içinde puanı kullanırsa veya kullanım süresi geçerse puan tutarı gelir olarak kaydedilir (Kaval vd. 2021:165-166).

Örnek 2: ABC giyim mağazası kayıt yaptırmak şartı ile ABC kart ile yapılan alışverişlerde %1 oranında hediye puan vermekte ve hediye puanlar yıl sonuna kadar kullanılabilir. İşletme önceki deneyimlerine göre hediye puanların %70'inin kullanılacağını tahmin etmiştir. Şirketin 01.03.2022 tarihinde ABC kart ile yaptığı satışların tutarı 100.000TL'dir. Buna göre işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımını şu şekilde belirlenir.

Kartlı satılan ürün tutarı	= 100.000TL
Puan tutarı	= 700TL (100.000 * %1 * %70)
Toplam	= 100.700TL
Dağıtılan İşlem Fiyatı	
Kartlı satılan ürünler	= 99.304,87TL (100.000/100.700)*100.000
Puan	= 695,13TL
Toplam	= 100.000TL

ABC giyim gün sonunda 99.304,87TL'yi hasılat olarak 600 Yurt İçi Satışlar hesabına yazarak kaydı alır. Puan olarak verilen 695,13TL'yi ise yükümlülük olarak kaydeder ve kullanıldığında veya kullanım süresi dolduğunda hasılat olarak kayda alır (Kaval vd. 2021: 167).

2.3.7. İşlem Bedelinde Değişimler

Müşteri ile yapılan sözleşmenin başlamasından sonra, belirsizliklerin ortadan kalkması veya şartların değişmesiyle birlikte işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedeli değiştiren çeşitli sebepler olduğundan işlem bedeli değişebilir. İşlem bedelinde sonradan ortaya çıkan değişimler (sözleşme değiştirilmedikçe) sözleşme başlangıcındaki esaslara göre edim yükümlülüklerine dağıtılır. Yani mal veya hizmetlerin fiyatlarında sonradan meydana gelen değişiklikler dikkate alınmaz. İşlem bedelinde değişikliğin meydana geldiği dönemde yerine getirilmiş edim yükümlülüğüne (teslim edilmiş mal veya hizmet) isabet eden tutarlar hasılat veya hasılattan indirim olarak finansal tablolara alınır. Standardın 85. Paragrafındaki şartlar sağlanıyorsa sözleşmede belirtilen bir veya daha fazla (tamamı değil) edim yükümlülüğüne değişikliği dağıtır (TFRS 15, prg. 87-89).

İşletme sözleşme değişikliklerinin işlem bedeli üzerindeki etkisini, standardın sözleşme değişikliklerine ilişkin hükümlerine göre muhasebeleştirir. Sözleşme değişikliğinden sonra işlem bedelinde meydana gelen değişimleri ise aşağıdaki yollardan uygulanabilir olanını kullanarak muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. 90).

- “İşlem bedelindeki değişikliğin sözleşmedeki değişiklikten önce taahhüt edilen bir değişken bedele atfedilmesi ve sözleşme değişikliğinin 21 (a) paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmesi durumunda, işletme, işlem bedelindeki değişikliği sözleşmedeki değişiklikten önce sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtır.”

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

Örnek 1: Bir inşaat firması yüklenici olarak, müşterisine ait bir arsa üzerinde alışveriş merkezi inşaatı, iç ve dış güvenlik kamerası kurulumu ve çevre düzenlemesi işlerini içeren sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli toplam 20.000.000 TL’dir. 1 Mayıs 2021 tarihinde imzalanan sözleşmeye göre alışveriş merkezi binasının 1 Nisan 2022 tarihine kadar bitirilmesi halinde 250.000TL prim kazanacaktır. Gecikilen her hafta için prim tutarı 25.000TL eksik ödenecektir.

İşletme sözleşmenin başlangıcında alışveriş merkezi inşaatı, iç ve dış güvenlik kamerası kurulumu ve çevre düzenlemesi işlerinin birbirinden farklı işler olduğu ve bu nedenle farklı edim yükümlülüklerini temsil ettiği sonucuna varmıştır. Standardın 85. Paragrafına göre değişken bedelin yalnızca alışveriş merkezi yapımına tahsis edilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır. İşletme daha önceki deneyimlerine göre beklenen değer yöntemini kullanarak taahhüt edilen alışveriş merkezinin iki hafta gecikeceğini bu nedenle tahsil edilecek primin 200.000TL olacağını hesaplayarak işlem fiyatını nispi tek başına satış fiyatına göre aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

Alışveriş merkezi	4.200.000TL (4.000.000 + 200.000 prim)
İç ve dış güvenlik kamerası	400.000TL
Çevre düzenlemesi	<u>600.000TL</u>
Toplam	5.200.000TL

İşletme edim yükümlülüklerini zaman içinde yerine getirecektir. İlerlemenin ölçümü için işin doğası gereği girdi yöntemini kullanmaktadır. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla işin %80’lik kısmının tamamlandığı ve kalan kısmın ise 1 Nisan tarihine kadar tamamlanacağı tahmin edilmektedir. Bu durumda sözleşmenin başlangıcında 2 haftalık gecikme yaşanabileceği için işlem fiyatına dahil edilmeyen 50.000TL’nin dikkate alınarak işlem bedelindeki değişimin hasılatı yansıtılması gerekir. 31 Aralık tarihinde alışveriş merkezi yapımına ilişkin hasılatın toplamda $(4.250.000 \times 0,80)$ 3.400.000TL olarak finansal tablolara alınması gerekir (EY, 2019:261-262).

Örnek 2: İşletme A ve B mallarının teslimini içeren toplam 8.000TL + 1.000TL değişken bedel içeren bir sözleşme imzalamıştır. A ve B mallarının ayrı ayrı

tek başına satış fiyatı 4.000TL'dir. Standardın 85. Paragrafı karşılanmadığı için değişken bedel sözleşmenin tamamına uygulanmıştır. Bu durumda her bir mal için bedel 4.500TL olur. İşletme A malını teslim edip bedelini tahsil ettikten sonra sözleşme değiştirilmiş ve 2.000TL değerinde C malı dahil edilmiştir. C malının tek başına satış fiyatı 3.000TL'dir. B malının tek başına satış fiyatı ise 4.500TL'dir.

Yeni durumda kalan sözleşme bedeli 6.500TL (B malı için 4.500TL + C malı için 2.000TL) olur. Bu durumda kalan 6.500TL'nin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatına orantılı olarak yeniden dağıtılması gerekir. B malına sabit tutar olarak 3.900TL $[(4.500/7.500)*6.500]$ yazılır ve bunun 300TL'si değişken bedel 3.600TL'si sabit bedeldir. Aynı şekilde C malına 2.600TL $[(3.000/7.500)*6.500]$ yazılır ve bunun 200TL'si değişken bedeli 2.400TL'si sabit bedel olur.

Örnek 3: İnternet servis sağlayıcılığı işi yapan işletme, müşterisi ile 2 yıllık bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme gereğince müşterinin ödeyeceği aylık tutar vergiler dahil 100TL'dir. 4. Ayda işletmeye bağlı sebeplerden ötürü bir hafta boyunca hizmet kalitesinde sorunlar yaşanmıştır. İşletme, sorun kendisinden kaynaklandığı için müşterisinin talebi üzerine, cari ayda 25TL'lik bir kredi sağlamıştır. Verilen şerefiye kredisi yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğü ile ilgili olduğundan kredinin tamamı verildiği ayda işlem fiyatında indirim olarak muhasebeleştirilir (KPMG, 2019:111).

2.4. Beşinci Adım: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

Hasılat standardının beşinci ve son aşaması edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlı olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi aşamasıdır. İşletme sözleşmede taahhüt etmiş olduğu mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık devredilmiş olur (TFRS 15, prg. 31).

Standart, hasılatın tespiti ve kaydedilmesi için sözleşmenin önemi üzerinde durmaktadır. İşletme sözleşmenin başlangıcında belirlenen her bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak mı (otel konaklaması vb.) yoksa belirli bir anda mı (yemek satışı vb.) yerine getireceğini belirlemek zorundadır (TFRS 15, prg. 32).

Bir mal veya hizmetin kısa bir süre için bile olsa müşterinin eline geçmesi varlık olduğunu gösterir. Varlığın **kontrolü**, o varlığın kullanımını yönetebilme ve

varlığın kalan faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücüdür. Yani kontrol, varlığın kullanımını başka işletmelerin yönetmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleme gücünü kapsar. Bir varlığın faydası aşağıdakiler gibi doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen nakit girişleri veya nakit çıkışlarından sağlanan tasarruf şeklinde nakit akışlarıdır (TFRS 15, prg. 33).

- a. Varlığın mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),
- b. Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,
- c. Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,
- d. Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- e. Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,
- f. Varlığın elde tutulması.

İşletmenin varlığın kontrolünü öncelikle müşteri açısından değerlendirmesi gerekir. Böylelikle bir mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmediği sözleşmeler (konsinye satış gibi) için hasılatın muhasebeleştirilmesi riski azaltılmış olur. Ayrıca, işletme müşterinin kontrolü devralıp almadığına dair değerlendirme yaparken anlaşmanın, varlığın geri satın alma opsiyonlu veya şartlı olup olmadığını da dikkate alması gerekir (Pwc, 2019:6-2).

Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesini edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlamıştır. Edim yükümlülükleri ise zamana yayılı olarak veya zamanın belirli bir noktasında yerine getirilebilir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi de edim yükümlülüklerinin gerçekleştirilme biçimlerine göre ya zamanın belirli bir noktasında ya da zaman içinde yapılır (Aktaş ve Varol, 2011:37).

Genellikle mal satışlarında yükümlülüğün yerine getirilmesi malın müşteriye teslim edilmesiyle birlikte, kontrolün de müşteriye geçmesi anlamına gelir ki böylece, yükümlülüklerde bir anda yerine getirilmiş olur. Ancak, sipariş üzerine yapılan üretimlerde ürün, siparişi veren müşteriye göre hazırlandığı ve başka bir müşteriye normal şartlarda satışının mümkün olmaması nedeniyle edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi zamana yaygın olabilir. Hizmet satışlarındaki durum ise genellikle edim yükümlülüklerinin zamana yayılı bir şekilde yerine getirilmesi şeklindedir. Zamana yayılı edim yükümlülüklerinin en tipik örneği yıllara yaygın inşaat taahhüt projeleridir (Şavlı, 2016:36).

2.4.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

Aşağıdaki şartlardan birinin sağlanması halinde mal veya hizmetlerin kontrolü zaman içinde müşteriye geçer ve hasılat zaman içinde finansal tablolara alınır (TFRS 15, prg. 35).

a. **İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı alıp tüketmesi.** Bu kriter çoğunlukla hizmet sözleşmelerinde karşımıza çıkar. Birçok hizmet sözleşmesinde işletmenin yerine getirdiği yükümlülük, varlığın müşteri tarafından eş zamanlı olarak alınıp tüketilmesinden dolayı geçici bir varlık yaratılmasına neden olur (Özerhan vd., 2015:218). Temizlik, yemek hizmeti gibi rutin veya tekrarlanan hizmetler, edimin sağladığı faydayı müşterinin eş zamanlı olarak tüketmesine örnek verilebilir (TFRS 15, prg. B3).

Bu kriter tipik olarak hizmet olarak görülmeyen elektrik, doğalgaz veya diğer emtia sözleşmeleri için de geçerli olabilir. Örneğin, işletme doğalgazın müşteri tarafından alındığı anda tüketildiğini varsayabilir (Pwc, 2019:6-3). Bu tür durumlarda işletme, kalan edim yükümlülüklerini tamamlamak için başka bir işletmenin o güne kadar yapılan işleri büyük ölçüde yeniden yapması gerektiği kanaatine varırsa, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak ifa eder. İşletmenin o güne kadar tamamladığı işi başka bir işletmenin yeniden yapıp yapmayacağına karar verilirken aşağıdaki iki varsayım kullanılır (TFRS 15, prg. B4).

- Kalan edim yükümlülüklerinin başka bir işletmeye devrini engelleyen, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamaları veya fiili sınırlamalar göz ardı edilir,
- İkame işletmenin, işletmenin şu anda kontrol ettiği varlıktan sağladığı faydayı elde edemeyeceği varsayılır.

Örneğin, yük taşımacılığı yapan bir taşıma şirketi, malları A noktasından C noktasına taşımak için müşterisi ile sözleşme yaptığında, mallar taşınırken hasılatı muhasebeleştirir. Mallar tüm mesafe boyunca taşınmayıp B noktasına kadar taşınsa bile, yeni işletme tekrar A noktasından taşımaya başlamayacağından ve müşteri taşımadan dolayı fayda sağladığından, yeni işletme ile ilgili sınırlamalar olsa dahi bu durum göz ardı edilir (Pwc, 2019:6-3).

b. **İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi.** İşletme kontrolün devrine

ilişkin değerlendirmeyi yaparken standardın 31-34 ve 38'inci paragraflarındaki kontrole ilişkin hükümleri uygular. Oluşturulmakta veya geliştirilmekte olan varlık maddi veya maddi olmayan varlık olabilir (TFRS 15, prg. B5).

İnşaat taahhüt işleri ile araştırma ve geliştirme sözleşmeleri bu türde düzenlemelere örnek verilebilir. Çünkü müşterinin devam eden işi kontrol ettiğine dair bulgular vardır (Pwc, 2019:6-4). Örneğin, TOKİ'ye bina inşa eden bir inşaat taahhüt firması düşünelim. Firma binayı inşa ettikçe TOKİ'nin mülkiyetine sahip olduğu varlık oluşmaktadır. İnşaatın tamamlanmasıyla TOKİ, gerçekleşen işin bedelini öder ve kalan işi başka bir işletmeye ihale eder. Bu varlığın, inşaat taahhüt firması için alternatif bir kullanımı söz konusu değildir. Bununla birlikte, bir havayolu firması için üretim yapan bir uçak üretim işletmesi, uçak üretirken, havayolu şirketinin fayda elde etmesi mümkün olmadığından zamana yayılı bir teslim söz konusu olmaz (Kaval vd. 2021:168).

c. İşletmenin ediminin alternatif kullanıma sahip bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması. Bu kriter ilk iki kriterin uygulamasının zor olduğu durumlarda kontrolün devredilip devredilmediğini değerlendirilerek hasılatın zaman içinde muhasebeleştirilmesini sağlamak için geliştirilmiştir. Alternatif kullanımı olmayan veya alternatif kullanımı kısıtlanmış olan, danışmanlık hizmetleri gibi müşteriye özel hizmetlerin değerlendirilmesinde faydalı bir kriterdir (Pwc, 2019:6-5).

Bir varlığın **alternatif bir kullanıma** sahip olup olmadığının değerlendirilmesinde, işletmenin bu varlığı başka bir müşteriye satmak gibi kolayca yönetebilme olanağı, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamalar ve fiili sınırlamaların etkileri dikkate alınır. Sözleşmenin feshi olasılığı, alternatif kullanımda dikkate alınmaz. Sözleşme, bir varlığın alternatif kullanımını önemli ölçüde kısıtlıyor ve müşteri, taahhüt edilen varlıkla ilgili haklarını hukuki yollara başvurarak alabiliyorsa önemli bir kısıtlama vardır. Bununla beraber sözleşmeyi ihlal etmeden ve önemli sözleşme maliyetlerine katlanmadan, taahhüt edilen varlığın başka bir varlıkla değiştirilebilir olduğu durumlarda, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlama önemli değildir. İşletme, bir varlığın alternatif kullanımı için önemli ekonomik kayıplara katlanıyorsa, varlık üzerinde önemli bir sınırlama mevcuttur. Önemli ekonomik kayıp, işletmenin varlık üzerinde yeniden çalışması için önemli maliyetlere katlanması

gerektiğinde veya varlığı satmak istediğinde önemli bir zarar riskiyle karşılaşması durumunda ortaya çıkabilir (TFRS 15, prg. B6-B8).

Müşteriye devredilecek varlığın alternatif bir kullanımının olup olmadığı sözleşme başlangıcında belirlenir ve edim yükümlülüğünü önemli ölçüde değiştirmedikçe güncellenmez (KPMG, 2019:118).

Örnek 1: Otomobiller için hidrolik sistem üreten E.H. işletmesi M müşterisi ile cabrio araç hidrolik sistemi üzerine anlaşma imzalamıştır. Sözleşmenin başlangıcında üretilecek ürünün miktarı, teslimine ilişkin şartlar ve özellikleri belirlenmiştir. Ürün, piyasaya yeni çıkacak bir araç için olup, piyasada aynı boyutlarda ve özelliklerde başka bir araç bulunmamaktadır. E.H. işletmesi için hidrolik sistemin başka bir otomobil üreticisine satılmasını engelleyen pratik bir sınırlama mevcuttur. Bu sınırlama, ürünün yalnızca belirtilen otomobil için geliştirilmiş olmasıdır. Bu nedenle ürünün alternatif kullanımı söz konusu değildir.

İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirememesi dışındaki bir sebeple sözleşmenin müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi halinde, işletme o güne kadar yerine getirdiği edim yükümlülüklerinden dolayı (danışmanlık hizmetleri gibi) bir tutarın tahsiline hak kazanmış olur. Bu tutar sadece işletme kârındaki kayıpların telafisinden çok, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin satış fiyatına yaklaşan bir tutar (katlanılan maliyetler + makul bir kâr marjı vb.) olabilir. Makul kâr marjı, sözleşme yerine getirilseydi elde edilecek kâr tutarına eşit olmak zorunda olmamakla birlikte, işletme için aşağıdaki tutarlardan birinin kazanılmasına hak sağlamalıdır (TFRS 15, prg. B9). Bunlar;

- Sözleşmenin müşteri (veya diğer bir taraf) tarafından feshinden önce sözleşme kapsamındaki işletmenin edimini makul ölçüde yansıtan, sözleşmede yer alan beklenen kâr marjının bir oranı veya
- Sözleşmeye özgü marjın, işletmenin benzer sözleşmelerden elde ettiği getiriden yüksek olması durumunda, işletmenin benzer sözleşmelere ilişkin sermaye maliyeti üzerinden makul bir getiridir.

Örnek 2: Terazî Hukuk AŞ isimli işletme, X firması ile hukuki konularda danışmanlık yapmak ve davalarını takip etmek için 2 yıllık bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre müşteri, hukuk firmasının sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklanan bir nedenle sözleşmeyi feshederse, hukuk firmasının katlandığı maliyetler + %20 oranında bir farkı tazmin

etmek zorundadır. Belirlenen oran hukuk firmasının diğer sözleşmelere uyguladığı kâr oranına yakındır. Müşteri, 6 ayın sonunda gerekçe belirtmeden sözleşmeyi feshederek başka bir hukuk firması ile anlaşmıştır. Mesleki görüş, müşteriye özel durum ve koşullarla ilgili olduğundan hukuk firması için alternatif bir kullanım oluşturmaz. Dolayısıyla, o güne kadar sağladığı hizmetleri başka bir müşteriye yönlendiremez. Standardın B9-B13 hükümleri gereğince bugüne kadar tamamladığı edim yükümlülüklerini, maliyet + makul bir kâr oranı ile (%20) isteme hakkı vardır. Bu durumda işletme, edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine ilişkin ilerlemeyi ölçerek hasılatı zaman içinde muhasebeleştirir (IFRS, 2014:B366).

Tamamlanan edim karşılığı hak edilen tahsil hakkı, koşulsuz olmak zorunda değildir. Çoğu zaman hedefe ulaşmayla veya edim yükümlülüğünün tamamen ifasıyla koşulsuz bir tahsil hakkına sahip olunur. İşletme, o güne kadar tamamlanan bir edime karşılık tahsil hakkının olup olmadığını değerlendirirken, eğer sözleşme, taahhüdün yerine getirilememesinden başka bir nedenle feshedilseydi, tamamladığı edim yükümlülüğü karşılığında bir bedel tahsil edip edemeyeceğini (ödeme talebi veya alıkoyma hakkı ile) dikkate alır (TFRS 15, prg. B10).

Bazı sözleşmeler müşterinin fesih hakkı olmayacak veya sadece belirli bir anda fesih hakkı olacak şekilde düzenlenebilmektedir. Müşteri, fesih hakkı yokken sözleşmeyi feshederse sözleşme ve kanunlar, sözleşmede belirtilen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinin devamını ve müşteriden taahhüt ettiği bedeli ödemesini isteme hakkı vermektedir. Bu durumda işletme o güne kadar tamamladığı edim yükümlülüğü karşılığında bir tahsil hakkına sahip olmuş olur (TFRS 15, prg. B11).

İşletme, tahsil hakkının varlığını ve hukuken icra edilebilirliğini değerlendirirken sözleşme hükümleri ile birlikte bunu destekleyecek veya geçersiz kılacak mevzuatı veya içtihatları da göz önünde bulundurur. Ödeme hakkının varlığı ve uygulanabilirliği değerlendirilirken aşağıdaki faktörler dikkate alınır (TFRS 15, prg. B12).

- Mevzuat, idari uygulama veya içtihatların sözleşmede belirtilmemiş olsa bile o güne kadarki edim karşılığında tahsil hakkı vermesi,

- İlgili içtihatla, benzer sözleşmelerde o güne kadar tamamlanan edim karşılığı benzer tahsil haklarının hukuki etkisinin bağlayıcı olmadığı belirtilmesi,
- Ticari uygulamalarına göre tahsil hakkını uygulamayı tercih etmeyen işletme için yasal olarak bu hakkın kaybedilmesine neden olması gerekir. Öte yandan, işletmenin benzer sözleşmelerdeki tahsil hakkından feragat etme yönündeki tercihi bakılmaksızın, müşteriyle yaptığı sözleşmede o güne kadar tamamladığı edimi karşılığındaki tahsil hakkını uygulamayı sürdürüyorsa, işletme tahsil hakkına sahip olmaya devam edecektir.

Sözleşmede belirlenmiş olan ödeme planının varlığı, işletmenin tahsil hakkının olduğunu mutlak olarak göstermez. Ödeme planı ödenecek bedelin zamanını ve tutarını belirtse de her zaman o güne kadar tamamlanan edimin karşılığı olmayabilir. Bunun nedeni, tahsil edilen bedelin işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmemesinin dışındaki sebeplerle iade edilebilir olmasından olabilir (TFRS 15, prg. 13).

2.4.2. Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

Zamana yayılı olarak yerine getirilen her bir edimin tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin işletme tarafından ölçülmesi ve hasılatın zamana yayılı olarak finansal tablolara alınması gerekir. İlerlemeyi ölçmekteki amaç, işletme tarafından taahhüt edilmiş olan mal ve hizmetlerin kontrollünün, ölçüm tarihi itibarı ile müşteriye devrine ilişkin yerine getirdiği edim yükümlülüklerinin belirlenmesidir (TFRS 15, prg. 39).

İşletme, benzer durumlar için tutarlı olacak şekilde zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi kullanır. Raporlama dönemi sonunda zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerine ait ilerleme yeniden ölçülür (TFRS 15, prg. 40).

İşletme, edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi makul bir biçimde ölçtüğü müddetçe zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerine karşılık gelen hasılatı muhasebeleştirir. Bunun için güvenilir bilgilere sahip olabileceği uygun bir ilerleme ölçümünü kullanması gerekir. Aksi halde

ilerlemeyi makul bir şekilde ölçemez. Bazen edim yükümlülüğünün sonucu makul bir şekilde ölçülemese bile işletme, edimini yerine getirirken katlandığı maliyetleri karşılamayı bekler. Böyle durumlarda edim yükümlülüğünün sonucu makul bir şekilde ölçülünceye kadar hasılat sadece katlanan maliyet tutarı kadar muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 44-45).

Uygun ilerleme ölçüm yöntemleri girdi ve çıktı yöntemleridir. İşletme uygun yöntemi seçerken müşteriye devredeceği mal veya hizmetin niteliğini dikkate alır (TFRS 15, prg. 41). Örneğin, inşaat taahhüt işinde girdi yönteminin kullanılması uygun olabilir.

İşletme, ilerleme ölçüm yöntemini uygularken kontrolü müşterisine devrettiği mal ve hizmetler için ilerleme ölçümünü dikkate alır, aksi durumda ise ilerleme ölçümünü dikkate almaz. Zamana bağlı olarak şartlar değiştikçe edim yükümlülüğünün ifasındaki değişimi yansıtmak için ilerleme ölçümü güncellenir ve muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 42-43).

Zamana yayılı edim yükümlülüklerinin ifasına ilişkin ilerlemenin ölçülmesinde kullanılan girdi ve çıktı yöntemleri aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır.

Tablo 3: Girdi ve Çıktı Yöntemlerinin Karşılaştırması

PERFORMANSIN ÖLÇÜMÜNDE KULLANILACAK YÖNTEMLER			
Tanım	Örnekler	Avantaj	Dezavantaj
Çıktı Yöntemleri			
Verilen mal veya hizmetlerin toplam verilmesi tahmin edilen mal veya hizmetlere oranı	•Bugüne kadarki performansın ölçümü •Alınan sonuçların değerlendirilmesi •Belirli dönüm noktalarına ulaşılması •Üretilen veya sevk edilen miktar	•Muhtemelen işletmenin performansını aslına uygun yansıtan en iyi yöntem	•Doğrudan gözlemlenemeyebilir, •Bilgiye ulaşmak maliyetli olabilir.
Girdi Yöntemleri			
Katlanan maliyetlerin (girdilerin) toplam katlanması tahmin edilen maliyetlere oranı	•Kullanılan kaynaklar •Gerçekleşen maliyetler •İşçilik saatleri •Makine saatleri	•Girdiler eşit dağılıyor ise hasılat da doğrusal olarak yansıtılabilir	•Girdiler ile kontrolün transferi doğrudan ilişkili olmayabilir

Kaynak: Şavlı, 2016:38

2.4.2.1. Çıktı Yöntemleri

“Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır” (TFRS 15, prg. 35). Yani bu yöntem mal ve hizmetleri, müşteriye devredildiği günkü değeri (işlem fiyatı) üzerinden finansal tablolara alır.

Çıktı yöntemlerine üretilen veya teslim edilen birim sayısı, geçen süre, ulaşılan hedefler, o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar ve elde edilen sonuçlara ilişkin değerlendirmeler örnek olarak verilebilir. İşletme seçtiği çıktının, edimin tamamen ifasına ilişkin ilerlemeyi doğru ölçüp ölçmediğini dikkate almalıdır. Örneğin, kontrolü müşteriye geçmiş tamamlanmış mallar ve yapım aşamasındaki işler için çıktı yöntemi işletmenin edimini doğru olarak göstermez (TFRS 15, prg. 35). Böyle durumlarda girdi yöntemini tercih etmesi daha doğru olabilir.

Örnek 1: Befit Spor Salonu, müşterisi ile 1 yıllık bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre müşteri, salondan istediği zaman sınırsız olarak faydalanması karşılığında aylık 100TL tutarında ödeme yapacaktır.

İşletme spor salonunu müşterinin kullanımına her an açarak edim yükümlülüğünü yerine getirmektedir. Müşteri, spor salonunu kullandıkça aynı anda fayda elde etmektedir. Bu yüzden işletme edimi standardın 35 (a) paragrafına göre zamana yayılı olarak yerine getirdiği sonucuna varmıştır. Aynı zamanda müşteri spor salonunu yıl boyunca eşit olarak kullanma hizmetinden müşterinin faydalandığını belirlemiş ve ilerlemeyi geçirilen zamana bağlı olarak çıktı yöntemi ile ölçmenin doğru olacağı sonucuna varmıştır. Bu durumda gelir her ay düzenli olarak 100TL olarak muhasebeleştirilmelidir (IFRS, 2014:B370).

İşletme pratik bir çözüm olarak müşterisine o güne kadarki edimine karşılık olarak fatura düzenleme hakkına sahipse, fatura hakkına sahip olduğu kadar hasılatı muhasebeleştirir (TFRS 15, prg. B16).

Örnek 2: İşletme işyerinin temizlik işleri için Temizlik firması Mak-Tem ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşme saatlik ücret üzerinden yapılmıştır. İşletme o güne kadar kendisine sağlanan temizlik hizmeti saati sayısına göre fatura kesme hakkına sahip olduğu için kolaylaştırılmış yöntemi tercih edebilir.

2.4.2.2. Girdi Yöntemleri

Girdi yöntemleri, sözleşmeye ilişkin ilerlemeyi, işletmenin o güne kadar katlandığı emek ve girdileri, sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılacak toplam girdilere oranı olarak ölçüp hasılatı finansal tablolara alan yöntemlerdir. Girdiler tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, harcanan zaman veya makine saati olabilir (TFRS 15, prg. B18). İlerlemenin ölçülmesinde hangi girdilerin kullanılacağı edim yükümlülüğüne göre işletme tarafından muhakeme yoluyla belirlenir (Pwc, 2019:6-15).

İşletmenin girdileri ile mal ve hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında her zaman doğrudan bir ilişki olmayabilir. Bu girdi yönteminin eksik yönünü oluşturur. Bu nedenle kontrolün müşteriye devrinde işletmenin edimini göstermeyen girdiler bu yönteme dahil edilmez. Örneğin, maliyet bazlı girdi yönteminde aşağıdaki durumlar için ilerlemenin ölçümünde bir düzeltme gerekli olabilir (TFRS 15, prg. B19).

- a. Katlanılan maliyetin edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinde ilerlemeye katkısının olmaması.** Örneğin, metal levhanın kesilmesi suretiyle yapılan üretim sırasında artık metal levhası, istenen nitelikte olmayan ürünler için kullanılan malzeme ve işçilik maliyetleri gibi verimsiz harcamalar.

Örnek 1: BR inşaat şirketi, 5 katlı bir iş hanı inşaatı için 1 Eylül 2021 tarihinde müşterisi ile bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre iş bedeli 10.000.000TL olarak belirlenmiş olan işin teslim tarihi 1 Ekim 2022'dir. Yüklenici firma işin toplam maliyetinin 8.000.000TL olacağını tahmin etmektedir.

31 Aralık 2021 tarihi itibarı ile işletmenin 200.000TL boşa harcanan işçilik ve malzeme maliyetleri dahil (yapılan bazı bölümlerin uygun olmamasından dolayı yıkılıp tekrar yapılması nedeniyle) 2,2 Milyon TL maliyeti bulunmaktadır.

BR inşaat şirketi inşaat tamamlandığında kontrolü müşterisine devredeceği için edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak gerçekleştiğini ve girdi yöntemine göre ilerlemenin ölçümünde katlanılan maliyetlerin oluşması beklenen toplam maliyetlere oranına göre yapılmasının uygun olacağını belirlemiştir.

Eldeki verilere göre 31 Aralık 2021 itibarı ile finansal tablolara alınacak hasılat tutarı aşağıdaki gibi olur;

Toplam iş bedeli		10.000.000TL
Tamamlanma oranı	(2.000.000/8.000.000)	%25
Hasılat	(10.000.000 * 0,25)	2.500.000TL
Maliyet		2.200.000TL
Brüt kâr		300.000TL

b. Katlanılan maliyetin edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinde ilerlemeye orantılı olmaması. Böyle durumlarda yalnızca katlanılan maliyetler ölçüsünde hasılat muhasebeleştirilir. Sözleşmenin başlangıcında aşağıdaki durumların karşılanmasının beklenmesi durumunda katlanılan maliyet tutarı kadar hasılat muhasebeleştirilir.

- Mal farklı değildir,
- Müşterinin mala ilişkin hizmetleri almadan önce malın kontrolünü önemli ölçüde devralması beklenir,
- Devredilen kısmın maliyeti toplam maliyete göre nispeten yüksektir,
- İşletme malı asıl sıfatıyla üçüncü kişilerden tasarım ve üretim süreçlerine dahil olmadan tedarik etmiştir (Taşeron, fason üretim gibi).

Örnek 2: İşletme, müşterisi ile fabrika binası ve makineleri ile birlikte atık bertaraf tesisinin yapımı konusunda 100 Milyon TL bedel karşılığı anlaşmıştır. Anlaşmaya göre önce atık bertaraf tesisi inşa edilecek ve kullanılabilir şekilde müşteriye teslim edilecektir.

İşletme, taahhüt ettiği işin zamana yayılı tek bir edim yükümlülüğü olduğunu belirlemiştir. Fabrika binası için 40 Milyon TL ve atık bertaraf tesisi için 30 Milyon TL ve kullanılacak makineler için 20 Milyon TL olmak üzere inşaatın toplam maliyetinin 90 Milyon TL olması beklenmektedir. İşletme makinelerin kontrolünü müşteriye devretmeden önce ele geçirdiğinden asil olarak hareket etmektedir.

İşletme edim yükümlülüklerinin tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçmek için maliyete dayalı girdi yöntemini kullanmanın uygun olacağını belirlemiştir. İşletme kullanılacak makinelerin üretim ve tasarımında bulunmamış olup yıl içerisinde

makineleri temin etmiştir. Tamamlanan kısma makineler yerleştirilmiş olup müşterinin kullanımına sunulmuştur. İşletme, 31 Aralık tarihinde makineler hariç 20 Milyon TL maliyete katlanmıştır. Makine maliyeti, katlanılan maliyete göre nispeten yüksek olduğundan, ilerlemenin ölçümünde makine maliyetinin dahil edilmesinin uygun olmayacağı değerlendirilmiştir.

Bu durumda tamamlanma oranı %28,5 (20.000.000 / 70.000.000) olur. 31 Aralık tarihinde muhasebeleştirilecek tutar şöyle hesaplanır;

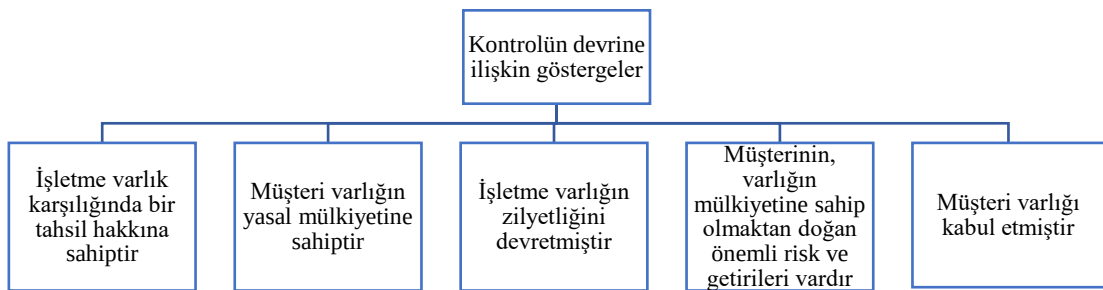
Hasılat	(%28,5 *80.000.000) + 20.000.000	= 42.800.000
Maliyet	20.000.000+20.000.000	= 40.000.000
Brüt Kâr		= 2.800.000

2.4.3. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Zamana yayılarak yerine getirilmeyen edim yükümlülükleri zamanın belirli bir noktasında yerine getirilir. İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirerek kontrolü müşteriye devrettiği zamanın belirlenmesi için standardın 31-34'üncü paragraflarındaki kontrolün devrine ilişkin hükümlere bakılır (TFRS 15, prg. 38).

Genellikle kontrolün ne zaman devredildiğini belirlemek nispeten basit olsa da bazı durumlarda karmaşık olabilir (EY, 2019:305). Standart, kontrolün belirli bir zamanda devrine ilişkin bazı göstergeler sunmuştur.

Şekil 9: Kontrolün Zaman İçinde Devrine İlişkin Göstergeler



Göstergeler müşterinin mal veya hizmetin kontrolünü elde edip etmediğini tek başına göstermediği gibi bütün göstergelerin aynı anda olması da gerekmez. Bazen kontrolün devredildiği noktayı belirlemek muhakeme gerektirebilir. Özellikle sevkiyat yapılan durumlarda muhakeme geçerli olabilir. Örneğin, FOB (Free On Board) yöntemine göre satış yapan işletme, gemide teslim yaparak edim yükümlülüğünü yerine getirir ve malların kontrolünü müşteriye devretmiş olur. Dolayısıyla müşteri taşıma sırasında oluşabilecek hasar veya kayıplardan sorumlu olmuş olur. CIF yönteminde ise (Cost, Insurance and Freight) satıcı ihraç işlemleri, nakliye masrafları ile kayıp ve hasara karşı sigorta işlemlerini yaparak nihai varış yerine teslimden önce kontrolü devreder. Bu durumda nakliye masraflarının ayrı bir edim olup olmadığına karar verir. Taşıma risklerini üstlenmiş olması kontrolün işletmede olduğunu gösterir. İşletme kontrolün hangi noktada devredildiğini buna göre değerlendirmelidir (KPMG, 2019:150-151).

Varlığın kontrolünün müşteriye geçtiğini gösteren göstergeler aşağıdaki gibidir (TFRS 15, prg. 38).

i. İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir. Müşterinin ödeme yükümlülüğünün varlığı, mal veya hizmetin kontrolünü ele geçirdiği anlamına gelebilir. Ancak, geri alınamaz nitelikteki avanslarda ödeme yapsa bile henüz varlığın kontrolünü devralmamıştır.

ii. Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir. Yasal mülkiyet, varlığın kontrolünü dolayısıyla varlık üzerindeki icra edilebilir hakkı ve ondan faydalanmayı ifade eder. Kontrol yetkisini elinde bulunduran taraf, karşı tarafın varlık üzerindeki erişimini kısıtlama yetkisine sahiptir. İşletme ipotek, teminat gibi müşterinin ödememe riskine karşı güvence amacıyla elinde bulundursa bile bu durum müşterinin varlığın kontrolünü elde etmesine engel teşkil etmez. Örneğin, makine satışı yapan işletme müşterinin ödemeyi daha sonra taksitler halinde yapacak olmasından dolayı son taksit yatırılıncaya kadar sattığı makine üzerine ipotek koydursa bile kontrolün müşteriye geçtiği anda işlem bedelini hasılat olarak muhasebeleştirmelidir.

iii. İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir. Zilyetlik genel olarak varlığın kullanımını ve varlıktan fayda elde etmeyi veya başka işletmelerin bu faydayı elde etmelerini kısıtlayabildiğini gösterir. Ancak, geri alım anlaşmaları, konsinye satış gibi anlaşmalarda müşteri zilyetliğinin varlığı, kontrol etme anlamına gelmez. Bazı faturala elde tut anlaşmalarında ise (örneğin, inşaat malzemelerinin bedelinin önceden

tahsil edilmesine rağmen işin ilerleme durumuna göre malların depodan çıkarılması gibi) işletme, malın kontrolünü müşteriye devrettiği halde zilyetliğini elinde bulundurabilir.

Örnek: Yeni bir bilgisayar oyunu çıkaran firma, dünya genelinde distribütörler aracılığı ile oyunu aynı anda satışa sunacaktır. Bundan ötürü distribütörler kendilerine önceden satış için teslim edilen oyun yazılımlarını satışa sunamamaktadır. Distribütörler oyunun kullanımını yönlendirmedikleri ve ondan fayda sağlayamadıkları için yeniden satış kısıtlaması sona erene kadar işletme hasılatı kayıtlara alamaz. Ancak, distribütörlerin nihai tüketicilere satış yasağı devam etmekle birlikte bilgisayar oyununu mağazalara satışı söz konusu olabiliyorsa işletme bu durumda kontrolün devredildiğini düşünerek hasılatı muhasebeleştirebilir.

iv. Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır. Varlığın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devri, varlığın kontrolünün müşteriye geçtiğini gösterebilir. Ancak, işletme mülkiyetin getirdiği risk ve getirileri değerlendirirken, varlığın devrine ilişkin edim yükümlülüğünün dışındaki bir edim yükümlülüğüne yol açan herhangi bir riski kapsam dışında bırakır. Örneğin, işletme bir makinenin satışını bir yıl boyunca her ay yapılacak bakım hizmeti ile beraber gerçekleştirdiğinde kontrolü müşteriye devretmekle birlikte henüz bakım hizmetini yerine getirmemiştir.

Varlığın mülkiyetine ilişkin riskleri, - varlığın çalınması veya zarar görmesine ilişkin kayıplar - eskime, aşırı stok gibi iş ortamındaki değişikliklerden kaynaklanan kayıplar – piyasa değerindeki düşüşler olabilir. Varlığın getirileri ise – varlığın sınırsız kullanımı – varlığı değiştirme yeteneği – varlığı devretme veya satma – varlığı teminat olarak gösterebilme yeteneğidir (EY, 2019:309).

v. Müşteri varlığı kabul etmiştir. Müşterinin varlığı kabul etmesi onu kontrol ettiği anlamına gelebilir. Eğer müşteri ile yapılan sözleşme maddeleri, bir mal veya hizmet üzerinde anlaşılan özellikleri sağlamıyorsa, müşteriye sözleşmeyi iptal etme veya işletmeden telafi edici bir işlem yapmayı isteme hakkı verir. İşletme kontrolün müşteriye geçtiği zamanı tespit ederken sözleşme maddelerini dikkate alır. Sözleşme şartlarına uygun olarak devredilen mal ve hizmetler için kontrolün devrine ilişkin zamanın tespiti bir formaliteden ibarettir. İşletmenin daha önceki benzer sözleşmelerle ilgili deneyimleri, müşteriye istenen şartlarda mal veya hizmetin sağlandığı konusunda kanıt sağlayabilir. Müşteri kabulünden önce hasılatın muhasebeleştirilmesi durumunda, kurulum hizmeti gibi kalan edim yükümlülüklerinin

olup olmadığı işletme tarafından değerlendirilerek muhasebeleştirme yapılmalıdır (TFRS 15, B83-B84).

İşletme, mal veya hizmetlerin sözleşmede belirtilen şartları taşıyıp taşımadığını objektif olarak ölçemiyorsa müşterinin kabulünü bekleyebilir. Böylelikle kontrolün müşteriye geçmesi ile muhasebeleştirme yapar. Deneme süresi sonunda ürünün müşteri tarafından kabulü gerçekleşecek sözleşmelerde müşteri kabulü yapana kadar ya da deneme süresi bitene kadar kontrol müşteriye devredilmez (TFRS 15, prg. B85-B86).

2.5. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri, işi almanın ek maliyetleri ve işi aldıktan sonra tamamlama için katlanılan maliyetler olarak ikiye ayrılır (Şavlı, 2016:62).

2.5.1. Sözleşme Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler

İşletmenin sözleşme yapmak için katlanmak zorunda olduğu ve geri kazanmayı beklediği maliyetlerdir. Bu tür maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilir. Ek maliyetler, satış komisyonları gibi sözleşme yapılmasına bağlı olarak ortaya çıkar. Dolayısıyla işletmenin sözleşme yapılmasaydı katlanmayacağı maliyetlerdir (TFRS 15, prg. 91-92).

Varlık olarak finansal tablolara alınan ek maliyetler, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı olarak sistematik bir şekilde itfa edilir. Sözleşmenin yapılması için katlanılan maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, işletmeler için kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, varlığın itfa süresi bir yılın altındaysa, katlanılan ek maliyetler gider olarak muhasebeleştirilebilir (TFRS 15, prg. 94).

Teklif, satış ve pazarlama maliyetleri ile sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan harç vb. yasal ücretler ve seyahat masrafları gibi maliyetler ek maliyet olarak kabul edilmez. Ek maliyetler müşteriye yansıtılmadığı sürece gider olarak muhasebeleştirilir (Özerhan vd., 2015:221). Müşteriye yansıtılan sözleşme maliyetleri ise varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, rakip firmadaki bir müşteriyi kendi firmasına çeken bir

bayiye ödenen komisyon ücreti sözleşmeye bağlı ek maliyettir. Bu maliyet, sözleşme süresi içinde müşteriye verilen hizmetin maliyeti olduğundan aktifleştirilir.

Örnek: Telekom alanında faaliyet gösteren V firması, T firmasının müşterisini kendisiyle sözleşme yapması karşılığında, diğer firma ile kalan sözleşme süresine ait cayma bedelini karşılıyorsa bu tutar ek maliyet olarak aktifleştirilebilir. Çünkü, cayma bedelinin ödenmesi müşteri ile sözleşme yapılmasına bağlı olarak ortaya çıkmış bir maliyettir.

2.5.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

Müşteri ile yapılan sözleşmeyi yerine getirirken katlanılan maliyetler TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi başka bir standardın kapsamına giriyorsa ilgili standarda göre, girmiyorsa ve aşağıdaki şartların hepsini birden karşılıyorsa varlık olarak TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 95):

- Oluşan maliyetler doğrudan veya muhtemel bir sözleşmeyle ilgili olmalıdır,
- Maliyetler, işletmenin gelecekte yerine getireceği edim yükümlülüklerini kullanacağı kaynakları yaratmalı veya geliştirmelidir,
- Maliyetlerin geri kazanılması beklenmektedir.

Bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakilerden oluşur (TFRS 15, prg. 97):

- Direkt işçilik (Müşteriye doğrudan hizmet sunan personel ücretleri vb.),
- Direkt malzeme (Müşteriye sunulan hizmetin karşılığında kullanılan malzemeler vb.),
- Bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili diğer maliyetler (sözleşme yönetimi ve denetimi maliyeti, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç gereç sigortası ve amortismanı vb.),
- Sözleşme kapsamında müşteriye fatura edileceği açıkça belirtilen maliyetler,
- Bir sözleşme gerçekleştiği için katlanılan diğer maliyetler (taşeronlara yapılan ödemeler vb.)

Aşağıdaki giderlerin ise varlık olarak muhasebeleştirilmeden doğrudan gider yazılması gerekir (TFRS 15, prg. 98).

- Müşteriye fatura edilemeyecek nitelikteki genel yönetim giderleri,
- Sözleşme yerine getirilirken ortaya çıkan ancak, sözleşme bedeline yansıtılmayan boşa harcanan malzeme, işçilik ve diğer giderler,
- Sözleşmede edim yükümlülüklerinin maliyetleri,
- Yerine getirilmiş ya da henüz yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine ait olduğu ayırt edilemeyen maliyetler.

Örnek: Müşterilerin isteğine bağlı olarak özelleştirilmiş üretim yapabilen işletme, araç koltuk kılıfları üretmektedir. X araba firması ile sözleşme yapmak üzere satış müdürünü görevlendirmiş ve bu görevlendirme için 50.000TL seyahat masrafı yapılmıştır. Satış müdürü üretilecek yeni bir aracın üretim ömrü boyunca tüm koltuk kılıflarının üretimi konusunda sözleşme imzaladığından kendisine 30.000TL prim verilmiştir. Daha önceki sözleşmeler ve müşterinin araç üretim politikası değerlendirilerek sözleşmenin 10 yıllık bir ömrünün olduğu tahmin edilmiştir.

İşletme, edim yükümlülüklerini yerine getirebilmek için aşağıdaki başlangıç maliyetlerine katlanmak zorunda olduğunu hesaplamıştır.

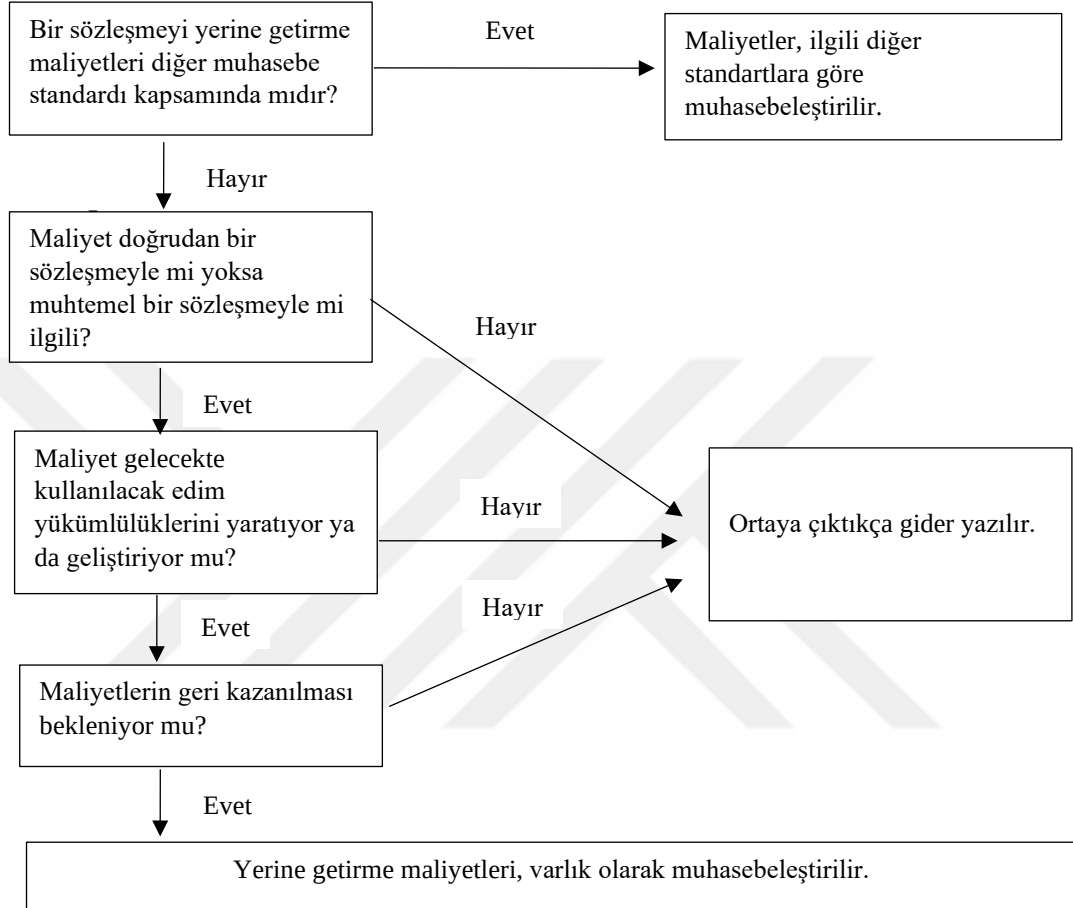
Üretim bandının tasarımı	800.000TL
Otomatik dikiş makineleri	3.200.000TL
Otomasyon yazılımı	400.000TL
Bilgi aktarımı ve test maliyetleri	500.000TL
Toplam	4.900.000TL

Sözleşmenin yapılmasına bağlı olarak ortaya çıkan 50.000TL’lik seyahat masrafı sözleşme imzalanmasaydı da katlanması gerektiğinden gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, satış müdürüne ödenen prim tamamen sözleşmenin yapılmasına bağlıdır. Sözleşme yapılmasaydı katlanılmayacak bir gider olduğundan geri kazanılabilir olduğu varsayılarak 30.000TL’lik prim, varlık olarak muhasebeleştirilir.

Dikiş makinesi için ödenen 3.200.000TL TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilir. Otomasyon yazılımı ise TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilir. Üretim bandının tasarımı ile bilgi aktarımı ve test maliyetleri için yapılan toplam 1.300.000TL’lik harcama ise sözleşmeyi yerine getirme maliyeti olarak aktifleştirilir. Bu maliyetler doğrudan

sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkmıştır ve sözleşme ömrü 10 yıl olarak tahmin edildiğinden bu süre boyunca itfa edilerek gelir tablosuna aktarılmalıdır.

Şekil 10: Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri



Kaynak: Pwc, 2019:11-5

2.5.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

İşletme sözleşme ek maliyetlerini ve yerine getirme maliyetlerine göre aktifleştirdiği varlıkları, varlıkla ilgili mal ve hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak amorti ederek finansal tablolara alır. Ancak, mal ve hizmetlerin müşteriye aktarılmasında zaman içinde değişiklik olursa buna bağlı olarak aktifleştirilen sözleşme maliyetlerinde de güncelleme yapılır. Bu türdeki güncellemeler TMS 8 uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. 99-100).

Ek ve sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinin defter değeri, aktifleştirilen varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerden tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarından, doğrudan bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla ilgili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış direkt işçilik ve malzeme gibi maliyetler çıkarılarak bulunan tutarı aştığında varlık için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (TFRS 15, prg. 101).

Sözleşme maliyetlerine ilişkin değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmadan önce TMS 2, TMS 16 ve TMS 38 gibi standartlar uyarınca aktifleştirilen sözleşmeyle ilgili varlıklar için karşılık ayırır (TFRS 15, prg. 103).

Şartların değişmesine bağlı olarak değer düşüklüğü azaldığında veya ortadan kalktığında ayrılan karşılığın bir kısmı veya tamamını iptal ederek kar veya zarar tablosuna yansıtır. Ancak, varlığın değeri karşılık ayrılmadan önceki değerinden fazla olamaz (TFRS 15, prg. 104).

Örnek: İşletme 2021 yılı sonunda devam eden bir sözleşme kapsamında 500.000TL’lik sözleşme maliyeti varlık olarak finansal tablolara almıştır. Müşteriden tahsil edilecek kalan sözleşme bedeli 1.500.000TL’dir. Müşterinin kredi riskini yansıtmak üzere %10’luk bir düzeltme yapmak gerektiği belirlenmiştir. Henüz gider olarak muhasebeleştirilmemiş gelecekteki sözleşme maliyetleri (sözleşmeyi tamamlamak için gerekli olan tahmini ek maliyetler) 900.000TL’dir. Buna göre değer düşüklüğü testi aşağıdaki gibi yapılır (Tong, 2014:16):

Sözleşme varlığının defter değeri	500.000TL
Geri kazanılabilir tutar	(450.000TL)
Kalan sözleşme bedeli alacağı	1.500.000
Kredi riskini yansıtan düzeltme (%10)	(150.000)
Beklenen alacak tutarı	1.350.000
Gelecekteki sözleşme maliyetleri	(900.000)
Kar/zarar tablosunda gösterilecek değer düşüklüğü	50.000TL

2.6. Standardın Uygulanmasında Dikkate Alınacak Diğer Durumlar

2.6.1. İade Hakkı Tanınan Satışlar

Bazı sözleşmelerde müşteriye ürün devri yapıldıktan sonra müşteriye iade hakkı verilebilir. İade hakkının nedenleri; müşterinin memnun kalmaması, ürünün istenilen kalitede olmaması, bozulması, yeni ürünler için takas, modasının geçmesi vb. olabilir. Ürünün iadesi ile birlikte müşteri aşağıdakilerden birini alma hakkı elde etmiş olur (TFRS 15, prg. B20):

- Ödenen bedelin kısmen veya tamamen iadesi,
- İşletmeye borçlanılan veya borçlanılacak tutarlara karşı uygulanabilecek kredi ve
- İade edilen ürün yerine başka bir ürün.

İade hakkı bir edim yükümlülüğü olmayıp devredilen malların işlem fiyatını etkiler. Hasılat, yalnızca iade edilmesi beklenmeyen ürünler için muhasebeleştirilir. İşletme değişken bedelin tahmininde iade hakkını dikkate almalıdır (Pwc, 2019:8-2).

İade hakkı tanınan mal ve hizmetlerin devrinin muhasebeleştirilmesi için aşağıdakilerin tamamının finansal tablolara alınması gerekir (TFRS 15, prg. B21):

- İade edilmesi beklenen ürünler hariç, devredilen ürünler için hak edilmesi beklenen hasılat,
- İade yükümlülüğü (ertelenmiş gelir) ve
- İade yükümlülüğünün yerine getirilmesiyle birlikte müşteriden ürünlerin geri alınma hakkı karşılığında bir varlık.

İşletme, iade edilmesi beklenen ürünler hariç hak etmeyi beklediği bedelin tahmininde standardın işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin maddelerini uygular. Hak edilmesi beklenmeyen ancak alınan ya da alınacak tutarlar ürünlerin müşteriye devrinde hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Ancak, iade yükümlülüğü olarak finansal tablolara alır ve her dönem sonunda hak etmeyi beklediği tutarı günceller (TFRS 15, prg. B23).

İade edilen ürünlerin ölçümü, ürünlerin (örneğin stokların) defter değerinden bu ürünlerin iade alınması için katlanması beklenen maliyetlerin düşülmesiyle bulunacak tutarın referans alınmasıyla yapılır (TFRS 15, prg. B25).

İşletme hak etmeyi beklediği bedeli belirledikten sonraki dönemlerde aşağıdakileri günceller (BDO, rise.articulate.com):

- Devredilen ürünler karşılığında hak etmeyi beklediği tutarlara ilişkin değerlendirmeyi,
- İade tutarlarına ilişkin beklentilerindeki değişiklikler nedeniyle iade yükümlülüğünün ölçümünü her raporlama dönemi sonunda,
- İade edilecek ürünlerle ilgili beklentilerindeki değişiklik nedeniyle varlığın ölçümünü her raporlama dönemi sonunda günceller. Varlık, iade yükümlülüğünden ayrı olarak sunulur.
- Her raporlama döneminde varlığın ölçümü iade edilecek ürünlerle ilgili beklentilerden dolayı güncellenir.

Müşterilerin renk veya beden değişimi gibi aynı cins, nitelik, durum veya fiyata sahip ürünle yaptıkları değişimler iade hakkı değildir. Benzer şekilde ayıplı malların değişimi standardın B28-B33 paragraflarındaki garanti hükümlerine tabidir.

Örnek: İşletme prosedürleri gereği sattığı ürünlerden kullanılmamış olması koşulu ile 30 gün içinde iade edilen ürünler karşılığında satış bedelinin tamamını iade ederken, ambalajın açılmış ve deneme amaçlı kullanım yapılarak iade edilen ürünler için %90 oranında ödeme yapmaktadır.

İşletme son bir ay içinde maliyeti 500.000TL olan malları 625.000TL ye satmıştır. İşletmenin geçmiş deneyimleri yapılan satışların %1’lik kısmının kullanılmadan, %2’lik kısmının ise deneme amaçlı kullanımdan sonra iade edildiğini göstermektedir. Kullanıldıktan sonra iade alınan ürünlerin yeniden satışı için maliyetinin %5 oranında masraf yapılması gerekmektedir.

Verilen bilgilere göre;

Kullanılmadan geri alınan ürün fiyatı ($625.000 * 0,01$)	= 6.250TL
Geri alınan ürün maliyeti ($500.000 * 0,01$)	= 5.000TL
Kullanıldıktan sonra geri alınan ürün fiyatı ($625.000 * 0,02$)	= 12.500TL
Geri alınan ürün maliyeti ($500.000 * 0,02$)	= 10.000TL
Yeniden satış için ilave harcama ($10.000 * 0,05$)	= 500TL

İşletme satış anında değişken bedel yöntemlerinden beklenen değer yöntemine göre hesapladığı ve iade edilebilir 6.250TL’yi çıkararak kalan 618.750TL’yi (satış maliyeti 495.000TL) muhasebeleştirmelidir. Toplam 18.750TL’yi (satış maliyeti 14.500TL) ise iade yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelidir.

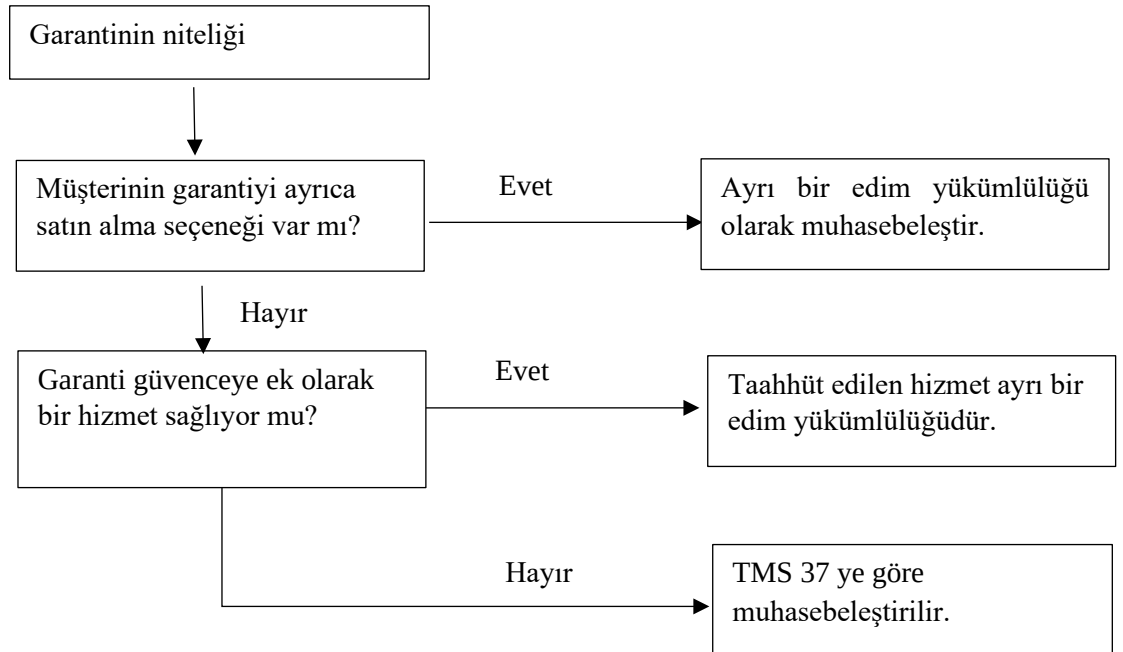
2.6.2. Garantiler

İşletmeler bir mal veya hizmetin satışına bağlı olarak sözleşme, kanun veya ticari teamüllerine göre müşterilerine garanti verebilmektedir. Bazı garantiler ürünle birlikte, o ürünün sözleşmede belirtilen şartları yerine getireceğine dair teminat verirken bazı garantiler ise ilave teminatlar sunarlar (TFRS 15, prg. B28).

Ürünle birlikte verilen zorunlu garanti süreleri, ülkelere ve ürünün niteliğine göre değişiklik gösterebilir. Müşteriye ayrı olarak sunulmayan ve genellikle kanunlara göre verilen garantiler, üründen bağımsız olmadığından ürünle birlikte tek bir edim yükümlülüğünü oluşturur. Bu türdeki garantiler TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B30).

Bazı durumlarda işletme müşteriye uzatılmış garanti opsiyonu sunabilir. Bu durumda garanti ayrı bir hizmet olarak değerlendirilir, çünkü işletme sözleşmede belirtilen ürüne ilave olarak bu hizmeti müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir. Ayrı olarak sunulan garanti için işletme belirlediği işlem bedelini standarda uygun şekilde edim yükümlülüklerine dağıtır (TFRS 15, prg. B29).

Şekil 11: Garanti Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Pwc, 2019:8-3

İşletme, teminat türü (zorunlu) ve hizmet türü (uzatılmış, isteğe bağlı) garantiyi birlikte taahhüt ediyor, ancak bunları makul şekilde ayrı olarak muhasebeleştiremiyorsa, her iki garanti tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B32). İşletmelerin teminat tipi ile ek garanti taahhütlerini ayıramadıkları durumlarda, içinde bulundukları sektöre ait garanti teminat süreleri onlar için bir ipucu olabilir (Atış ve Kurtlar, 2020:166-167). İlave garanti hizmetinin satışına düşen tutar, gelecek dönemlerde kâr veya zarar tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu türdeki garantiler uygulamada daha çok dayanıklı tüketim mallarında görülür (Şavlı, 2016:70).

Bir ürünün ilave bir teminat içerip içermediği değerlendirilirken aşağıdakilere bakılır (TFRS 15, prg. B31):

- a. Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı: Müşterileri ayıplı mallardan korumayı sağlayan ve kanunlardan dolayı sağlanan garantiler ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmazlar.
- b. Garanti süresinin uzunluğu: Garanti süresi ne kadar uzunsa ayrı bir edim oluşturma ihtimalide o kadar yüksektir. Böylelikle üzerinde anlaşılan teminata ilave bir hizmet sağlama olasılığı artmış olur.
- c. İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği: İşletme garanti şartlarını yerine getirmek için belirli işleri yapması gerekiyorsa (örneğin, ayıplı malın iadesinde üstlenilen nakliye hizmeti) bu işler muhtemelen bir edim yükümlülüğüne yol açmaz.

İşletmenin sunduğu ürünün kullanımı sonucunda müşteriye ait herhangi bir malda zarar veya kayıpların yaşanması durumunda bunların karşılanmasını zorunlu kılan kanuni düzenlemeler işletme için ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaz. Örneğin, kullanım talimatına uygun olarak kullanılmasına rağmen patlayan cep telefonuna bağlı olarak meydana gelen evdeki hasarın karşılanması gerektiği kanunlarda belirtilmiş olsa da işletme için zararın karşılanması ayrı bir edim yükümlülüğü değildir. Aynı şekilde işletme ürünlerinin yol açtığı marka, patent, telif hakkı ve diğer hak ihlalleri iddialarından kaynaklanan yükümlülük ve zararlardan müşteriye koruma taahhüdü de ayrı bir edim yükümlülüğü değildir. Bu türdeki yükümlülükler TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B33).

Örnek: F otomobil firması sattığı binek otomobiller için yasal olarak iki yıl veya 60.000km (hangisi önce dolarsa) garanti vermektedir. İlave olarak isteyen

müşterilerine yasal garanti süresinin bitiminden itibaren 20.000TL ye 5 yıl boyunca garanti sunmaktadır. Bu şartlarda yasal garanti süresi otomobilden ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaz. Ancak, ilave beş yıllık garanti süresi ayrı bir edim yükümlülüğü olarak ertelenmiş gelirlere gelecek dönemlerde kâr veya zarara yansıtılmak üzere kaydedilir. Firma, tahmin ettiği garanti kapsamındaki maliyetlerini 375 Garanti Karşılıkları hesabında izlemelidir.

2.6.3. Asıl-Vekil Değerlendirmesi

İşletmeler bir mal veya hizmeti doğrudan müşterilerine satabileceği gibi bazı durumlarda başka bir şirket buna aracılık edebilmektedir. Bu tür işlemler standartta “başka bir tarafın mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına müdahil olması” şeklinde ifade edilmektedir. Mal veya hizmeti sağlayan tarafın standarttaki ilkelere göre asıl mı yoksa vekil olarak mı bulunduğunu sözleşmenin başlangıcında belirlemesi gerekir. Bunun amacı hasılatın muhasebeleştirme zamanı ve tutarına ilişkin belirsizliği ortadan kaldırmaktır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021:29).

Nihai tüketiciye mal veya hizmetlerin ulaştırılmasında, birden fazla tarafın bulunması durumunda işletmelerce asıl-vekil değerlendirilmesi yapılması gerekir. Bu değerlendirmelere örnek olarak internet üzerinden gerçekleştirilen reklam, perakende veya mobil uygulama/oyun satışı, konsinye satış, acente ve taşeronlarca yapılan işler gösterilebilir (Pwc, 2019:10-1). Bu işlem muhakeme yapmayı gerektirir.

Başka bir tarafın, mal veya hizmeti müşteriye sağlanmada müdahil olması halinde işletme, taahhüt ettiği mal veya hizmetleri bizzat sağlıyorsa asıl olarak, diğer taraflarca sağlanan mal veya hizmete aracılık yapıyorsa vekil olarak taahhüdünün niteliğini belirler (TFRS 15, prg. B34). İşletme taahhüdünün niteliğini belirlerken aşağıdakileri değerlendirir (TFRS 15, prg. B34A):

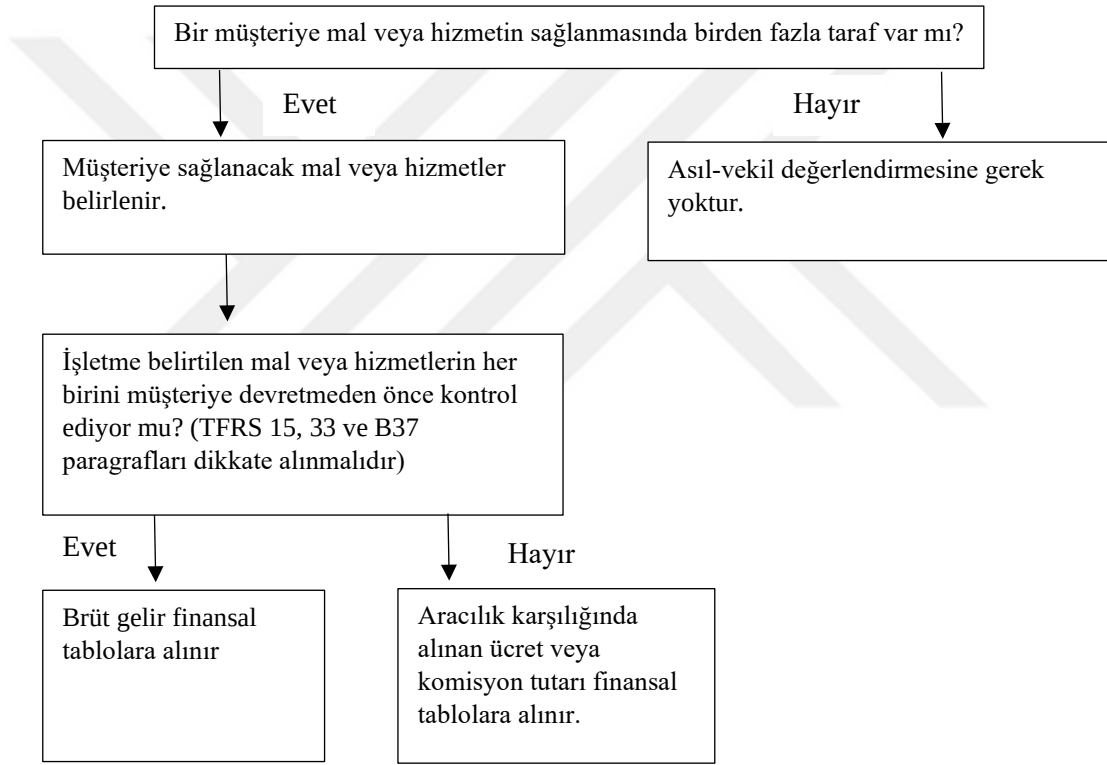
“(a) Müşteriye sağlanacak belirlenmiş mal veya hizmetleri tanımlar ve”

“(b) Müşteriye devri gerçekleştirilmeden önce belirlenmiş her bir mal veya hizmeti kontrol edip etmediğini (33’üncü paragrafta açıklandığı şekilde) değerlendirir.”

İşletme, sözleşmede asıl olarak bulunduğunu değerlendiriyorsa sözleşme bedelini brüt olarak finansal tablolara alır. Ancak, vekil olarak bulunuyorsa sözleşmenin asıl olan tarafına ait mal veya hizmetin bedelini düşerek aracılık faaliyetinden elde ettiği net tutarı hasılat olarak muhasebeleştirir. İşletme, sözleşmede

belirtilen mal veya hizmeti kontrol edebiliyorsa asıl olarak, kontrol edemiyorsa vekil olarak bulunur. Mal üreten veya hizmet sunan taraf, bir mal veya hizmetin kontrolünü devrediyorsa sözleşmenin asıl olan tarafıdır. Bu durumda kendi mal veya hizmetinin kontrolünü müşteriye doğrudan sağladığından asıl-vekil değerlendirmesine gerek yoktur (EY, 2019:129). Örneğin, bir otomobil üreticisi ürettiği otomobillerin kontrolünü bayiye devrediyor ve bayi nihai müşteriye satışını yapıyorsa işletme asıl konumdadır. Ancak, bayi kontrolü devralmadan otomobillerin nihai tüketiciye ulaştırılmasında aracı rolünderse bayi vekil konumundadır.

Şekil 12: Asıl-Vekil Değerlendirmesi



Kaynak: EY, 2019:130

Asıl olan işletme, sözleşmede vekil bulunması durumunda aşağıdakilerden birinin kontrolünü elde eder (TFRS 15, prg. B35A):

- Başka biri taraftan elde edildikten sonra müşteriye devredilen mal veya başka bir varlık
- Başka bir tarafça yerine getirilecek hizmete ilişkin bir hak

- Belirlenmiş mal veya hizmetin müşteriye sağlanması aşamasında, başka bir taraftan elde edildikten sonra diğer mal veya hizmetlerle birleştirilen mal veya hizmetler

Vekil olan işletmenin edim yükümlülüğü, belirlenmiş mal veya hizmetin başka bir tarafça temin edilmesine aracılık etmektir (TFRS15, prg. B36). Bundan dolayı vekil olan işletmenin mal veya hizmet üzerinde kontrol yetkisi yoktur. Vekil, mal veya hizmetin tedarik edilmesinden sorumlu olmayan, stok riskine katlanmayan, fiyatı belirlemede yetkili olmayan, asıl tarafça sözleşmeye konu mal veya hizmetin müşteriye devrinde ortaya çıkan alacak tutarı için kredi riskine maruz kalmayan ve yaptığı işin karşılığında komisyon veya ücret şeklinde ödeme alan taraftır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021:30).

Bir işletmenin belirlenmiş mal veya hizmetleri müşteriye devretmeden önce kontrol ettiğine, yani sözleşmenin asıl tarafı olduğuna ilişkin göstergeler bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdaki gibidir (TFRS 15, prg. B37):

- İşletme belirlenmiş mal veya hizmetin sağlanması taahhüdünün yerine getirilmesinden esas olarak sorumludur,
- İşletmenin, belirlenmiş mal veya hizmetin müşteriye devredilmesinden önce veya müşteriye kontrolün devredilmesinden sonra stok riski vardır. Örneğin, müşteriyle yaptığı anlaşmaya göre yurt dışından temin ettiği malları müşteriye devretmeden önce stoklarına alan ve bu sırada ortaya çıkan doğal afet neticesinde malların zarar görmesi durumunda satıcı işletme stok riskine katlanmış olur. Yine satılan malın müşteri tarafından iade edilmesi halinde stok riski vardır.
- İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin fiyatını belirlemede takdir hakkı vardır. Fiyat asıl olan işletme tarafından belirlenir, ancak bazen vekil olan tarafa aracılık faaliyetinden ek hasılat oluşturması amacıyla fiyatın belirlenmesinde kısmi bir esneklik verilebilir.

Sözleşmede birden fazla mal veya hizmet varsa işletmenin her bir mal veya hizmet için ayrı ayrı asıl-vekil değerlendirmesi yapması gerekir. Bazı edim yükümlülüklerinde asıl, bazılarında vekil olunabilir.

Başka bir tarafın, işletmenin sözleşmeden kaynaklanan edim yükümlülüklerini ve haklarını üstlenmesi halinde işletme, edim yükümlülüğü için hasılatı finansal

tablolarına almaz. Ancak, vekil olarak hareket edip etmediğini değerlendirir (TFRS 15, prg. B38).

Örnek 1: İS işletmesi, internet üzerinden farklı ürünlerin perakende satışlarının yapıldığı bir e-ticaret platformudur. İşletme ürünleri kendisi temin etmemekte sadece ürünlerini satmak isteyen tedarikçilere pazarlama için aracılık yapmaktadır. Tedarikçi tarafından belirlenen fiyatlara göre müşteriler platform üzerinden beğendikleri ürünün siparişlerini vermekte ve seçilen ürünler tedarikçi tarafından temin edilerek müşteriye gönderilmektedir. İS işletmesi siparişin tamamlanabilmesi için müşteriden ödemeyi almaktadır. Tedarikçi firmayla yapılan sözleşme gereği satış bedelinin %15'ini komisyon olarak almakta kalanını tedarikçiye ödemektedir. Müşteri siparişi verdiğinde tedarikçi firmaya ürün bilgisi düşmekte ve fatura, tedarikçi firma tarafından düzenlenerek ürün gönderilmektedir.

E-ticaret işletmesinin edim yükümlülüğü sipariş edilen ürünleri bizzat sağlamak (asıl) değil tedarikçi tarafından sağlanan ürünlere aracılık (vekil) etmektir. Çünkü, malların sağlanması ve kontrol tamamen tedarikçiye aittir. Bununla birlikte e-ticaret işletmesi stok riskine maruz kalmaması, fiyatı belirleme konusunda etkin olmaması ve alacağın tahsili bakımından kredi riskine maruz kalmaması da vekil olduğunun göstergeleridir. Bu durumda e-ticaret işletmesi alacağı komisyon tutarını hasılat olarak kayıtlarına alacakken, tedarikçi firma işlem bedelinin tamamını (brüt tutarı) hasılat olarak kaydeder (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021:30).

Örnek 2: L işletmesi DEF havayollarına ait uçak biletlerinin satışını yapmaktadır. İşletme havayolu firması ile belli sayıdaki bileti, uçuş tarihinden önce almayı taahhüt eden ve önemli bir fiyat avantajı sağlayan bir anlaşma imzalamıştır. L işletmesi müşterilere biletleri sunarken piyasa koşullarına göre fiyatları kendisi belirlemektedir. Satış işlemi nakit veya kredi kartı ile gerçekleşmektedir. Anlaşmaya göre satılamayan biletlerin havayolu şirketine iadesi mümkün değildir.

Havayolu şirketi ile yapılan anlaşmaya göre işletmenin tahsilat riski yoktur, ancak stok riski vardır; bilet satış fiyatı L işletmesi tarafından belirlenmektedir. Dolayısıyla kazanç komisyon şeklinde değildir. İşletme uçuş hakkının verilmesi şeklindeki yükümlülüğü yerine getirmektedir. Bu bilgilere göre L işletmesi asıl satıcı konumunda olduğundan bilet satışından elde ettiği brüt tutarı hasılat olarak kayıtlara

alırken, havayolu şirketine ödediği tutarı satışların maliyeti olarak gösterir (Şavlı, 2016:76).

2.6.4. İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları

Birçok işletme müşterilerine bedelsiz veya indirimli olarak ilave mal veya hizmetler sunar. İlave mal veya hizmetler satış teşvikleri, müşteri ödüllendirme kredileri veya puanları (uçuş puanları gibi), sözleşme yenileme opsiyonları veya gelecekteki mal veya hizmetlere ilişkin indirimler şeklinde karşımıza çıkar (TFRS15, prg. B39).

“İşletme, bir sözleşmede müşterisine verdiği opsiyonla sözleşme yapmadan elde edemeyeceği önemli bir hak sağlıyorsa bu durum sözleşmede bir edim yükümlülüğüne yol açar.” Örneğin, işletmenin aynı piyasadaki veya coğrafi bölgedeki müşterilerine verdiği indirim ilave bir indirim vermesi ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturur. Opsiyon müşteriye önemli bir hak sağlıyorsa, müşteri gelecekteki mal veya hizmetlerin karşılığını işletmeye peşin öder ve işletme gelecekteki mal veya hizmetler devredildiğinde veya bu opsiyon sona erdiğinde hasılatı finansal tablolara alır (TFRS 15, prg. B40).

Müşteri ilave mal veya hizmeti, tek başına satış fiyatı ile alma opsiyonuna sahipse, bu opsiyon önemli bir hak sağlamaz (TFRS 15, prg. B41). Eğer müşteriye sağlanan opsiyon önemli bir hak olarak kabul edilmez ve pazarlama teklifi olarak görülürse opsiyon muhasebeleştirilmez (EY, 2019:324).

Müşteri, sözleşmeyle birlikte hem başlangıçta sunulan mal veya hizmeti hem de gelecekte indirimli veya ücretsiz olarak sunulan mal veya hizmet alma hakkını satın almış olur. İşletme, ek mal veya hizmetin müşteriye ilave bir hak sağlayıp sağlamadığını değerlendirirken hem nicel hem de nitel faktörleri dikkate almalıdır. Bunlar, cari işlemde alınan hakların toplamı, geçmiş işlemlerden birikenler ve gelecekteki işlemlerden beklenen haklar şeklinde olabilir (Pwc, 2019:7-1). Örneğin, müşteriye sunulan indirim, sözleşmeye girmeden elde edebileceği şekilde benzer müşteri kitlesine sunulan bir indirim ise müşteriye ek bir maddi hak sağlamadığından ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaz.

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine nispi tek başına satış fiyatına göre dağıtılması gerekir. İlave mal veya hizmetler için tek başına satış fiyatı gözlemlenebilir değilse, işletme bunu tahmin eder. Bu tahmin müşterinin opsiyonu kullanırken elde edeceği indirimi yansıtır ve aşağıdaki seçenekler için düzeltilir (TFRS 15, prg. B42

- Müşterinin opsiyonu kullanmadan alabileceği indirim ve
- Opsiyonun kullanılma olasılığı.

Genellikle sözleşme yenilemelerindeki opsiyonlar gelecekteki mal veya hizmetleri edinmek için müşteriye önemli bir hak verir. Bu mal veya hizmetler sözleşmenin başlangıcındakine benzer şekilde ve ilk sözleşmeye uygun olarak sağlanıyorsa işletme, sağlamayı beklediği mal ve hizmetler ile buna karşılık tahsil etmeyi beklediği bedeli referans alarak işlem bedelini opsiyonlu sunulan mal veya hizmetlere dağıtır (TFRS 15, prg. B43).

Örnek 1: İşletme sözleşme başına 1.000TL karşılığında bir yıllık bakım hizmeti sağlamak için müşterileri ile 100 adet sözleşme imzalar. Sözleşmeye göre müşteriler birinci yılın sonunda sözleşmelerini 1.000TL daha ödeyerek bir yıl uzatabilmektedirler. Ayrıca, birinci yılın sonunda sözleşme yenileyenler isterlerse aynı fiyattan bir yıl daha sözleşmeyi uzatabilmektedirler. Ancak, bakım hizmetlerini başlangıçta satın almayanlara bakım hizmetleri için 2. yılda 3.000TL ve 3. yılda 5.000TL ücret tarifiesi uygulanmaktadır.

Müşterinin sözleşmenin başlangıcında ödediği 1.000TL ile sonraki yıllarda sağlayacağı hizmetler için iade edilemeyen bir ön ödemede bulunmuş olması, sonradan girildiğinde fiyatın önemli ölçüde artacak olmasından dolayı işletme, müşterinin sözleşme yapmadan elde edemeyeceği bir hak olduğu sonucuna varmıştır.

Yenileme seçeneği mevcut sözleşme şartlarına göre bakım hizmetlerinin devamı içindir. İşletme, B43 paragrafı gereğince sağlamayı beklediği tüm hizmetler karşılığında almayı beklediği bedeli belirleyerek işlem fiyatını dağıtır.

İşletme 1. yılın sonunca 90 müşterinin (%90), ikinci yıl sonunda da 81 müşterinin (%90) sözleşmeyi yenileyeceğini tahmin etmektedir. Buna göre sözleşme başlangıcında beklenen değer 2.710TL'dir ($1000\text{TL} + 1000 \cdot 0,90 + 1000 \cdot 0,81$).

İşletmenin beklediği maliyetler ise 1. Yıl için 600TL, 2. Yıl için 750TL ve 3. Yıl için 1.000TL'dir. Beklenen hasılat aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

	Sözleşme yenileme olasılığına göre	Beklenen bedelin tahsisi
1. yıl	600TL (600 * %100)	780TL[(600/2085)*2710]
2. yıl	675TL (750 * %90)	877TL [(675/2085)*2710]
3. yıl	810TL (1000 * 0,81)	1053TL[(810/2085)*2710]
Toplam	2085TL	2710TL

İşletme 1. Yılın sonunda sözleşme yenileme opsiyonu olarak 22.000TL tahsis eder. Çünkü 100 sözleşme * 1.000TL karşılığında 100.000TL'lik sözleşme imzalamıştır. Bunun 78.000TL'lik kısmı (780TL*100 sözleşme) birinci yıla aittir.

İşletme ilk yılın sonunda;

2. Yıl $100*1000\text{TL} + 90*1000\text{TL} = 190.000\text{TL}$ ve

$190.000\text{TL} - 78.000\text{TL} (100*780\text{TL}) = 112.000\text{TL}$

İşletme 2. Yılın sonunda 24.300TL muhasebeleştirir. $190.000\text{TL} - 165.700\text{TL} (78.000\text{TL} + 877*100)$.

Gerçekleşen durum tahmin edilenden farklı olursa işlem fiyatı ve hasılat tutarı işletme tarafından güncellenir (IFRS, 2014:B406-407).

Örnek 2: B işletmesinin marka sadakati oluşturmak ve satış hacmini artırmak amacıyla her 100TL'lik satış için 10 puan veren bir müşteri sadakat programı vardır. Her 100 puan, daha sonra yapılacak alışverişlerde 1TL indirim sağlamaktadır. Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin satış hacmi 1 milyon TL'ye ulaşmıştır. Müşterilerin gelecekteki satın almaları için kullanabilecekleri hediye puanlar ise 10.000TL'dir. İşletme müşterilerin kazandığı hediye puanların 9.500TL'lik kısmının kullanılacağını tahmin etmektedir. Ürünlerin tek başına satış fiyatı 1 milyon TL olup indirimler için 0,95TL (toplam 9.500TL) tek başına satış fiyatı tahmin edilmektedir.

Puanlar müşterilere bir sözleşmeye girmeden almaları mümkün olmayan bir maddi hak sağladığı için işletme, puan sağlama taahhüdünü ayrı bir edim yükümlülüğü

olarak değerlendirir. İşlem fiyatı olan 1 milyon TL ürünlere ve puanlara nispi bağımsız satış fiyatına göre aşağıdaki şekilde dağıtılır:

$$\text{Ürün } 1.000.000\text{TL} * (1000.000\text{TL}/1.009.500\text{TL}) = 990.589\text{TL}$$

$$\text{Puan } 1.000.000\text{TL} * (9.500\text{TL}/1.009.500\text{TL}) = 9.411\text{TL}$$

İlk yıl bilanço tarihi itibarıyla 4.500TL'lik hediye puanın kullanıldığını ve işletmenin 9.500TL'lik puanın tamamının kullanılacağını beklediğini varsayalım. İşletme, $(4.500\text{TL}/9.500\text{TL}) * 9.411\text{TL} = 4.458\text{TL}$ 'lik hediye puan için hasılatı muhasebeleştirirken kalan 4.953TL'lik puanı ise sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir (IFRS, 2014:B408).

2.6.5. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları

İşletme bir mal veya hizmeti gelecekte müşteriye devretmesi karşılığında bir ön ödeme aldığı anda bunu bir sözleşme yükümlülüğü (avans) olarak finansal tablolarda gösterir. Edim yükümlülüğü gerçekleşip mal veya hizmet devredildiğinde yükümlülük olarak kaydedilen ön ödeme tutarı hasılat olarak kayıtlara alınır. Müşterilerin yaptığı iadesiz ön ödeme tutarları onlar için bir mal veya hizmeti gelecekte alma hakkı vermekle birlikte bazen haklarının tamamını kullanmayabilirler. Kullanılmayan kısım eksik talep olarak isimlendirilir (TFRS 15, prg. B44-B45).

Müşteriden alınan iade edilmeyen ön ödemelere hediye kartları, kuponlar ve iade edilmeyen biletler verilebilir.

İşletme, değişken bedelin sınırlandırılmasına ilişkin değerlendirmeleri yaparak eksik talep bekleyip beklemediğini değerlendirir. Eksik talep tutarını hak etmeyi bekleyen işletme, müşterilerin hakları kullanma oranında beklediği hasılat tutarını finansal tablolara alır. Yürürlükteki kanunlara göre kamu kurumu gibi başka bir tarafa devredilmek zorunda olunan kullanılmamış haklar karşılığında tahsil edilen tutarlar yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B46-B47). İşletme hak etmeyi beklediği eksik talep tutarını belirlerken geçmiş deneyimlerini veya sektördeki ortalamaları dikkate alabilir.

Örnek: İşletme müşterilerine 1.000TL'lik hediye kartı satışı yapmaktadır. Hediye kartlarının 1 yıl içinde kullanılması gerekmektedir. Kullanılmayan hediye kartları için iade mümkün değildir. İşletme geçmiş deneyimlerine göre hediye

kartlarının %90'lık kısmının (900TL) kullanılacağını tahmin etmektedir. Yani eksik talep tutarı %10'dur (100TL). İşletme hediye kartının satışında, satış bedelinin tamamı olan 1.000TL'yi sözleşme yükümlülüğü olarak finansal tablolara almalıdır.

Müşteri ilk kullanımda beklenen tutarın yarısı olan 600TL'yi kullanmıştır. Bu durumda işletme, tutarın 66,67TL'si $[100TL * (600TL/900TL)]$ eksik talep olmak üzere toplam 666,67TL'yi sözleşme yükümlülüğünden çıkararak hasılat olarak finansal tablolara almalıdır (EY, 2019:326).

2.6.6. İadesiz Peşin Ödenen Ücretler (ve İlişkili Bazı Maliyetler)

Sağlık kulübü üyelik sözleşmesinde yer alan katılım ücretleri, telekomünikasyon sözleşmelerindeki aktivasyon ücretleri, bazı hizmet sözleşmelerindeki düzenleme ücretleri ile tedarik sözleşmelerindeki başlangıç ücretleri gibi bazı sözleşmelerde işletme, sözleşme başlangıç tarihlerinde veya yakın tarihlerde müşterilerinden iadesiz peşin ödenen bir ücret talep edebilir (TFRS 15, prg. B48). Alınan bu ücretler sözleşme feshedilse bile iade edilmez (Şavlı, 2016:76).

Sözleşmedeki edim yükümlülüğünün varlığını tespit etmek için işletme, iade edilmeyen peşin ücretin taahhüt edilen bir mal veya hizmetin devriyle ilişkili olup olmadığını değerlendirir. İadesiz peşin ödenen ücret bir mal veya hizmetin devri sonucunu (edim yükümlülüğü) doğurmuyorsa avans olarak kabul edilir ve söz konusu gelecekteki mal veya hizmet sağlandığında hasılat olarak kayıtlara alınır. Sözleşme yenileme opsiyonu müşteriye önemli bir hak sağlıyorsa hasılatı finansal tablolara alma süresi ilk sözleşme süresini aşacaktır (TFRS 15, prg. B49). Yani sözleşme süresi boyunca hasılat yazılması gerekecektir.

İadesiz peşin ödenen ücretin bir mal veya hizmetle ilişkili olması durumunda ayrı bir edim yükümlülüğü doğurup doğurmadığı standardın edim yükümlülüklerinin tanımlanmasına ilişkin 22-30 paragraflarına göre değerlendirilmesi gerekir (TFRS 15, prg. B50).

Örnek: T Telekom firması müşterileri ile sözleşme imzalarken numara verilmesi, sisteme kayıt vb. hizmetlerin karşılığında bir defaya mahsus 50TL tutarında bağlantı ücreti almaktadır. Ancak bu bedelin karşılığında müşteriye sunulan ayrıca bir mal veya hizmet yoktur. Yapılan değerlendirmede verilen hizmetle alınan iade

edilemez nitelikteki 50TL’lik bağlantı ücreti arasında doğrudan bir ilişki kurulamamıştır. Bağlantı bedeli ayrı bir yükümlülük doğurmadığından alınan tutarın hizmet süresi boyunca hasılat yazılması gerekir. Sözleşme süresi 2 veya daha fazla yılı kapsıyorsa alınan bedel ertelenmiş gelir olarak kaydedilir ve bu süre boyunca hizmet sunuldukça hasılat aktarılır. Müşterinin sözleşmeyi yenileme opsiyonunun olması halinde işletmenin müşterilerin kendilerinde ortalama kalma süresini geçmiş deneyimlerine göre belirleyip (örneğin 4 yıl) ertelenmiş geliri bu süre boyunca hasılat olarak yansıtması gerekir.

2.6.7. Lisanslama

“Lisans, işletmenin fikri mülkiyetine ilişkin müşterinin haklarını belirler. Fikri mülkiyet lisanslarına, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler dâhildir” (TFRS 15, prg. B52):

“(a) Yazılım ve teknoloji,”

“(b) Sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,”

“(c) Franchiselar ve”

“(d) Patent, marka ve telif hakları”

Lisans verme işlemi tek başına bir edim yükümlülüğü olabileceği gibi başka bir mal veya hizmetle birlikte de lisans verilebilir. Bu taahhüt açıkça belirtilmemiş olsa bile işletmenin ticari teamüllerinden, yayınlanmış politikalarından veya özel beyanlarından anlaşılabilir (TFRS 15, prg. B53).

Lisans sözleşmelerinde öncelikle lisansın sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olup olmadığına bakılır. Ardından edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanları belirlenerek muhasebeleştirme işleminin zamanın belirli bir noktasında mı yoksa zaman içinde mi yapılacağı belirlenir. Lisans, taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı ise ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Ancak, diğer mal veya hizmetlerden ayrı değilse tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir (BDO, rise.articulate.com). Bu işlem, işletmeler için muhakeme yapmayı gerektirir. Örneğin, otomasyon özellikli bir makinenin satışında, makinenin kullanılabilmesi yazılımın yüklü olmasına bağlıysa ve başka bir firmadan bunun temini mümkün değilse, mal veya hizmetle birlikte lisansın da devri tek bir edim

yükümlülüğü oluşturur. Bu durumda hasılatın zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Standarda göre sözleşmedeki mal veya hizmetlerden ayrıştırılamayan lisans örneklerinin aşağıdakileri içermesi gerekir (TFRS 15, prg. B54):

- Maddi bir malın bileşenini oluşturan ve bu malın işlevselliğini tamamlayan bir lisans (örneğin, bilgisayar ve çalışmasını sağlayan sistem yazılımı) ve
- Müşterinin sadece ilişkili bir hizmetle birlikte faydalanabileceği bir lisans (örneğin, işletme tarafından lisans verilerek müşteriye içeriğe erişim imkânı sağlayan çevrim içi bir hizmet).

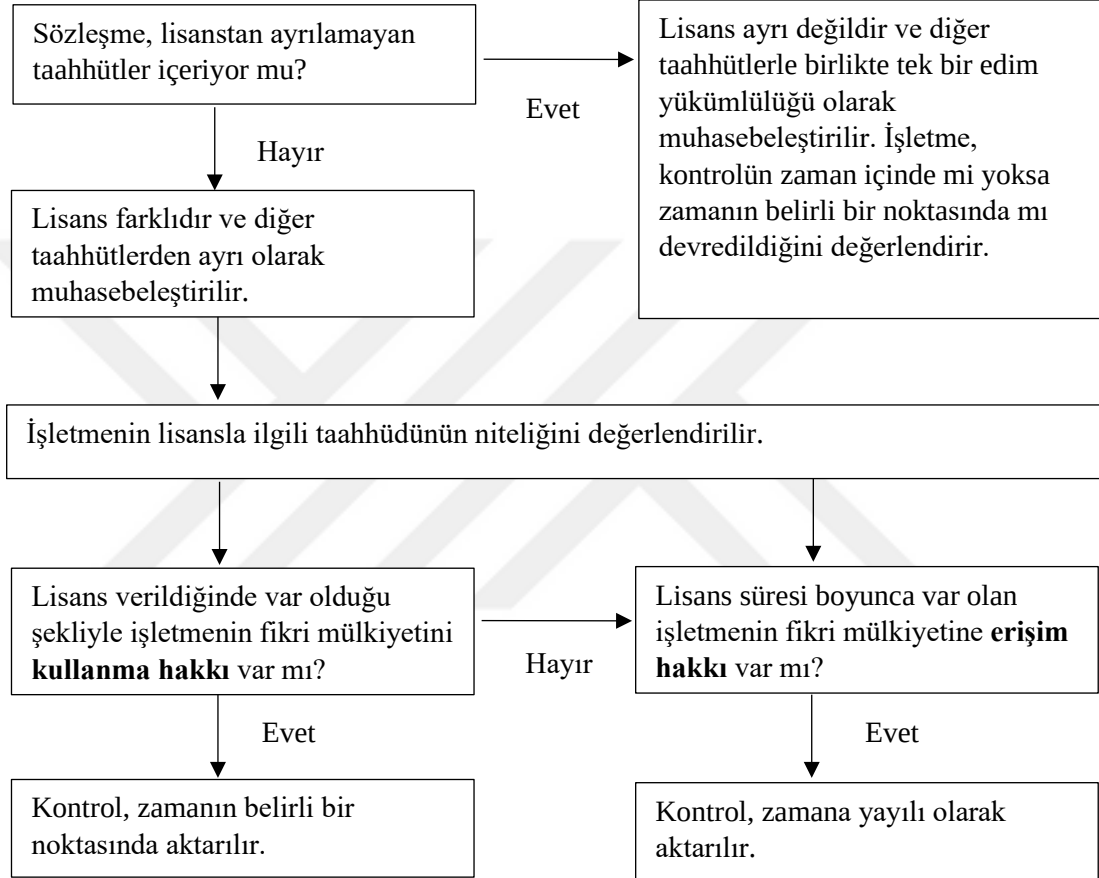
Lisans sunulan diğer mal veya hizmetlerden farklı değilse, işletmenin edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak mı yoksa zamanın belirli bir noktasında mı yerine getireceğini belirlemelidir. Standardın 35'inci paragrafında belirtilen şartların sağlanması durumunda edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Örneğin, yazılım sektöründeki bir firmanın müşterisi ile yaptığı sözleşme veri analitiği yazılımı ve verilerin bulut depolama hizmetini içeriyorsa, sözleşmedeki yazılım lisansı ve bulut depolama hizmetinin birbirinden ayrılabilir olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Değerlendirmede, hizmetin başka işletmelerce sağlanıp sağlanmadığı ve yazılımın depolama hizmeti olmadan da çalışabilir olup olmadığı hususları dikkate alınır. Eğer yazılım lisansı ve depolama hizmeti birbiri ile ilişkili değilse (müşterinin verileri işletmede veya başka bir satıcının bulut sisteminde depolanıyor olsa dahi yazılımdan fayda sağlıyorsa) her bir taahhüt farklı edim yükümlülüğü olarak değerlendirilir. Aksi durumda, bulut sistemi olmadan veriye ulaşım sağlanamıyor ve yazılım fonksiyonel olmuyorsa bu durumda tek bir edim yükümlülüğü söz konusu olur (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019:20-21).

Lisans verme taahhüdünün sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerden farklı olması durumunda ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B56). Bu durumda dikkat edilmesi gereken konu, edim yükümlülüğünün ne zaman muhasebeleştirileceğidir. Bu durum lisansın yapısına ve lisans sahibinin sözleşme süresi boyunca yükümlülüğünün olup olmadığına göre değişir. Önemli olan müşterinin lisansa erişim hakkı mı yoksa kullanım hakkı mı satın aldığıdır (Şavlı, 2016:78).

- Kullanım hakkı veren lisans sözleşmeleri (right to use): Zamanın belirli bir noktasında,
- Erişim hakkı veren lisans sözleşmeleri (right to access): Zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir

Şekil 13: Lisans Sözleşmelerinden Hasılat



Kaynak: Grant Thornton, 2016:15

2.6.7.1. İşletme Taahhüdünün Niteliği

İfa süresi ve buna bağlı olarak hasılatın muhasebeleştirme zamanının belirlenmesi bakımından işletme taahhüdünün niteliğinin belirlenmesi önemlidir (EY, 2019:337).

Erişim hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri (örneğin, kullanıcı şifresi gerektiren web tabanlı muhasebe programı) zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Çünkü, işletme, fikri mülkiyete ilişkin edimini yerine getirdikçe, müşteri de işletmenin bu ediminden kaynaklanan faydayı aynı anda alıp tüketir.

Edimin tamamen ifasına ilişkin ilerleme standardın 39-45'inci paragraflarına göre değerlendirilir (TFRS 15, prg. B60).

Aşağıdaki şartların sağlanması durumunda lisans taahhüdünün niteliği, erişim hakkı sağlama taahhüdüdür (TFRS 15, prg. B58):

a. *“Sözleşmenin, işletmenin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceğini gerekli kılması veya bu konuda müşterinin makul bir beklentisinin olması.”*

Makul beklenti gösteren faktörler işletmenin ticari teamülleri, yayımlanmış politikaları veya özel beyanları olabilir. Belirleyici olmamakla birlikte satış bazlı telif ücreti gibi bir ekonomik menfaatin varlığı da makul bir beklenti olabilir (TFRS 15, prg. B59).

İşletme faaliyetleri fikri mülkiyetin yapısı (örneğin, tasarımı veya içeriğini) veya işlevselliğini (örneğin, bir fonksiyonu veya görevi yerine getirilebilmesini) önemli ölçüde değiştiriyorsa, müşterinin fikri mülkiyetten fayda elde edebilmesi işletme faaliyetlerinden önemli derecede etkilenir. Tek başına önemli bir işlevselliğe sahip fikri mülkiyet türleri; yazılımları, biyolojik bileşimleri veya ilaç formüllerini ve tamamlanan medya ürünlerini (örneğin; filmler, televizyon programları ve müzik kayıtları) içerir (TFRS 15, prg. B59A).

b. *“Lisansla sağlanan hakların, müşteriye, B58 (a) paragrafında tanımlanan işletme faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz etkilerine doğrudan maruz bırakması ve”*

c. *“Bu faaliyetlerin, meydana geldiğinde, müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaması”*

Erişim hakkı sağlamayan lisans sözleşmeleri, lisansın müşteriye verildiği tarihte biçim ve işlevsellik bakımından var olduğu sürece kullanım hakkı sağlayan (örneğin, muhasebe paket programı) lisans sözleşmesidir. İşletme, lisansı devrettiği tarihte müşteri, lisansın kullanımını yönetebilir ve lisansın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilir. *Kullanım hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri, belirli bir zamanda yerine getirilmesi gereken edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir* (TFRS 15, prg. B61).

Örneğin, paket program olarak DVD ortamında satışı yapılan muhasebe yazılımı, müşteriye devir ile birlikte bilgisayara yüklenmesi halinde çalışabilmektedir. Yazılımın satışı ile birlikte lisans süresi boyunca güncelleme ve yazılım desteği sağlanacaktır. Müşteri yazılımı yüklediği anda herhangi bir kısıtlama olmadan lisans kullanımını yönetecek ve lisansın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde

edebilecektir. Güncelleme işlemleri yazılımın işlevselliğini değiştirse de niteliği etkileyen faaliyet olmadığından yazılım lisansı, belirli bir zamanda yerine getirilecek edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.

Bir lisansın fikri mülkiyete erişim hakkı mı yoksa kullanım hakkı mı sağladığı değerlendirilirken, taahhüt edilen lisansın özelliklerini belirleyen zaman, coğrafi bölge ve kullanım kısıtlamaları ile patent hakkının korunması dikkate alınmaz (TFRS 15, prg. B62).

2.6.7.2. Satış Bazlı veya Kullanım Bazlı Telif Ücretleri

Satış veya kullanım bazlı telif haklarında, telif hakkının önemli ölçüde fikri mülkiyet lisansından kaynaklanması şartıyla, telif hakkına ilişkin hasılat aşağıdakilerden hangisi daha sonra gerçekleştiyse o tarihte finansal tablolara alınır (Şavlı, 2016:79):

- Sonradan satış veya kullanım gerçekleştiği zaman veya
- Satış veya kullanım bazlı isim hakkı devrine ilişkin sorumluluk yerine getirildiği zaman.

2.6.8. Geri Alım Anlaşmaları

İşletmenin geri almak üzere taahhütte bulunarak veya buna ilişkin bir opsiyona sahip olduğu (aynı ya da farklı bir sözleşmede) sözleşmedir. Geri alınan varlık, başlangıçta müşteriye satılan varlık olabileceği gibi, başlangıçtaki varlığa büyük ölçüde benzer veya onun bileşeni olabilir (TFRS 15, prg. B64). Geri alım anlaşmalarının türleri aşağıdaki gibidir

- İşletmenin varlığı **geri alma yükümlülüğü** (forward): Forward sözleşmeleri, fiyat riskini azaltmak ve kâr etmek amacı ile belirli bir dayanak varlığı önceden belirlenmiş bir fiyat ve vadede alma ya da satma yükümlülüğü veren anlaşmalardır (Saltoğlu, 2019:14).
- İşletmenin varlığı **geri alma hakkı** (alım opsiyonu): Alım opsiyonu (call option), sahibine sözleşmede belirtilen dayanak varlığı, yine sözleşmede belirtilen fiyat üzerinden alma hakkı veren sözleşmelerdir. Forward sözleşmesinden farklı olarak zorunluluk bulunmaz (Saltoğlu, 2019:35).

- İşletmenin müşteri talebi üzerine varlığı geri alma yükümlülüğü (satım opsiyonu): Satım opsiyonu (put option), sahibine sözleşmede belirtilen dayanak varlığı, yine sözleşmede belirtilen fiyat üzerinden satma hakkı veren sözleşmelerdir (Saltoğlu, 2019:35).

2.6.8.1. Forward veya Alım Opsiyonu

İşletme, bir varlığı geri alma hak veya yükümlülüğüne sahipse, mal veya hizmetin zilyetliği müşteriye geçse bile kullanımını yönetebilme ve kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme imkânı sınırlı olduğundan, müşteri, varlığın kontrolünü ele geçiremez. Muhasebeleştirme aşağıdaki koşullara göre yapılır (TFRS 15, prg. B66):

- Eğer malları satan işletmenin, paranın zaman değerini de dikkate alarak başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir bedelle geri alma hakkı veya yükümlülüğü varsa, söz konusu işlem kiralama olarak değerlendirilir ve TFRS 16 Kiralamalar standardına göre muhasebeleştirilir.

- İşletmenin paranın zaman değerini dikkate alarak varlığı, başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya daha yüksek bir bedelle geri alma hakkı veya yükümlülüğü varsa veya sözleşme bir satış ya da geri kiralama işlemi ise bu bir finansman anlaşması olarak değerlendirilir. Bu durumda varlık işletmenin finansal tablolarında kalır ve aynı zamanda müşteriden tahsil edilen bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden alınan bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki fark faiz geliri olarak ve varsa işlem maliyeti olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B66-B68).

Opsiyonun kullanılmaması halinde yükümlülük tutarı hasılat olarak kaydedilir (TFRS 15, prg. B69).

2.6.8.2. Satım Opsiyonu

İşletme, müşterinin talebi üzerine sattığı varlığı başlangıçtaki fiyattan daha düşük bir fiyattan geri almakla yükümlüyse (satım opsiyonu), müşterinin bu hakkı kullanmak için ekonomik bir teşvike sahip olup olmadığı sözleşmenin başlangıcında değerlendirilir. Değerlendirme neticesinde müşterinin geri satış hakkını kullanmasını teşvik edecek ekonomik şartların olması durumunda, belirli bir süreliğine bu varlığı

kullanma hakkının müşteriye verildiği anlamı ortaya çıkar. Dolayısıyla işletme, bu anlaşmayı TFRS 16 Kiralamalar standardı uyarınca muhasebeleştirir. Sözleşmenin satış ve geri kiralama işleminin bir parçası olduğu kabul edilirse, varlık finansal tablolarda kalır ve müşteriden alınan bedel yükümlülük olarak gösterilir. Finansal yükümlülük TFRS 9 Finansal Araçlar standardı uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B70).

Varlığın geri alım fiyatının, geri alım tarihindeki piyasa fiyatından büyük olması bekleniyorsa, müşterinin satım opsiyonunu kullanmak için ekonomik teşvike sahip olduğu şeklinde değerlendirilir.

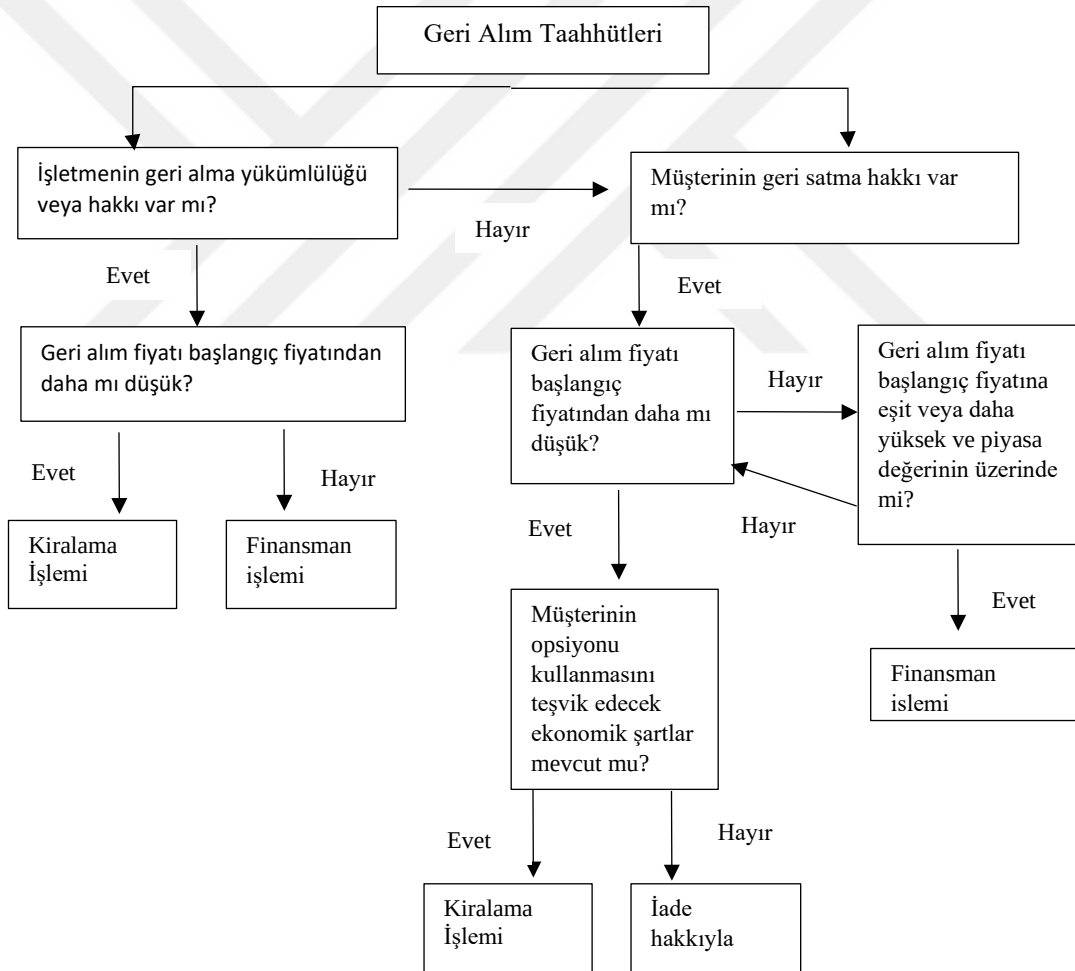
Geri alım fiyatı, başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya daha büyükse ve beklenen piyasa değerinin üzerindeyse, finansman anlaşması olarak değerlendirilir ve B68 paragrafına göre muhasebeleştirilir. Aynı şartlarda geri alım fiyatı, beklenen piyasa değerine eşit veya daha düşükse ve müşteri bu hakkını kullanmak için bir ekonomik teşvike sahip değilse, anlaşma iade hakkı tanınan bir ürün satışıymış gibi muhasebeleştirilir. Müşteri, varlığın başlangıçtaki fiyatından daha düşük bir fiyattan sattığında önemli bir ekonomik teşvik elde edemeyecekse, bu da iade hakkı tanınan bir ürü satışı olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, prg. B72-B74).

Geri alım fiyatı ile satış fiyatının karşılaştırılmasında paranın zaman değeri dikkate alınır. Opsiyonun kullanılmaması halinde yükümlülük tutarı hasılat olarak kayıtlara alınır (TFRS 15, prg. B73-B74).

Örnek: Bir işletme, 1 Ocak 2022 tarihinde 1.000.000 TL karşılığında bir maddi duran varlık satışı için müşteri ile bir sözleşme yapmıştır. Sözleşmeye göre 31 Aralık 2022 tarihinde işletmenin 1.100.000TL'ye varlığı geri alma hakkı (opsiyon) vardır.

Sözleşme ile varlığın kontrolü 1 Ocak 2022 tarihinde müşteriye devredilmez, çünkü işletmenin varlığı geri alma hakkı vardır. Bu nedenle müşterinin bu varlığın kullanımını yönetebilme ve kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde etme imkânı sınırlıdır. Sonuç olarak, geri alımda uygulanacak fiyat, başlangıçtaki satış fiyatından yüksek olduğu için işletme bu işlemi bir finansman anlaşması olarak muhasebeleştirir. İşletme, varlığı finansal tablo dışında bırakmaz ve müşteriden tahsil ettiği 1.000.000 TL'yi yükümlülük (borç) olarak muhasebeleştirir. Ayrıca, geri alım fiyatı (1.100.000 TL) ve başlangıçtaki nakit satış fiyatı (1.000.000 TL) arasındaki 100.000 TL tutarındaki farkı faiz gideri olarak muhasebeleştirir. (IFRS, 2014:B418)

Şekil 14: Geri Alım Anlaşmaları



Yukarıda verilen örneğin *satım opsiyonu* içerdiğini ve müşterinin talebi üzerine işletmenin, varlığı 900.000 TL'ye geri almakla yükümlü olduğunu varsayalım.

Sözleşmeye göre müşteri, bu hakkını 31 Aralık 2022'ye kadar kullanabilir. Varlığın 31 Aralık 2022'de beklenen piyasa değeri 750.000 TL'dir.

İşletme, sözleşme başlangıcında müşterinin satım opsiyonunu kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını değerlendirir. İşletme, müşterinin satım opsiyonunu kullanacağını tahmin eder, çünkü varlığın geri alım fiyatı, varlığın geri alım tarihindeki beklenen piyasa değerini önemli ölçüde aşmaktadır. İşletme, müşterinin satım opsiyonunu kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını değerlendirirken dikkate alınacak ilgili başka faktörlerin olmadığını belirler. Sonuç olarak işletme, varlığın kontrolünün müşteriye devredilmediği sonucuna ulaşır, çünkü müşterinin varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde etme imkânı sınırlıdır. İşletme, müşterinin talebi üzerine varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir fiyattan almakla yükümlü ve müşterinin satım opsiyonunu kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olmasından dolayı anlaşmayı TFRS 16 Kiralamalar uyarınca bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirir.

2.6.9. Konsinye Mal Anlaşmaları

İşletme, ürünlerini nihai müşterilere satmak için bayi ya da dağıtıcı gibi başka taraflara teslim ettiğinde, teslimatın yapıldığı tarihte ürünlerin kontrolünün diğer tarafa geçip geçmediğini değerlendirir. Eğer kontrol devredilmiyorsa konsinye satış olabilir. Bu durumda malın teslimi, kontrolün devri anlamına gelmediğinden hasılat kaydı yapılmaz (TFRS 15, prg. B77).

Bir anlaşmanın konsinye mal anlaşması olmasının koşulları bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdaki gibidir (TFRS 15, prg. B78):

- “Ürünün, bayinin bir müşterisine ürün satışı gibi belirli bir olay gerçekleşinceye veya belirlenmiş bir süre sona erinceye kadar işletmenin kontrolünde olması,”
- “İşletme ürünün iadesini talep edebilir veya ürünü üçüncü bir tarafa (başka bir bayi gibi) devredebilir ve”
- “Bayinin ürünün karşılığını ödemek için koşulsuz bir yükümlülüğü bulunmamaktadır (bayinin depozito ödemesi gerekli olabilse bile).”

Konsinye işlemlerde asıl-vekil ilişkisi çerçevesinde, satışa aracılık eden taraf bulunmakta olup aracı kuruluş ürünün zilyetliğini ele geçirir ve komisyon geliri elde eder (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021:28).

Konsinye mal anlaşmalarında, ürün aracıya teslim edildiğinde, stoklar altında izlenmesi ve ürünün nihai tüketiciye satıldığı bilgisi geldiğinde hasılat olarak finansal tablolara alınması gerekir.

Örnek: “O” otomobil firması ürettiği otomobil ve yedek parçaları, farklı ülkelerdeki müşterilerine distribütörler aracılığı ile satmaktadır. İşletmenin yaptığı standart anlaşma gereği, distribütörler otomobilleri veya yedek parçaları nihai tüketiciye sattıklarında satış bedelinin %20’si oranında komisyon almaktadırlar. Ayrıca, satılamayan ürünlerin iadesi de mümkün olup üretici firma gerekli gördüğünde malları geri çağırabilmektedir.

“O” otomobil firması yaptığı değerlendirmede malların aracıya teslimi ile kontrolün devredilmediği sonucuna varmıştır. Çünkü, distribütör firmanın mallar satılana kadar kayıtsız şartsız bir ödeme yükümlülüğü yoktur. Ayrıca üretici firma malların iadesini talep etme hakkına sahiptir. Bu göstergeler yapılan satış işleminin konsinye satış olduğunu, dolayısıyla malların aracı firmaya tesliminde değil nihai tüketiciye satıldığı anda hasılat olarak kaydedilmesi gerekir.

2.6.10. Faturala Elde Tut Anlaşmaları

Bir ürünün müşteriye fatura edildiği ancak ürünün fiziki zilyetliğinin ileride belirli bir zamanda müşteriye devredene kadar sürdürdüğü sözleşmeler faturala-elde tut sözleşmeleri olarak adlandırılır (TFRS 15, B79). Bu türdeki sözleşmelerde işletmenin, ürünün kontrolünün müşteriye geçtiği zamanı belirlemesi ve ürüne ilişkin edim yükümlülüğünü ne zaman yerine getirdiğini tespit etmesi gerekir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021:28).

Kontrolün devri, teslimat ve sevkiyat şartları da dahil sözleşme şartlarına bağlı olarak ürün, müşterinin olduğu yere teslim edildiğinde ya da sevk edildiğinde devredilir. Bazı sözleşmelerde ise işletme ürünün zilyetliğini elinde bulundursa bile kontrolü müşteride olabilir. Bu durumda işletme, müşterisine emanet (saklama)

hizmeti sağlamış olur (TFRS 15, prg. B80). Malların kullanımını yönlendirebilen veya mallardan başka şekilde fayda sağlayan müşteriler kontrolü devralmış demektir.

Faturala elde tut anlaşmaları genellikle müşterinin aldığı ürünü hemen kullanmayacak veya satmayacak olmasından ötürü depolama veya lojistik sorunlarına bağlı olarak kullanılmaktadır. Ancak, zaman zaman yıl sonlarında cari yıla ait hasılatı yüksek göstermek için göstermelik satışlar yapılmakta, ertesi yılbaşında iade yoluna gidilebilmektedir.

Müşterinin faturala-elde tut anlaşmaları kapsamında kontrolü ele geçirebilmesi için aşağıdaki şartların tamamının karşılanmış olması gerekir (TFRS 15, prg. B81).

- *“Faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır (örneğin müşteri söz konusu anlaşmayı talep etmiştir)”*
- *“Ürünün müşteriye ait olduğu ayrı olarak tanımlanmalıdır”*
- *“Ürün mevcut durumda müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır ve”*
- *“İşletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir.”*

İşletme faturala-elde tut şeklindeki satışa ilişkin hasılatı muhasebeleştirirken standartta belirtildiği şekilde edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasına ilişkin paragrafları dikkate almalıdır (TRFR 15, prg. B82).

Örnek: Pak Tekstil müşterileri için fason üretim yapmakta olan bir tekstil firmasıdır. G firması ile yaptığı anlaşma gereği müşteri adına ürettiği ürünler için müşteri firmanın kalite kontrol elemanları kontrol yaptıktan sonra satış gerçekleşmekte ve fatura kesilmektedir. Ancak, anlaşmaya göre mallar, fatura kesildikten sonraki bir ay içinde Pak Tekstil firmasınca, her an müşteriye teslim hazır halde bulundurulacaktır. İşletmenin bu süre içinde ürünleri kullanma ya da başka bir müşteriye satma olanağı yoktur. İşletme daha önce de aynı müşterisiyle benzer sözleşme yapmıştır.

Yapılan değerlendirmede müşterinin talebi üzerine anlaşmanın yapıldığı, ürünlerin müşteriye ait olduğu ve her an fiziki devrinin yapılabileceği, ürünün kullanımının veya başka bir müşteriye devrinin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır. Ürünlerin saklama süresinin kısa olmasından dolayı saklama hizmetinin ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmadığı değerlendirilmiştir. Bu durumda her ne

kadar fatura düzenlendikten sonra ürünler kısa bir süre işletmede kalıyor olsa da kontrol müşteriye bu aşamada devredildiğinden, hasılatın muhasebeleştirilmesi de kontrolün devri gerçekleştiğinde yapılmalıdır.



3. BÖLÜM

3. BİST 100’ DE YER ALAN İMALAT İŞLETMELERİNİN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE UYUMU

3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Uluslararası standartların geliştirilmeye başlandığı 1970’li yıllardan bu yana gerek isteğe bağlı gerekse zorunlu olarak standartlara uyum, globalleşen dünyada önemli bir konu haline gelmiştir. Çünkü, finansal yatırımcılar farklı ülkelerde yatırım yapacakları şirketlere ilişkin doğru, tarafsız ve kaliteli bilgilere ulaşmak isterler. Bu doğrultuda hasılatın tutarı, doğruluğu, sürdürülebilirliği ve elde edildiği kaynaklar gibi konulara ilişkin bilgilere ulaşmak için finansal tablolarla birlikte bunlara ilişkin açıklamalarda önemli hale gelmiştir.

Finansal raporlama standartları, ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamalarını ortadan kaldırması ve yatırımcılar için yüksek nitelikli bilgi sunumunu sağlaması, dolayısıyla finansal tabloların karşılaştırmasını kolaylaştırarak ortak bir dil oluşturmaları bakımından önemlidir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, işletmeler açısından önemli bir performans göstergesi olan hasılatın “*tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri*” düzenlemektedir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile birlikte TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat standartları kaldırılmış, önceki standartlarda yer alan ve eleştirilen konulara açıklık getirilerek, sözleşme içeriğinin hasılatın belirlenmesinde en büyük etken olduğu vurgulanmıştır.

Standartların gerektirdiği muhasebeleştirme ve ölçümle birlikte finansal raporlarda yer alan açıklamalar da oldukça önemlidir. Çünkü, finansal tablolar genel durumu ortaya koyarken dipnot açıklamalarında, belirtilen rakamlara ilişkin açıklayıcı bilgilere ulaşılır. Örneğin, finansal tablolarda sadece toplam hasılatla ulaşılırken, dipnotlarda ayrıştırılmış hasılat bilgisine ulaşmak mümkündür.

Finansal raporların dipnotlarında yer alan açıklama zorunluluklarına standartların hangi düzeyde uyum sağladığı, özellikle işletmeye fon sağlama kararı

verecek olan bilgi kullanıcıları için önem arz eder. Bu nedenle araştırmanın birincil amacı araştırma konusunu oluşturan BİST 100’ de yer alan imalat işletmelerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında yer alan açıklama zorunluluklarına uyum düzeyini tespit etmektir. İkincil amacı ise firma yaşı, borsa yaşı, denetim firması, aktif karlılık ve kaldıraç oranı ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uyum düzeyi arasında bir ilişki olup olmadığını tespit etmektir.

Literatür incelendiğinde uyum düzeyi ile şirket büyüklüğü, kaldıraç oranı, likidite, kârlılık, borsa yaşı, denetçi türü, halka açıklık oranı, kurumsal yapı ve yabancı ortaklık gibi etkenlerin açıklama düzeyini etkilediğini gösteren çalışmalar bulunmaktadır. Dünyada bu alanda çalışmalar olmasına rağmen Türkiye’de daha önce benzer çalışmaların yeterince yapılmamış olması ve BIST 100’ de yer alan imalat şirketlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uyum düzeylerini tespit edecek olan çalışmanın bu anlamda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetime tabi olup 13/09/2018 tarihli 161 sayılı KGK kurulu kararında anılan şirketlerin TMS ve TFRS kullanmaları zorunlu tutulmuştur. Bunun dışında kalan bağımsız denetime tabi şirketler ile bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin TMS/TFRS kullanmaları ise isteğe bağlıdır. Standartların uygulanmasında genele yayılmadan önce büyük işletmelerce özümsemesi ve ardından diğer işletmelerce kullanılmaya başlanması uyumu kolaylaştıracaktır.

3.2. Literatür Taraması

Bu çalışmanın amacı BIST 100 İmalat Sektöründe bulunan işletmelerin TFRS 15’ de yer alan açıklama zorunluluklarına uyum düzeylerinin tespiti ve uyum düzeyi ile bu işletmelerin yaşı, borsa yaşı, denetçi türü, aktif karlılığı ve kaldıraç oranı arasında bir ilişki olup olmadığını belirlemeye yöneliktir. Literatürde, belirtilen özelliklerin yanı sıra halka açıklık oranı, firma büyüklüğü, sermaye yapısı, sektör, kurumsal yapı, yabancı ülke borsalarına kotasyon, likidite gibi işletme özellikleri ile uyum düzeyi arasındaki ilişkileri inceleyen çalışmalar da bulunmaktadır. Bu çalışmaların kimisi yalnızca belirlenen işletme özellikleri ile uyum endeksi arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışırken kimileri de bunun yanında bu ilişkinin anlamlı olup

olmadığından da bahsetmektedir. Araştırma kapsamında ulaşılan daha önce yapılmış çalışmaların kapsamı ve ulaşılan sonuçlar Ek 1’de gösterilmiştir.

İncelenen araştırmalarda, bazı araştırmalar hariç, genellikle tek bir ülke bazında kimi tek bir standarda ilişkin kimisi ise birden fazla standardı içerecek şekilde çalışmalar yapıldığı görülmüştür. İncelenen literatürde genellikle önce uyum düzeyi belirlenmiş ve yüzde olarak açıklanmış, ardından korelasyon ve regresyon analizi uygulanmıştır. Uyum düzeyi ile bu araştırmada incelenen işletme özellikleri (firma yaşı, denetçi türü, borsa yaşı, aktif karlılık oranı, kaldıraç oranı) arasındaki ilişkiyi tespit eden çalışmalar bulunmaktadır.

Firma yaşı ile TFRS 15’ e uyum düzeyi arasında pozitif yönlü ilişki bulan (Owusu Ansah ve Yeoh, 2005; Shammari vd. 2008; Hossain ve Hammani, 2009; Al Mutawaa ve Hewaidy, 2010; Demir ve Bahadır, 2014; Çetinoğlu, 2018) çalışmaların yanı sıra negatif yönlü ilişki bulan (Zeytinoğlu, 2014; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017) çalışmalar da bulunmaktadır.

Denetçi türü ile TFRS 15’ e uyum düzeyi arasında pozitif ilişki bulan (Haniffa ve Cook, 2002; Glaum ve Street, 2003; Esen ve Sakin, 2009; Esen ve Sakin, 2009; Shammari ve Sultan, 2010; Al Mutawaa ve Hewaidy, 2010; Tsilavoutas, 2011; Bepari vd., 2014; Lu ve Abeysekera, 2014; Zeytinoğlu, 2015; Kılıç, 2016; Uyar vd., 2013; Glaum vd., 2013; Santos vd., 2013; Demir ve Bahadır, 2014; Bepari vd., 2014; Zeytinoğlu, 2015; Kılıç, 2016; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017; Çetinoğlu, 2018; Minif ve Znazen, 2020) çalışmalarla birlikte negatif ilişki tespit eden (Ay ve Alhaddad, 2019; Cagle, 2021) çalışmalar da bulunmaktadır.

Borsa yaşı ile TFRS 15’ e uyum düzeyi arasında pozitif ilişki bulan (Haniffa ve Cook, 2002; Uyar vd., 2013; Ponce vd., 2016) çalışmalar da bulunmaktadır.

Karlılık ile TFRS 15’ e uyum düzeyi arasında pozitif ilişki bulan (Haniffa ve Cook, 2002; Owusu Ansah ve Yeoh, 2005; Santos vd., 2013; Demir ve Bahadır, 2014; Bepari vd., 2014; Lu ve Abeysekera, 2014; Minif ve Znazen, 2020; Altinel, 2022) çalışmalarla birlikte negatif ilişki tespit eden (Zeytinoğlu, 2015; Kılıç, 2016; Uyar vd., 2016) çalışmalar da bulunmaktadır.

Kaldıraç oranı ile TFRS 15’ e uyum düzeyi arasında pozitif ilişki bulan (McKinnon ve Dalimunthe, 1993; Esen ve Sakin, 2009; Shammari vd. 2008; Shammari ve Sultan, 2010; Santos vd., 2013; Demir ve Bahadır, 2014; Bepari vd., 2014;

Zeytinoğlu, 2015; Uyar vd., 2016; Altinel, 2022) çalışmalarla birlikte negatif ilişki tespit eden (Al Mutawaa ve Hewaidy, 2010; Uyar vd., 2013; Ay ve Alhaddad, 2019) çalışmalar da bulunmaktadır.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

3.3.1. Araştırmanın Yöntemi

Finansal raporlarda yer alan açıklamaların, standartlarda belirtilen zorunlu açıklamalara uyum düzeyi belirlenirken ağırlıklandırılmış veya ağırlıklandırılmamış yöntemler kullanılarak bir endeks hesaplanır. Uyum endeksi oluşturulurken yöntemlerin her ikisinde de işletmenin uyduğu her bir dipnot açıklama gerekliliği için “1” değeri verilirken, uyulmayan dipnot açıklama gerekliliği için “0” değeri verilir (Tolga, 2014:182).

Ağırlıklandırılmış yöntem açıklanması gereken bilgilerin eşit öneme sahip olmadığı, yatırımcılar ve işletmelerce çok kullanılan bazı bilgilerin daha önemli olduğu varsayımına dayanır. Bu yöntemde, araştırmacı kendi belirlediği önem durumuna göre her bir açıklama gerekliliğine bir ağırlık verir. Bu yüzden öznellik içerme ihtimali daha yüksektir. Hossain (2002), bu yöntemin literatürde birkaç çalışma dışında kullanılmadığını belirtmektedir. Ağırlıklandırılmış yöntemde var olan öznellik yaklaşımı azaltmak için Hodgdon vd. (2008) “Saidin İndeksi” kullanmışlardır. Bu yöntemde araştırmacı tarafından verilen önem yerine firmalar tarafından verilen önem kullanılır. Firmalarca kullanılan bilginin ortalamasına göre bir maddeye verilen ağırlık belirlenir (Devalle, 2006:14). Ağırlıklandırılmamış (ikili) yöntem, yatırımcıya odaklanan ve her bir bilginin eşit öneme sahip olduğunu kabul eden yaklaşımdır. Her bir açıklama gerekliliği eşit önemde olduğundan öznellikten biraz daha uzaktır.

Veriler, nitel araştırma yöntemlerinden olan doküman incelenmesi yoluyla BIST 100’ de işlem gören imalat işletmelerinin faaliyet raporlarının incelenmesiyle elde edilmiştir. Araştırmada endeksin hesaplanmasında öznellikten uzaklaşabilmek için literatürde de birçok araştırmacı tarafından (Cooke, 1992:233; Hossain ve Hammani, 2009:259; Shammari ve Sultan, 2010:270; Mutawaa, 2010:40; Aboud ve Roberts, 2018:299; Mazzi vd., 2017:279; Aksu ve Köseadağ, 2006:285) kullanılan ağırlıklandırılmamış yöntem kullanılmıştır. Yapılan bazı çalışmalar

(örneğin, Robbins ve Austin, 1986) ağırlıklandırılmış ve ağırlıklandırılmamış endeks arasında büyük farklılıklar olmadığını ortaya koymuştur.

Endeksin hesaplanmasında TFRS 15’ de yer alan açıklama gereklilikleri Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) 2019 dipnot kontrol listesinden alınmıştır. Toplamda 37 madde belirlenmiş ve açıklanmış her maddeye “1” açıklanmamış olana ise “0” verilmiştir. Ardından endeksin bulunması için açıklaması “1” olarak puanlanan maddeler toplanmış ve toplam açıklama sayısına bölünerek endeks hesaplanmıştır.

3.3.2. Verilerin Toplanması, Kapsamı ve Model Geliştirme

Araştırmanın hedef kitlesi olarak Borsa İstanbul’da BIST 100 endeksinde yer alan İmalat İşletmeleri (Gıda, İçecek ve Tütün – 5 işletme, Tekstil Giyim Eşyası ve Deri – 2 işletme, Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım – 1 işletme, Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler – 11 işletme, Taş ve Toprağa Dayalı – 4 işletme, Ana Metal Sanayi – 7 işletme, Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları – 11 işletme) seçilmiştir. Seçilen işletmelerin alt sektör olarak dağılımı ek 3’ te verilmiştir.

BIST 100’ de yer alan firmalar TFRS’ ye göre raporlama yapmak zorunda olduğundan araştırmanın konusu olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uyum düzeylerinin belirlenmesi açısından uygun hedef kitle olduğu düşünülmüştür.

Araştırmada Aralık 2021 tarihi itibarıyla BIST 100 içinde yer alan 41 firma tarafından paylaşılan 2020 yılı Faaliyet Raporları dikkate alınmıştır. Veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu (kap.org.tr) internet sitesinden alınmıştır. 2020 yılının tercih edilmesinin nedeni, araştırmaya başlama döneminde ilgili yılın faaliyet raporlarının yayınlanmış yeni veriler olması ve raporlara ulaşma kolaylığıdır. Uyum endeksi ve diğer bilgilerin hesaplanmasında kullanılan veriler finansal raporlara ait dipnotlardan elde edilmiştir.

Araştırmada dipnotlara uyum açısından firma yaşı, borsa yaşı, denetçi türü, aktif karlılık oranı ve kaldıraç oranının etkili olup olmadığı da incelenmiştir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında toplam 37 adet açıklama zorunluluğu bulunmaktadır. Açıklama zorunlulukları müşterilerle yapılan sözleşmeler (hasılatın ayrıştırılması, sözleşme bakiyeleri, edim

yükümlülükleri, kalan edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedeli), bu standardın uygulanmasında kullanılan önemli yargılar (edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanının belirlenmesi, işlem bedelinin ve edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarların belirlenmesi), müşteriyle sözleşme yapılması veya sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar ile kolaylaştırıcı uygulamalar başlıklarından oluşmaktadır.

Çalışma kapsamında uyum endeksi hesaplanırken bir işletmenin her bir açıklama unsuruna ilişkin yaptığı açıklamadan aldığı puanlar, yapması gereken açıklama sayısından aldığı puana bölünerek hesaplanmıştır. İşletmenin açıklama endeksinin hesaplanmasında eğer standart alternatifli bir seçenek sunmuşsa diğer açıklama gereksinimi (n/a) olarak belirlenmiş ve toplam açıklama sayısından düşürülmüştür. Örneğin, standardın 121. Maddesi “*Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, işletme aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması halinde, edim yükümlülüğü için 120’nci paragraftaki bilgileri açıklamak zorunda değildir:*” diyerek alternatif sunmuştur. Bu durumda bu maddelerden birinin karşılanması durumunda diğer madde (n/a) olarak belirlenmiştir. Ancak her iki madde için de açıklama yapılmadığı durumlarda endeksin hesaplanmasında ilgili alt maddelerin her birine “0” puanı verilmiştir.

Araştırmada kullanılan açıklama uyum endeksi (miktar endeksi) için Cooke (1989), tarafından kullanılan formül açıklama gerekliliklerini yüzdesel olarak ifade etmek için aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

$$\text{Açıklama Uyum Endeksi (AUE)} = \frac{\sum_{i=1}^m d_i}{\sum_{i=1}^n d_i} \times 100$$

Formülde yer alan;

m = İşletme tarafından açıklanan dipnot sayısından aldığı puanı

n = Toplam açıklama puanını

i = Açıklama yapılmışsa “1” yapılmamışsa “0” puanını ifade etmektedir.

İşletme özelliklerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uyum düzeyine etkisini değerlendirmek için ise benzer araştırmalarda da kullanılan (Alsaeed, 2006; Chau ve Gray, 2010; Al-Akra, 2010; Demir ve Bahadır, 2014; Coşkun

ve Yardımcıoğlu, 2017; Ay ve Alhaddad, 2019; Altınel, 2022) aşağıdaki çoklu regresyon modeli kullanılmıştır.

$$Dindex = \beta_0 + \beta_1 \text{Firma Yaşı} + \beta_2 \text{Denetçi Türü} + \beta_3 \text{Borsa Yaşı} \\ + \beta_4 \text{Karlılık} + \beta_5 \text{Kaldıraç Oranı} + e$$

Formülde yer alan;

Dindex = Açıklama endeksi

β_0 = Sabit terim

β_1 Firma Yaşı = İşletmenin kuruluşundan itibaren 2020 yılı sonuna kadar geçen süreyi

β_2 Denetçi Türü = Denetim firmasını (Dört büyükler ve diğerleri)

β_3 Borsa Yaşı = Borsaya tescil olduğu tarihten itibaren 2020 yılı sonuna kadar geçen süreyi

β_4 Karlılık = Net dönem karının varlık toplamına oranını, aktif karlılık

β_5 Kaldıraç Oranı = Varlıkların ne kadarlık kısmının borç ile elde edildiğini gösteren oranı

e = Hata terimini ifade eder.

3.3.3. Araştırma Hipotezleri

Araştırmada TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uyum düzeyi ile firma yaşı, denetim firması, borsa yaşı, karlılık ve kaldıraç oranı arasındaki ilişki incelenmiştir.

Firma Yaşı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uyum düzeyi ile firma yaşı arasındaki ilişki önceki çalışmalarda sıklıkla kullanılmıştır (örneğin, Owusu-Ansah, 1998; Glaum ve Street, 2003). Firmaların kuruldukları tarihe göre daha eski olanların daha fazla açıklama yapması beklenir. Eski firmaların daha deneyimli kadrolara sahip olma olasılığı ve buna bağlı olarak daha gelişmiş bir muhasebe

sistemine sahip olmaları beklenebilir. Yine eski firmalar var olan itibarlarını kaybetmemek için açıklama gerekliliklerine daha fazla dikkat edebilirler (Demir, 2014:12). Bir diğer etken de daha yeni firmaların rekabet edilebilirlik açısından araştırma ve sermaye harcamaları gibi kritik öneme sahip bilgileri açıklamak istemeyebileceğidir (Owusu-Ansah, 1998:614).

Literatürde firma yaşı ile uyum düzeyi arasında pozitif ilişki tespit eden çalışmalar (Owusu-Ansah, 1998; Hossein ve Hammani, 2009) ve ilişki bulamayan (Glaum ve Street, 2003; Zeytinoglu, 2014; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017; Ay ve Alhaddad, 2019) çalışmalar bulunmaktadır.

Yukarıda değinilen açıklamalar ışığında firma yaşı ile uyum düzeyi arasındaki alternatif hipotez şöyledir;

H1: Firma yaşı ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı arasında pozitif bir ilişki vardır.

Denetim Firması

Dünya genelinde faaliyet gösteren PricewaterhouseCoopers (Pwc), Ernst & Young (EY), Deloitte ve Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) denetim firmaları 4 büyük (4 Big Auditor) olarak ifade edilen denetim firmalarıdır. Bu firmalar birçok ülkede açtıkları temsilcilikler ile o ülkede uygulanan standartlar ve kendi ilkeleri doğrultusunda denetim faaliyetlerini yürütmektedirler. Bunun yanında ülkelerin mevzuatına göre yetki belgesi almış bölgesel denetim firmaları da bu faaliyeti yürütmektedirler.

Denetim hizmetleri pek çok bölgesel denetçi firma tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak, denetim firması büyüdükçe kazandığı deneyimi ve kullandığı bilgi teknolojilerinin sağladığı avantajı kullanarak itibarını kaybetmemek için firmaların mali tablo ve dipnotlarının hazırlanmasında daha dikkatli davranacağına dair yaygın bir kanı vardır. Owusu-Ansah (1998), denetim firması büyüdükçe müşteri portföyü de artacağı için bir müşteriye olan ekonomik bağlılığının azalacağından bahsetmektedir.

Denetim firmasının büyüklüğü ile uyum arasında pozitif ilişki tespit eden çalışmalar (Glaum ve Street, 2003; Ansah ve Yeoh, 2005; Esen ve Sakin, 2009;

Shammar ve Al-Sultan, 2010; Al-Akra vd., 2010; Tsalavoutas, 2011; Uyar vd., 2013; Santos vd., 2013; Demir ve Bahadır, 2014; Kılıç, 2016; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017) olduğu kadar aralarında ilişki tespit edemeyen çalışmalar da (Alsaed, 2006; Chau ve Gray, 2010; Ay ve Alhaddad, 2019) bulunmaktadır.

Genellikle literatürde denetim firması ile uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmada geliştirilen alternatif hipotez şöyledir;

H2: Denetim firmasının (4 büyük) büyüklüğü ile uyum düzeyi arasında pozitif ilişki vardır.

Borsa Yaşı

Halka açılarak daha fazla hissedar sayısına ulaşan işletmelerin buradan elde ettikleri deneyim ile hissedarların beklentilerini karşılamak ve bilgi asimetrisini ortadan kaldırmak için bilgi verme yükümlülüklerini, açıklama gerekliliklerine uyarak yerine getireceklerini varsayabiliriz. Literatürde borsa yaşı ile uyum düzeyi arasında yapılan çok fazla çalışmaya rastlanmamıştır. Haniffa ve Cooke (2002), Uyar vd. (2014) ve Ponce vd. (2016) tarafından yapılan çalışmalarda pozitif ilişki tespit edildiği bildirilmiştir. Bu yönüyle bu ilişkinin tespitinin literatüre katkı sağlayacağını söyleyebiliriz.

H3: Borsa yaşı ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı arasında pozitif bir ilişki vardır.

Karlılık

Finans bilimine göre bir işletmenin temel amacı değer maksimizasyonunu sağlamaktır. Kar elde etme, büyüme gibi amaçlar değer maksimizasyonunu sağladığı sürece önemlidir. Bu amaçların sağlanmasında hissedarlar ve yöneticiler arasında bir takım çıkar çatışmaları ortaya çıkabilir. Bununla birlikte ortak bir amaç söz konusu olabilir. Kar elde etmek hissedarlar ve yöneticiler açısından ortak amaçların başında gelir.

Finansal performansın pozitif yönlü olması firmanın piyasa değerini artırır (Özcan, 2019: 489). Vekalet teorisine göre çıkarlarına göre hareket edecek olan

yöneticiler kendilerine daha fazla fayda sağlamak amacıyla daha fazla dipnot açıklaması sunarken hissedarlar da firma değerini korumak için karlılıkla ilgili daha fazla açıklama yapmayı desteklerler (Inchausti, 1997:54)

Finansal piyasalarda karlılık işletme performansını yansıtan en önemli göstergelerden biridir. Karlılığın ölçümünde aktif karlılık (ROA) ve özsermaye karlılığı (ROE) kullanılmaktadır. Bu araştırma kapsamında aktif karlılık oranları kullanılmıştır. Aktif karlılık ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı arasındaki ilişkiye yönelik yapılan araştırmalar (Ansah, 1998; Hossain ve Hammani, 2009; Mutawaa, 2010; Al-Akra, 2010; Lu ve Abeysekera, 2014; Yamani ve Hussainey, 2020; Altınel, 2022) bu iki değişken arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bunun yanında negatif ilişki tespit eden (Zeytinoğlu, 2014; Akbaş, 2019) çalışmalar ve anlamlı bir ilişki bulamayan (Inchausti, 1997; Uyar vd., 2013) çalışmalar da bulunmaktadır.

Bu bilgiler ışığında karlılıkla ilgili geliştirilen hipotez şöyledir;

H4: Aktif karlılığı ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı arasında pozitif bir ilişki vardır.

Kaldıraç Oranı

Kaldıraç oranı, bir şirketin sahip olduğu varlıkların yüzde kaçlık kısmının borç ile elde edildiğini gösteren orandır. Dolayısıyla finansal riskin göstergesidir. Bu bakımdan hissedarlar açısından önemli bir oran olarak görülür. Literatürde kaldıraç oranı ile ilgili açıklamalar vekalet teorisiyle birlikte değerlendirilmektedir. Açıklamalar genellikle kaldıraç oranı yüksek olan firmalarda borç oranının da yüksek olduğu ve bunun da temsil maliyetlerini arttırdığı yönündedir. Kredi verenler vb. alacaklıların şirketin finansal yapısı hakkındaki bilgi ihtiyaçlarını karşılamak isteyen şirket yönetimleri daha fazla açıklama yapma gereği duyarlar (Alsaed, 2006; 481). Bu nedenle kaldıraç oranı yüksek olan işletmelerin daha fazla açıklama yapması beklenir.

Literatürde pozitif ilişki tespit eden çalışmalar (Ansah, 1998; Al-Shammari vd., 2008; Özcan, 2019) olduğu gibi negatif ilişki tespit eden (Ay ve Alhaddad, 2019; Mutawaa ve Hevaidey, 2010; Demir ve Bahadır, 2014; Mckinon ve Dalimunthe, 2003;

Cormier ve Magnan, 2003) çalışmaları da bulunmaktadır. Bununla birlikte Lu ve Abeysekera (2014), çalışmalarında anlamlı bir ilişki bulamamıştır.

Bu bilgiler ışığında kaldıraç ile ilgili geliştirilen hipotez;

H5: Kaldıraç ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı arasında pozitif bir ilişki vardır.

3.3.4. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma BIST 100 imalat sektöründeki firmaları kapsamaktadır. Borsaya kayıtlı tüm işletmeler finansal tablolarının sunuma ilişkin esaslar dipnot başlığı altında aşağıda sunulan açıklamayı yapmaktadırlar:

“SPK’nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan Seri II, 14.1 nolu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” (Tebliğ) hükümlerine uygun olarak, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile bunlara ilişkin ek ve yorumlar esas alınarak hazırlanmıştır. TFRS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda (UFRS) meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla tebliğler aracılığıyla güncellenmektedir.”

“Konsolide finansal tablolar, KGK tarafından 15 Nisan 2019 tarihinde yayımlanan “TMS Taksonomisi Hakkında Duyuru” ile SPK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi’nde belirlenmiş olan formatlara uygun olarak sunulmuştur.”

Araştırmaya konu işletmelerden biri hariç hiçbirisinin gerek KGK tarafından “<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5159/TFRS-Taksonomileri>” adresinde yayınlanan 2019 TFRS Taksonomisi Finansal Tablo Çıktıları, gerekse 31 Mayıs 2019 tarihinde yayınlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi konulu, 2019-1 sayılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı’nda açıklandığı ve gösterildiği şekliyle özellikle sözleşme varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili olarak müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı bakımından Finansal Durum Tablo formatına uymadıkları görülmüştür.

Hasılat standardına ait açıklamalarda sözleşme maliyetleri konusunda birçok işletmenin açıklama yapmadığı tespit edilmiş, bazı işletmeler ise dipnotlarında sözleşme maliyetlerinin bulunmadığını belirtmişlerdir.

Değer düşüklüğüne ait açıklamalarda sözleşme varlıkları için değer düşüklüğü hesaplandığını belirten işletmeler, değer düşüklüğü hesaplamalarında sözleşme varlıklarını belirtmemişlerdir.

Çalışma, şirketlerin 2020 yılı faaliyet raporları üzerinden yapılmıştır. 2020 yılındaki Covid-19 salgını nedeniyle şirketlerin finansal tabloları üzerindeki etkisi ve bunun açıklamalara yansımaları karşılaştırma yapılamadığı için bu çalışmanın kısıtları arasındadır. Çalışma yalnızca BİST 100 İmalat sektöründeki firmaları kapsadığından bu araştırmanın sonuçlarını borsada işlem gören işletmelerin tamamına genellemek doğru olmayacaktır. Bununla birlikte araştırmanın yalnızca bir hesap dönemine ait verileri içeriyor olması da diğer bir kısıttır. Daha anlamlı sonuçlara ulaşmak için birden fazla yılı içeren karşılaştırmalı analizlerin yapılması gerekebilir. Ancak zaman kısıtı nedeniyle bu inceleme yapılamamıştır.

3.4. Verilerin Analizi

Çalışmanın verileri, 2021 yılı sonu itibarı ile BIST 100 endeksinde işlem gören imalat işletmelerinin 2020 yılı faaliyet raporları Kamuyu Aydınlatma Platformu adresinden (www.kap.org.tr) alınmıştır. Ardından TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardındaki açıklama gerekliliklerinin her biri için açıklama yapıp yapılmadığı Microsoft Office 365 programlarından Excel tablolama programı ile tablo haline dönüştürülmüştür. Şirketler standartta yer alan her bir maddeyi açıklamışlarsa “1” açıklamamışlarsa “0” puanı verilmiştir. Birbirinin alternatifi olan maddeler ile açıklama hükmü işletme için geçerli değilse (örneğin, 118a hükmü “işletme birleşmeleri nedeniyle meydana gelen değişiklikler” gereği işletme birleşmesi olmadığında) açıklama yapılmayan maddelere “N/A” yazılmış ve uyum düzeyinin hesaplanmasında o işletme için toplam madde sayısından düşülmüştür.

Uyum düzeyi her bir işletme için ayrı ayrı hesaplandıktan sonra tüm işletmelerin ortalaması alınarak genel uyum düzeyine ulaşılmıştır. Ayrıca her bir madde düzeyinde de uyum düzeyi hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalara ilişkin tanımlayıcı istatistikler tablo olarak sunulmuştur. Ardından uyum düzeyleri ile her bir

firmaya ait tanımlayıcı özellikleri SPSS 21 programına aktarılmış, normallik testi yapılmış ve Pearson Korelasyon testi uygulanarak bağımlı değişken olan uyumluluk düzeyi ile bağımsız değişkenler (Firma yaşı, denetim firması, borsa yaşı, karlılık, kaldırıcı) arasındaki ilişki incelenmiştir. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisini belirlemek için çoklu doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Analizlerde güven aralığı %95 olarak belirlenmiş ve $p<0,05$ değerleri istatistiksel olarak anlamlı kabul edilmiştir.

3.5. Bulgular ve Değerlendirme

Araştırma BİST 100 İmalat Endeksinde bulunan 41 işletmeyi kapsamaktadır. Araştırmaya bağımsız değişken olarak dahil edilen firma yaşı, denetçi türü, borsa yaşı, aktif karlılık ve kaldırıcı oranına ait tanımlayıcı istatistikler Tablo 4’ de verilmiştir.

Tablo 4: Firma Özelliklerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	N	Min.	Mak.	Ortalama	Mod	Std. Sapma
Uyum Düzeyi	41	0,18	0,63	0,38	0,33	0,13
Firma Yaşı	41	6	77	50,04	53	14,40
Denetçi Türü	41	0	1	0,80	1	0,40
Borsa Yaşı	41	1	35	26,48	35	10,05
Aktif Karlılık	41	-0,10	0,26	0,09	-	0,08
Kaldırıcı Oranı	41	0,10	0,90	0,56	-	0,19

Tablo 4 incelendiğinde, uyum düzeylerinin 0,18 ile 0,63 arasında değiştiği ve ortalamasının 0,38 (SS=12,46) olduğu görülmektedir. Bu oranlar genel olarak düşük bir uyum düzeyini göstermektedir.

Firma yaşlarının 6 ile 77 arasında değiştiği ve ortalama yaşın 50,04 (SS=14,40) olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum örnekleme dahil edilen firmaların köklü firmalar olduğunu göstermektedir.

Borsa yaşına göre en düşük 1 en yüksek ise 35 yaşında olduğu, ortalamasının ise 26,48 yaş (SS= 10,05) olduğu görülmektedir. Borsanın açıldığı tarih dikkate alındığında örneklemdaki firmaların uzun zamandır borsada işlem gördüğünü söyleyebiliriz.

Aktif karlılık skorlarının -0,10 ila 0,26 arasında değiştiği, ortalamasının 0,09 (SS= 0,08) olduğu izlenmektedir. Bu oran şirket varlıklarının kar yaratma konusundaki başarısını gösterdiğinden sektör bazlı değerlendirilmesi gereken bir orandır.

Kaldıraç skorlarının 0,10 ila 0,90 arasında değiştiği, ortalamasının ise 0,56 (SS= 0,19) olduğu hesaplanmıştır. Bu oran araştırmaya dahil edilen şirketlerin ortalama olarak istenen seviyede bir borç yapısına sahip olduğunu göstermektedir.

Son olarak denetçi türü dört büyükler ve diğerleri olarak iki kategoriye ayrıldığı için en az ve en çok değerleri bulunmamakta, buna karşın dört büyük denetim firmasını tercih eden işletmelerin toplam içinde yüzde 80,49 oranına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

3.5.1. Uyum Düzeyinin Genel Olarak İncelenmesi

Araştırmaya dahil edilen 41 işletme için TFRS 15 standardında belirtilen açıklama gerekliliklerine uyum oranı %38,13'tür. Bu oran literatürde farklı ülkelerde ve farklı standartlar için geçmişte yapılan araştırma sonuçları ile kıyaslandığında düşük bir orandır. En yüksek uyumluluğa sahip işletme %63,33 uyum oranına sahipken, en düşük oran %17,85 oranında gerçekleşmiştir.

Araştırma bulgularına göre belirlenen 37 zorunlu açıklama kriterine en fazla uyan işletme 20 zorunlu açıklama yaparken, en düşük açıklamada bulunan işletme 6 maddeye yönelik açıklamada bulunmuştur. Açıklamalara verilen puanların ortalaması 12,9'dur.

İşletmelerin açıklama gerekliliklerine uyum konusunda en fazla istekli oldukları maddeler 113a ve 113b maddeleridir. İşletmelerin tamamı bu maddelerde belirtilen hususlara finansal tablo dipnotlarında yer vermişlerdir. Buna karşın 128. madde seçeneklerine ilişkin dipnot açıklamalarına rastlanmamıştır. 116c, 118b, 118d ve 127a maddelerinde ise yalnızca bir maddeye ilişkin açıklamada bulunduğu görülmüştür. Bu maddelere bakıldığında 118. maddenin sözleşme varlık ve yükümlülükleri ile ilgili olduğu, 127. maddenin ise sözleşme maliyetlerine ilişkin

olduğu görülmektedir. Araştırma kısıtlarında da belirtildiği üzere işletmeler KGK tarafından yayınlanan Finansal Tablo örneklerini kullanmadıkları gözlenmiş, finansal durum tablolarında genel olarak sözleşme varlık ve sözleşme yükümlülüklerine ilişkin bilgilere rastlanmamıştır. Standardın 109. maddesinde bu isimler kullanılsa bile finansal tablo kullanıcılarına alacaklar ile sözleşme varlıkları arasındaki ayrımı yapmalarını sağlayacak yeterlilikte bilgi verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak, finansal tablolarda buna ilişkin yeterli açıklamalara yer verilmediği gözlenmiştir. Bir sözleşmeyi elde etmek için katlanılan maliyetlere ilişkin nicel verilere rastlanmamıştır.

Firma yaşı, borsa yaşı, denetçi türü, kaldıraç oranı ve karlılık oranı açısından gruplamalar yapılarak uyum oranları ile karşılaştırıldığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 5: İşletme Yaşları ve Açıklama Oranları

Şirketlerin Yaşları	Şirket Sayısı	Açıklama Oranı
0-24 yıl	2	38,57 %
25-49 yıl	15	37,76 %
50 yıl ve üstü	24	38,50 %

Araştırmada işletmelerin yaşları 0-24 yıl, 25-49 yıl ve 50 yıl üstü olarak gruplandırılmış ve açıklama oranları ile karşılaştırılmıştır. Açıklama gerekliliklerine uyum oranlarının sırasıyla %38,57, %37,76 ve %38,50 olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlar bize Tablo 5’ de de görüldüğü üzere firma yaşları farklı olsa bile uyum düzeylerinin neredeyse hiç değişmediğini göstermektedir. Bu durum hipotezleri sınamak için yapılacak istatistiki testlerde ilişkinin zayıf çıkacağını işaret etmektedir.

Tablo 6: Borsa Yaşı ve Açıklama Oranları

Borsaya Tescil Süresi	Şirket Sayısı	Açıklama Oranı
0-9 yıl	4	38,15%
10-24 yıl	8	39,81%
25 yıl ve üstü	29	37,81%

Şirketlerin borsada işlem görmeye başladıkları tarih esas alınarak 0-9 yıl, 10-24 yıl ve 25 yıl üstü olarak üç gruba ayrılmış ve açıklama oranları hesaplanmıştır. Borsa yaşları ile uyum düzeyleri arasındaki ilişkinin %37-39 arasında ve birbirine çok yakın oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar borsaya tescil süresinin hasılat standardı açıklama skorlarını etkilemediğini işaret etmektedir. Bu verilere göre hipotez sonuçlarının test edildiği istatistiki testlerde de zayıf bir ilişki beklenmektedir.

Tablo 7: Denetim Firması ve Açıklama Oranları

Denetçi Türü	Şirket Sayısı	Açıklama Oranı
4 Büyük	33	40,51 %
Diğer	8	28,82 %

Denetim firması açısından karşılaştırma yapılırken dört büyükler olarak ifade edilen denetim firmaları (KPMG, EY, Deloitte, PWC) ile diğer firmalar olarak ayrılmış ve açıklama gerekliliklerine uyum oranları karşılaştırılmıştır. Sonuçlara göre 4 büyük denetim firmasını seçen işletmeler için açıklama endeksi oranları nispeten daha yüksek çıkmıştır. Bu da orta düzeyde bir korelasyona işaret etmektedir.

Tablo 8: Aktif Karlılık ve Açıklama Oranları

Karlılık	Şirket Sayısı	Açıklama Oranı
0-0,09	27	37,04 %
0,1-0,19	8	40,81 %
0,2 - 1	6	40,15 %

Karlılık oranları 0-0.09, 0.1-0.19 ve 0.2-1 olarak gruplandırılmış ve her bir grupta yer alan işletmelerin ortalama açıklama oranları hesaplanmıştır. Tablo 9’ da karlılık ile açıklama oranları arasında büyük farklar olmadığı en yüksek uyum oranının yüzde 40,81 ile 0,1-0,19 arasındaki karlılık düzeyindeki 8 şirkete ait olduğu görülmektedir.

Tablo 9: Kaldıraç ve Açıklama Oranları

Kaldıraç	Şirket Sayısı	Açıklama Oranı
0-0,4999	11	34,67 %
0,50-0,6999	20	37,79 %
0,70 - 1	10	43,03 %

Kaldıraç oranları 0-0.49, 0,5-0,69 ve 0,7-1 olarak üç gruba ayrılmıştır. Kaldıraç oranı %70 ve üzerinde olan şirketler finansal açıdan riskli kabul edilirken, %70-%50 arasındaki şirketler daha muhafazakâr kabul edilmektedir. Bu oranın altı ise borç ödemelerinde risk seviyesinin daha düşük olduğu anlamına gelmektedir. Tablo 10’ da kaldıraç oranı 0-0,49 arasında olan grupta 11 şirketin ortalama açıklama düzeyinin %34,67 olduğu; 0,5-0,69 arasındaki grupta 20 şirket için açıklama düzeyinin %37,79 olduğu ve 0,7-1 arasındaki grupta bulunan 10 şirketin ortalama açıklama düzeyinin %43,03 olduğu görülmektedir. Sonuçlar bize %70’ in altındaki kaldıraç oranının açıklama uyum endeksi daha düşükken, kaldıraç oranı %70’ i geçtiğinde finansal tablo dipnotlarında nispeten daha fazla açıklama yapıldığını göstermektedir. Alsaed (2006), şirket yöneticilerinin borç verenlerin şirket hakkında daha fazla bilgi sahibi olma isteklerini karşılamak için daha fazla açıklama yaptıklarını ifade etmektedir. Ortaya çıkan tablo bu açıklamayı destekler niteliktedir. Bu durum kaldıraç ile açıklama oranları arasında pozitif yönde ilişkiye işaret etmektedir.

3.5.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

3.5.2.1. Çoklu Korelasyon Analizi

Uyum düzeyi ile firma yaşı, borsa yaşı, aktif karlılık, denetçi türü ve kaldıraç oranları arasındaki ilişkiyi belirlemek için Pearson Korelasyon Analizi kullanılmıştır. En az iki değişken arasındaki ilişkinin incelenmesine “Korelasyon” denir. Değişkenler arasındaki ilişkinin derecesini göstermek için kullanılan katsayıya “korelasyon katsayısı” denir ve “r” ile gösterilir. Korelasyon katsayısı -1 ile +1 arasında değer alır (Çil, 2002:267). Korelasyon katsayısının (-) işaretli olması ilişkinin negatif yönlü (biri artarken diğ erinin azaldığını) olduğunu gösterirken (+) işaretli olması ilişkinin pozitif yönlü (değişkenlerden biri artarken diğ erinin de doğrusal olarak arttığını veya biri

azalırken diğerinin de azaldığı) olduğunu gösterir. Katsayının “0” olması değişkenler arasında ilişki olmadığını “-1” olması mükemmel derecede ters yönde, “+1” olması mükemmel derecede aynı yönde ilişkiyi gösterir (Cevahir, 2020:111). Korelasyon katsayısı 0,01-0,29 arasında ise zayıf korelasyon; 0,30-0,69 arasında ise orta düzeyde korelasyon; 0,70-0,99 arasında ise yüksek korelasyon olarak açıklanmaktadır.

Pearson korelasyon analizi sonuçları Tablo 12’ de gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde uyumluluk skorları ile denetçi türünün orta düzeyde pozitif yönde ilişkili ve anlamlı ($r= 0,374$; $p<0,01$) olduğu, kaldıraç oranının ise düşük düzeyde pozitif yönde anlamlı ($r= 0,297$; $p<0,05$) bir ilişkiye sahip olduğu görülmektedir. Bunun dışında kalan firma yaşı ($r=0,078$; $p>0,05$), borsa yaşı ($r=0,015$; $p>0,05$) ve aktif karlılık ($r= 0,089$; $p>0,05$) oranlarının uyumluluk skoru ile anlamlı bir ilişkilerinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Bağımsız değişken olan TFRS 15’ e uyum düzeyi ile bağımlı değişken olan firma yaşı arasında düşük düzeyde pozitif ilişki vardır. Ancak bu ilişki anlamlı değildir ($r=0,078$; $p=0,315$). Bu durum firma yaşı bir birim arttığında veya azaldığında uyum düzeyinin 0,078 oranında artacağı veya azalacağı şeklinde yorumlanabilir. Bu sonuçlar (Zeytinoğlu, 2014; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017; Ay ve Alhaddad, 2019) ile uyumludur.

TFRS 15’ e uyum düzeyi ile denetçi türü arasında orta düzeyde pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($r=0,374$; $p=0,008$). Değişkenlerin birbirleri üzerinde açıkladıkları varyans %54,76’dır. Yani uyum düzeyinin %54,76’sı denetçi türünden kaynaklanıyor olabilir. Bulunan sonuç literatürle karşılaştırıldığında (Glaum ve Street, 2003; Ansah ve Yeoh, 2005; Esen ve Sakin, 2009; Shammari ve Al-Sultan, 2010; Al-Akra vd., 2010; Tsalavoutas, 2011; Uyar vd., 2013; Santos vd., 2013; Demir ve Bahadır, 2014; Kılıç, 2016; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017) ile uyumludur.

TFRS 15’ e uyum düzeyi ile borsa yaşı arasında pozitif yönde ancak zayıf bir ilişki tespit edilmiştir. Bununla birlikte bu ilişki anlamlı bulunmamıştır ($r=0,015$; $p=0,463$). İşletmelerin zorunlu dipnot açıklama düzeyinin BİST’ te işlem görme yaşından bağımsız olduğunu söylemek mümkündür. Bu sonuç (Haniffa ve Cooke, 2002; Uyar vd., 2014; Ponce vd., 2016) tarafından bulunan sonuçlarla tutarlıdır.

Korelasyon analizi sonucuna göre TFRS 15’ e uyum düzeyi ile aktif karlılık arasında düşük düzeyde pozitif ancak, anlamlı olmayan korelasyon hesaplanmıştır

($r=0,089$; $p=0,290$). Yani TFRS 15' e uyum düzeyi aktif karlılıktan bağımsız hareket etmektedir. Bu sonuçlar (Inchausti, 1997; Uyar vd., 2013) ile uyumludur.

TFRS 15' e uyum düzeyi ile kaldıraç oranları arasında düşük düzeyde pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır ($r=0,297$; $p= 0,030$). Kaldıraç oranındaki bir birimlik değişim uyum düzeyini 0,297 oranında aynı yönde değiştirmektedir. Değişkenlerin birbirleri üzerinde açıkladıkları varyans %8,82'dir. Yani uyum düzeyinin %8,82'si kaldıraç oranından kaynaklanıyor olabilir. Bu sonuçlar literatürdeki (Ansah, 1998; Al-Shammari vd., 2008; Özcan 2019) çalışmalar ile tutarlıdır.



Tablo 10:Uyum Düzeyi, Firma Yaşı, Borsa Yaşı, Denetçi Türü, Aktif Karlılık, Kaldıraç Oranı Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu

		Uyum Düzeyi	Firma Yaşı	Denetçi Türü	Borsa Yaşı	Aktif Karlılık Oranı	Kaldıraç Oranı
Uyum Düzeyi	Pearson Correlation	1					
	Sig. (1-tailed)						
Firma Yaşı	Pearson Correlation	,078	1				
	Sig. (1-tailed)	,315					
Denetçi Türü	Pearson Correlation	,374**	,101	1			
	Sig. (1-tailed)	,008	,264				
Borsa Yaşı	Pearson Correlation	,015	,525**	,117	1		
	Sig. (1-tailed)	,463	,000	,233			
Aktif Karlılık	Pearson Correlation	,089	,014	-,135	-,197	1	
	Sig. (1-tailed)	,290	,466	,201	,108		
Kaldıraç Oranı	Pearson Correlation	,297*	,048	,228	,337*	-,518**	1
	Sig. (1-tailed)	,030	,382	,076	,016	,000	

* %5 anlamlılık düzeyinde (tek kuyruklu);

** %1 anlamlılık düzeyinde (tek kuyruklu);

N=41

3.5.2.2. Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi

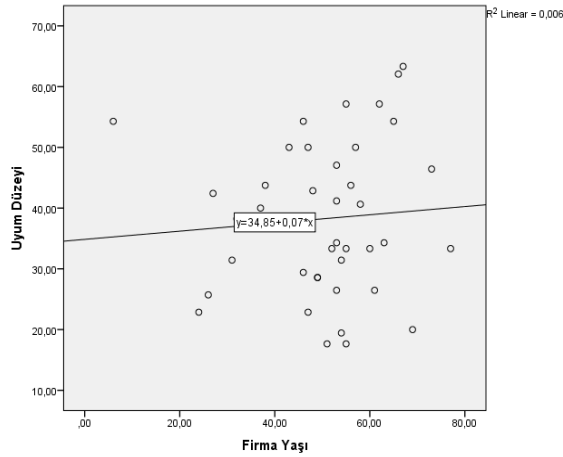
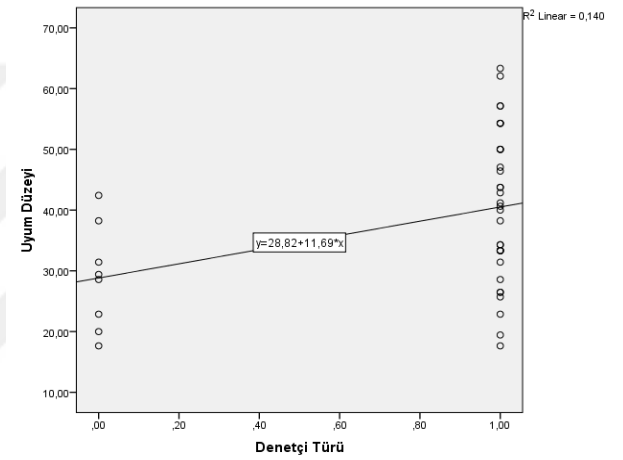
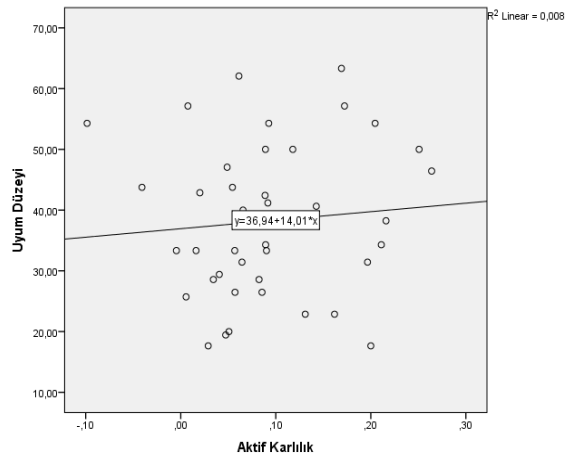
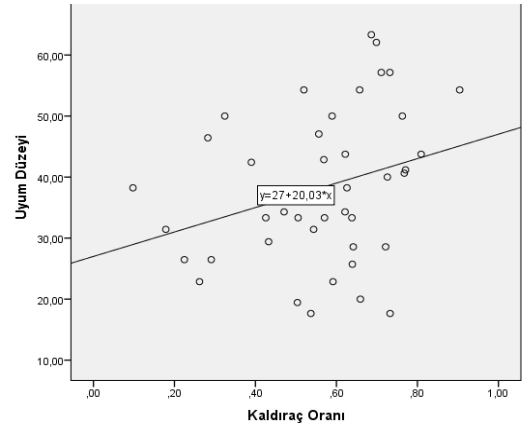
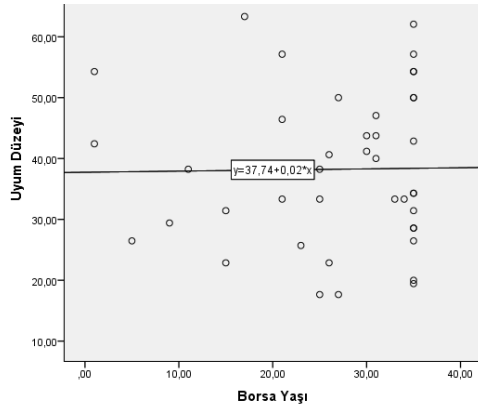
Araştırmada hasılatın açıklanmasını etkileyen işletmeye bağlı özellikleri tespit etmek için “Çoklu Doğrusal Regresyon” analizi kullanılmıştır. Çoklu doğrusal regresyon analizinin kullanılabilmesi için değişkenlerin tamamının normal dağılım göstermesi şartı aranmaktadır. Tablo 11 incelendiğinde araştırmaya dahil edilen değişkenlerin tamamının çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerinin -2, +2 değerleri (George ve Mallery, 2010) arasında olduğu ve bundan dolayı normal dağılım gösterdiği kabul edilmiştir.

Tablo 11: Çarpıklık ve Basıklık Oranları

Değişkenler	Çarpıklık	Basıklık
Firma Yaşı	-0,811	1,092
Denetçi Türü	-1,598	0,578
Borsa Yaşı	-1,196	0,571
Aktif Karlılık	0,241	-0,045
Kaldıraç Oranı	-0,707	-0,010

Normal dağılım için aranan diğer şart ise bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasında doğrusallıktır. Doğrusallık testi için saçılım diyagramı kullanılmış ve değişkenler arasında doğrusal ilişki olduğu görülmüştür.

Tablo 12: Saçılım Diyagramları



Regresyon analizinin diğer bir şartı ise bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusallık probleminin (multicollinearity) olmaması gerekir. Bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon katsayısı 0,80'in altında ise çoklu doğrusallık problemi olmadığı kabul edilmektedir. Eğer bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon katsayısı 0,80'in üzerinde olursa açıklanan varyans da yüksek olacak, bağımsız değişkenler birbirlerini çok fazla etkilediğinden bağımlı değişken üzerindeki

etkilerinin net bir şekilde okunması mümkün olmayacaktır. Tablo 10’ dan da görüleceği üzere bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları 0,80’ in altındadır. Çoklu doğrusallık probleminin olup olmadığı Tolerans ve VIF değerlerine göre de belirlenir. Tolerans değerinin 0,2’ den büyük olması gerekirken VIF değerinin 10’un altında olması gerekir. Tablo 13’ e göre tolerans değerleri 0,2’nin üstünde ve VIF değerleri 10’ un çok altındadır.

Tablo 13: Çoklu Doğruluk İstatistikleri

Bağımsız Değişkenler	Çoklu Doğrusallık	
	Tolerans	VIF
1 (Sabit)		
Firma Yaşı	,697	1,435
Denetçi Türü	,939	1,065
Aktif Karlılık	,727	1,375
Kaldıraç Oranı	,646	1,547
Borsa Yaşı	,624	1,602

Regresyon analizinde bir diğer şart ise Standartlaştırılmış Kalıntı (Standardized Residul) değerinin -3,29 ile +3,29 arasında olmasıdır. Tablo 14’ten de görüleceği üzere bu değer -2,225 ile 1,734 arasında kabul edilebilir düzeydedir.

Tablo 14: Kalıntı İstatistikleri

Kalıntı İstatistikleri					
	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	N
Std. Kalıntı	-2,225	1,734	,000	,935	41
Cook's Distance	,000	,145	,030	,038	41

Düzeltilmiş R^2 değeri bağımlı değişkenin yüzde kaçlık kısmının bağımsız değişkenlerce açıklandığını göstermektedir. Çalışmada düzeltilmiş R^2 değeri 0,186 olarak bulunmuştur. Yani bağımsız değişkenlerin (firma yaşı, borsa yaşı, denetim firması, aktif karlılık oranı, kaldıraç oranı) tamamı bağımlı değişkendeki değişimin %18,60’ını açıklamaktadır. Modelde otokorelasyon olup olmadığını anlamak için Durbin-Watson değerine bakmak gerekir. Bu değer 1.5-2,5 arasında olması gerekir. Modelde bu değer 1,916 olarak hesaplandığından otokorelasyon söz konusu değildir.

Tablo 15: Model ÖzetiModel Özeti^b

Model	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	,536 ^a	,288	,186	11,31216	1,916

a. Bağımsız Değişkenler: (Sabit), Borsa Yaşı, Denetçi Türü, Aktif Karlılık, Firma Yaşı, Kaldıraç Oranı

b. Bağımlı Değişken: Uyum Düzeyi

Regresyon modelinin anlamlı olup olmadığını incelemek için ANOVA testine bakmak gerekir. ANOVA testinde yer alan F değeri (F=2,828) ve anlamlılık değeri (p=0,030) olarak hesaplanmıştır. Bu değer p<0,05 olması bağımsız değişkenlerden en az birinin bağımlı değişken üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

Tablo 16: ANOVA İstatistikleri

ANOVA ^a						
Model		Karelerin Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
1	Regression	1809,142	5	361,828	2,828	,030 ^b
	Residual	4478,777	35	127,965		
	Total	6287,919	40			

a. Bağımlı Değişken: Uyum Düzeyi

b. Bağımsız Değişkenler: (Sabit), Borsa Yaşı, Denetçi Türü, Aktif Karlılık, Firma Yaşı, Kaldıraç Oranı

Hangi bağımsız değişkenin anlamlı olduğunu ve modele katkısını görmek için katsayılar (coefficients) tablosuna bakmak gerekir. Tablo 17' de yer alan Beta Katsayısı işletmelerin her bir bağımsız değişkendeki bir birimlik standart sapma artışının bağımlı değişkeni ne kadar etkilediğini göstermektedir. Örneğin firma yaşının bir birim artması müşteri sözleşmelerinden hasılat standardına uyum düzeyini 0,104 oranında artırmaktadır. Bu değer aynı zamanda bağımsız değişkenlerden hangisinin bağımlı değişken üzerinde daha çok önemli etki yaptığını da gösterir. En büyük katkıyı 0,442 ile kaldıraç oranı yapmaktadır.

B değeri regresyon yükü (Confidence Interval for B) %95 güven aralığında B değerinin sınırlarını göstermektedir. Zero-order değeri değişkenler arasındaki doğrudan ilişkiyi yani korelasyon katsayısını göstermektedir. Partial (kısmi) değeri ise

diğer değişkenler sabitken bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki kısmi korelasyonu göstermektedir. Buna göre örneğin aktif karlılık diğer değişkenlerle birlikte değerlendirildiğinde uyum düzeyi ile arasındaki ilişki 0,089 ile zayıf düzeydeyken, diğer değişkenlerin etkisi dışarıda bırakıldığında aktif karlılık ile uyum düzeyi arasındaki ilişki 0,315 ile orta düzeyde bir ilişki ortaya çıkmaktadır.

ANOVA testinde bulunan anlamlılığın hangi bağımsız değişkene ait olduğunu görmek için t değerine göre anlamlılık (Sig.) değerlerine bakmak gerekir. Buna göre denetçi türü ($p=0,033$) ve kaldıraç oranı ($p=0,018$) uyum düzeyi üzerinde anlamlı (önemli) bir yordayıcı olarak görülmektedir. Firma yaşı, aktif karlılık ve borsa yaşı ($p>0,05$) olduğundan uyum düzeyi üzerinde anlamlı (önemli) yordayıcılar olmadıkları görülmektedir.

Tablo 17’de yer alan B değerleri ile sabit katsayısı (Constant) ve her bir bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni etkileme katsayısını vermektedir. Modele ilişkin denklem bu katsayılar kullanılarak oluşturulmaktadır. Tüm değişkenler birlikte analize sokulduğundan regresyon analizi sonuçlarına göre bağımsız değişkenlerin tamamı anlamlı bulunmasa da bu değişkenlerin sabit katsayı ve diğer değişkenlerin katsayıları üzerinde etkisi olduğundan sonuçlar tüm değişkenlerle birlikte verilmiştir.

Tablo 17: Katsayı İstatistikleri

Model	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	Anlam lılık (Sig.)	B değeri Regresyon Yüğü (95,0% Confidence Interval for B)		Korelasyonlar		
	Regresyon Yüğü (B)	Standart Hata (Std. Error)	Standartlaştırılmış Regresyon Yüğü (Beta)			Alt Sınır	Üst Sınır	r (Zero- order)	Kısmi (Partial)	Kısım (Part)
1 (Sabit)	9,361	10,071		,929	,359	-11,084	29,806			
Firma Yaşı	,090	,149	,104	,607	,548	-,212	,392	,078	,102	,087
Denetçi Türü	10,188	4,600	,326	2,215	,033	,850	19,527	,374	,351	,316
Aktif Karlılık	51,708	26,366	,328	1,961	,058	-1,819	105,234	,089	,315	,280
Kaldıraç Oramı	29,826	11,988	,442	2,488	,018	5,490	54,162	,297	,388	,355
Borsa Yaşı	-,202	,225	-,162	-,896	,376	-,659	,255	,015	-,150	-,128

Regresyon analizi sonuçlarına göre TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uyum düzeyinin yordanmasına ilişkin regresyon denklemi aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Uyum Düzeyi} = 9,361 + (0,090 \times \text{Firma Yaşı}) + (10,188 \times \text{Denetçi Türü}) + (-0,202 \times \text{Borsa Yaşı}) + (51,708 \times \text{Aktif Karlılık}) + (29,826 \times \text{Kaldıraç Oranı})$$

Araştırma sonuçları denetim firmasının büyüklüğü ile uyum düzeyi arasındaki ilişkiyi araştıran önceki çalışma bulgularını desteklemiştir (Glaum ve Street, 2003; Ansah ve Yeoh, 2005; Esen ve Sakin, 2009; Shammari ve Al-Sultan, 2010; Al-Akra vd., 2010; Tsalavoutas, 2011; Uyar vd., 2013; Santos vd., 2013; Demir ve Bahadır, 2014; Kılıç, 2016; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017).

Sonuçlara göre geliştirilen H2 (Denetim firması [4 büyük] ile uyum düzeyi arasında pozitif ilişki vardır) ve H5 (Kaldıraç oranı ile uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki vardır) hipotezleri kabul edilirken diğer hipotezler reddedilmiştir. Önceki kısımlarda değinildiği gibi H2 hipotezi (Glaum ve Street, 2003; Ansah ve Yeoh, 2005; Esen ve Sakin, 2009; Shammari ve Al-Sultan, 2010; Al-Akra vd., 2010; Tsalavoutas, 2011; Uyar vd., 2013; Santos vd., 2013; Demir ve Bahadır, 2014; Kılıç, 2016; Coşkun ve Yardımcıoğlu, 2017) ile H5 hipotezi ise (Ansah, 1998; Al-Shammari vd., 2008; Özcan 2019) sonuçları ile tutarlıdır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında yer alan açıklama zorunluluklarına uyum düzeyi ve uyum düzeyine etki eden işletme özellikleri incelenmiştir. Uyum endeksinin hesaplanmasında alt maddelerle birlikte standartta yer alan 37 açıklama kriteri dikkate alınmıştır. Çalışmada BİST 100 endeksine kayıtlı 41 imalat işletmesine ait 2020 yılı finansal raporları kullanılmıştır. Finansal raporlara Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) internet sitesi (www.kap.org.tr) üzerinden ulaşılmıştır.

Uyum endeksi genel olarak %38,12 olarak hesaplanmıştır. Bu, düşük bir orandır. TFRS 15'in ilk uygulaması 2018 yılında başlamıştır. Bu araştırma için tercih edilen finansal raporlama dönemi dikkate alındığında yüksek oranda bir uyum beklemek doğru olmayabilir. Ancak yine de ortaya çıkan sonuç düşük bir oran olarak karşımıza çıkmaktadır. Uyum düzeyinin düşüklüğü araştırma kapsamındaki işletmelerin muhasebe yetkilisi ve denetçilerinin TFRS 15' e hakim olmadıkları şeklinde yorumlanabilir. Çalışmada çoğu işletmenin dönem içinde finansal tablolara alınan hasılat, sözleşme varlığının alacak olarak sınıflandırılması, sözleşme yükümlülüğünden doğan hasılatın finansal tablolara alınması için gereken sürede değişiklik, iade ve geri ödeme, garanti şartları ve sözleşme maliyetleri konularında açıklama isteklerinin olmadığı görülmüştür. Bu anlamda işletmelerin muhasebe sistemlerinin, hasılat standardının belirlediği gerekliliklere uyum gösterecek şekilde düzenlenmediğini söyleyebiliriz.

Uyum düzeyine etki eden ve çeşitli araştırmalara konu olan farklı işletme özellikleri bulunmaktadır. Çalışmada uyum endeksi bağımlı değişken olarak; işletme özelliklerinden firma yaşı, denetçi türü, borsa yaşı, aktif büyüklüğü ve kaldıraç oranı bağımsız değişken olarak yer almıştır. Korelasyon analizi ile bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında ilişki olup olmadığı, varsa ilişkinin yönü ve anlamlılığı incelenmiştir. Bağımsız değişkenlerin uyum düzeyi üzerindeki etkileri çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Çoklu regresyon analizi için normallik ve doğrusallık testleri uygulandıktan sonra sonuçlar değerlendirilmiştir.

Çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre firmaların 4 büyük denetim firmasını (Pwc, E&Y, Kpmg, Deloitte) tercih etmelerinin uyum düzeyi üzerinde anlamlı ve orta derecede pozitif etkisi vardır. Büyük denetim firmaları ile çalışan işletmeler açısından

şeffaflık ve kaliteli finansal tablo ve dipnot ihtiyaçlarının diğer denetim firmaları ile çalışan işletmelere göre daha fazla karşılandığını söyleyebiliriz. Büyük denetim firmaları ile çalışmanın bir izleme mekanizması görevi gördüğü için vekalet maliyetlerini düşüreceği sonucunu da çıkarabiliriz.

Kaldıraç oranı ile uyum düzeyi arasında da anlamlı ve pozitif yönde ancak düşük düzeyde bir ilişki bulunmuştur. Bu da şirketlerin borçluluk oranları arttıkça hissedarların artan bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için daha fazla açıklama yapmak durumunda kaldıklarını göstermektedir.

Firma yaşı ve aktif karlılık oranı uyum düzeyi ile pozitif yönde ilişkili olmasına karşın anlamlı bulunmamıştır. Borsa yaşının ise uyum düzeyi ile negatif yönde ve istatistiksel olarak anlamsız olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, UFRS' lerin Türkçeleştirilmiş halidir. UFRS yüksek düzeyde açıklama yapmayı gerektirir. Standart belirleyiciler ve düzenleyiciler zorunlu açıklama gerekliliklerine uyulmaması konusunda endişelenmektedirler (Abdullah vd., 2015). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı için yapılan bu araştırma BİST 100 endeksinde yer alan imalat işletmelerinin açıklama gerekliliklerine uyumu hakkında ampirik kanıtlar sunmaktadır. Açıklama gerekliliklerine uyum finansal tablo kullanıcılarının kararları üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Bu sebeple bu sonuçlar fon sağlayıcıların kararları üzerinde bir etkiye sahip olabilir. Bununla birlikte standart belirleyiciler, düzenleyiciler için de raporlamanın istenilen seviyede olup olmadığına ilişkin görüş sunmaktadır.

Çalışmanın yalnızca 2020 yılına ait finansal tabloları esas alması, sadece imalat işletmelerini kapsaması ve tek bir standarda yönelik olarak yapılmış olması araştırmanın sınırlılıklarıdır. Bununla beraber TFRS 15 ile ilgili uyum endeksini belirlemeye ve işletme özellikleri ile ilişkisini açıklamaya yönelik çalışmaların yeteri kadar yapılmamış olmasından dolayı literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Gelecekte daha fazla şirketin birden fazla dönemini kapsayan geniş kapsamlı çalışmalarla farklı hipotezler test edilerek zorunlu açıklama gerekliliklerine uyum üzerine araştırmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

Abdullah, M., Evans, L., Fraser, I. Tsalavoutas, I. (2015). Accounting Forum. IFRS Mandatory disclosures in Malaysia: the influence offamily control and the value (ir)relevance of compliancelevels. 39(4): 328-348.

Aboud, A. ve Roberts, C. (2018). Managers' segment disclosure choices under IFRS 8: EU evidence. In Accounting forum. 42(4): 293-308.

Akdoğan, N. ve Sultanoğlu, B. (2018). Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. (20): 641-677.

Aksu, M. ve Kösedag, A. (2006). Transparency and disclosure scores and their determinants in the Istanbul Stock Exchange. Corporate Governance: An International Review. 14(4): 277-296.

Aktaş, R., ve Varol, İ. D. (2017). Yeni hasılat standardı UFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi: Çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi. (73): 27-50.

Al-Akra, M., Eddie, I.A. Ali, M.J. (2010). The İnfluence Of The İntroductıon Of Accounting Disclosure Regulation On Mandatory Disclosure Compliance: Evidence From Jordan. The British Accounting Review. 42(3): 170-186.

Ansah, S. ve Yeoh, J. (2005). The Effect of Legislation on Corporate Disclosure Practices. Abacus, 41(1): 92-109.

Arpacı, A.Ö. (2009). Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri. Mali Çözüm Dergisi. (92):91-100.

Arslan, A. (2022). Beklenen Kredi Zararlarının Ölçümü, Raporlaması ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Düzeyinin Belirlenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2): 403-430.

Atmaca, M. (2010). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Atış, C. ve Kurtlar M. (2020). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Ek Garanti ve Bakım Sözleşmelerine Uygulanması. Mali Çözüm Dergisi. 30(162):155-176.

Aurora, C. ve Bontaş, B. (2014). New Approaches On Revenue Recognition And Measurement. Management Strategies Journal, Constantin Brancoveanu University. 26(4): 375-382.

Ay, M., Alhaddad, M. (2019). Borsa İstanbul'daki Türk İmalat Sanayi Firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumu. Social Sciences Studies Journal. 5(38): 3438-3449.

BDO.https://rise.articulate.com/share/KvUUIpFdMA2d_wVci9D9ePRWjIMFtWVA#/lessons/h7F5xjZ3ZfBhFkEOd9dr5_kAkWEDdBjx (Erişim Tarihi: 20.12.2021).

Canbolat, F. Sözleşme Hukuku ve Eser Sözleşmesi. Hacettepe Üniversitesi Tahkim Uygulama ve Araştırma Merkezi. <http://www.itubirlik.org.tr/dosyalar/files/Do%C3%A7.%20Dr.%20Ferhat%20Canbolat%20S%C3%B6zleşme%20Hukuku%20ve%20Eser%20S%C3%B6zleşme%205%9Fmesi.pdf>. (Erişim Tarihi: 22.12.2021).

Carmighael, D. (2019). New Revenue Recognition Guidance and the Potential for Fraud and Abuse, Are Companies and Auditors Ready? <https://www.cpajournal.com/2019/04/08/new-revenue-recognition-guidance-and-the-potential-for-fraud-and-abuse/>. (Erişim Tarihi: 15.12.2021).

Cevahir, E. (2020). SPSS ile Nicel Veri Analizi Rehberi. Kibele Yayınları. İstanbul.

Cooke, T. E. (1989). Disclosure in the corporate annual reports of Swedish companies. Accounting and business research. 19(74): 113-124.

Coşkun, S., Yardımcıoğlu, M. (2017). An Empirical Research For The Determination Of Variables Which Affect The Explanation Level Of Accounting And Reporting Standards. International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies. 3(4): 294-304.

Çetinoğlu, S. (2018). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Uyum Düzeylerinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Kütahya.

Çetinoğlu, T. (2019). Tms 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Dipnot Açıklama Gerekliliklerinin 2016-2017 Yıllarına İlişkin Uyum Düzeylerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: Borsa İstanbul 100 Endeksinde Bir Uygulama. Journal Of Social And Humanities Sciences Research. (33): 465-478.

Çil, B. (2002). İstatistik. Detay Yayıncılık. Ankara.

Deloitte, C. P. A. (2015). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. 1March 2015.

Deloitte. (2021). Roadmap Revenue Recognition. <https://dart.deloitte.com/USDART/pdf/8241a203-a4b3-11e7-bf31-d9d01b34306d>. (Erişim Tarihi: 26.12.2021).

Demirkol, Ö. F. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model. Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi. 6(15):415-434.

Devalle, A., Rizzato, F., Busso, D. (2016). Disclosure indexes and compliance with mandatory disclosure—The case of intangible assets in the Italian market. *Advances in Accounting*. 35:8-25.

Dinç, E., Atasel, O. Y. (2016). Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. (12): 267-283.

Du, N., Alford, M. R. ve Smith, P. L. (2016). Do GAAP and IFRS Differ In Collectibility Judgments Related To Revenue Recognition?. *The Journal Of Applied Business Research*. 32(6): 1675-1685.

Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (12): 55-86.

Esen, Ö.M., Sakin, T. (2009). Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İmkb 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim Dergisi: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü*. 20(64): 112-124.

EY. (2019). A Closer Look At IFRS 15, The Revenue Recognition Standard. https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15--the-revenue-recognition-standard-octob. (Erişim Tarihi: 12.12.2022).

FASB. Comparability In International Accounting Standards A Brief History. <https://fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264> (Erişim Tarihi: 10.11.2021).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK).

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (Erişim Tarihi: 30.10.2021).

George, D. ve Mallery, M. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson

Güdelci, E.N. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*. 2(3): 199-214.

Gloum, M., Street, D.L. (2003). Compliance with the Disclosure requirements of Germany's new market: IAS versus US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 14(1): 64-100.

Gözler, K. (2020). Genel Hukuk Bilgisi. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa.

Haniffa, R. M., ve Cooke, T. E. (2002). Culture, corporate governance and disclosure in Malaysian corporations. *Abacus*, 38(3): 317-349.

Hodgdon, C., Tondkar, R. H., Harless, D. W., ve Adhikari, A. (2008). Compliance with IFRS disclosure requirements and individual analysts' forecast errors. *Journal of international accounting, auditing and taxation*. 17(1): 1-13.

Hossain, M. A. (2002). Disclosure index approach in accounting research: A review of related issues. Retrieved from.

Hossain, M., Hammani, H. (2009). Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*. 25(2): 255-265.

IFRS. IFRS Foundation Developments. <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>. (Erişim Tarihi: 11.11.2021).

IFRS Foundation. (2014). Illustrative Examples: Ifrs 15 Revenue From Contracts With Customers. <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2016/clarifications-to-ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/#published-documents>. (Erişim Tarihi: 01.03.2022).

Inchausti, B. G. (1997). The Influence of Company Characteristics and Accounting Regulation on Information Disclosed By Spanish Firms. *European Accounting Review*. 6(1): 45-68.

International Accounting Standards Committee (IASC). IASC Hakkında. <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>. (Erişim Tarihi: 20.11.2021).

Kaval, H., Örtten, R. ve Karapınar, A. (2021). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS) Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi. Ankara.

Kavramsal Çerçeve.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf) (Erişim Tarihi: 30.10.2021).

Keskin, A.İ. ve Dinçer, B. (2015). UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*. (103): 219-246.

Kılıç, M. (2016). Faaliyet Bölümleri Standardı Kapsamında Bölümsel Bilgi Raporlaması: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (70): 15-38.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(2):105-120.

Köse, T., Çelikay, D. Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*. (127): 19-44.

KPMG. (2014). First Impressions: Revenue From Contracts with Customers. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/06/First-Impression-Revenue-2014.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.12.2021).

KPMG. (2019). Revenue - IFRS 15 Handbook. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf>. (Erişim tarihi: 05.01.2022)

Mattei, G., Paoloni, N. (2019). Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*. 14(1): 169-179.

Mazzi, F., André, P., Dionysiou, D., ve Tsalavoutas, I. (2017). Compliance with goodwill-related mandatory disclosure requirements and the cost of equity capital. *Accounting and Business Research*. 47(3): 268-312.

Mısırlıoğlu, İ. U., Tucker, J., ve Y kselt rk, O. (2013). Does mandatory adoption of IFRS guarantee compliance?. *The International Journal of Accounting*, 48(3): 327-363.

Miller, S. (2016). IFRS 15- IFRS News Special Edition. Grant Thornton.

Mutawaa, A. A. ve Hewaidy, A. M. (2010). Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies. *International Business & Economics Research Journal*. 9(5): 33-49.

Owusu, A. S. (1998). The Impact of Corporate Attributes on the Extent of Mandatory Disclosure and Reporting by Listed Companies in Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*. 33(5): 605-631.

    , A. A. ve   e, M. (2021). Ufrs 15 Kapsamında Sözleşme Varlıkları, Sözleşme Yükümlülükleri, Müşteri Tanımlarının Analizi ve Diğer Kavramlarla İlişkilerinin İncelenmesi. *Journal of Research in Business*: 6(1): 203-221.

Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2019). Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 15-32.

Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2021). Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında Asıl-Vekil İlişkisinin Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış. 63:19-38.

Özerhan, Y., Marşap, B. Ve Yanık, S.S. (2015). Ifrs 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 17(2): 193-226.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 4 (7): 118-139.

Ponce, H. G., Hlaciuc, E., Mateş, D., Măciucă, G. (2016). Empirical Study of Financial Disclosure Compliance with IFRS: Evidence from listed Romanian Companies. Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice. 2016(2016): 1-15.

Pwc. (2019). Revenue from contracts with customers. https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/revenue_from_contrac_US/chapter_4_determinin_US/43variable_considera_US.html#pwc-topic.dita_1436272708153504. (Erişim Tarihi: 20.03.2022).

Saltoğlu, B. (2019). Türev Araçlar, Piyasalar ve Risk Yönetimi. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu Çalışma Notları.

Sevilengül, O. (2020). Genel Muhasebe. Gazi Kitapevi. Ankara.

Sevim, Ş. ve Altunal, I. (2015). Finansal Araçların Muhasebeleştirme Politikalarına Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST) Mali Sektörde Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 17(4): 821-844.

Siegel, J.G. (2000). Dictionary Of Accounting Terms. Barron's Educational Series, Inc.

Şavlı, T. (2016). UFRS Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması. İstanbul: İSMMO.

Şeker, N. (2018). Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ile Finansal Raporlama Standartları (Tfrs 15 - Bobi Frs) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Tezel, K., Üçoğlu, D. (2021). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Geçişin BİST 100 Endeksindeki Firmaların Finansal Tablolarına Etkileri. Muhasebe ve Finansman Dergisi. (92): 91-114.

TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2015\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2015(1).pdf) (Erişim Tarihi: 20.10.2021).

Tolga, B. (2014). Ufrs Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması. İSMM Mali Çözüm Dergisi. (124): 179-190.

Tong, T. L. (2014). A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers. [https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=20140915%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file_path=pdf](https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=20140915%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf) (Erişim Tarihi: 06.03.2022).

Tsalavoutas, I. (2011). Transition to IFRS and compliance with mandatory disclosure requirements: What is the signal?. Advances in Accounting. 27(2):390-405.

Türk Borçlar Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>. (Erişim Tarihi: 01.12.2021).

Türk Dil Kurumu. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.10.2021).

Usul, H. (2007). Davranışsal Muhasebe. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti. Ankara.

Uyar, A., Kılıç, M., Bayyurt, N. (2013). Association between firm characteristics and corporate voluntary disclosure: Evidence from Turkish listed companies. *Intangible Capital*. 9(4): 1080-1112.

Üçoğlu, D. (2020). Ufrs 8 Faaliyet Bölümleri Standardı Kapsamında Borsa İstanbul'daki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 22(3): 506-528.

Vergi Usul Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>. (Erişim Tarihi: 10.11.2021).

Yalkın, Y.K., Demir, V. ve Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. 17. Dünya Muhasebe Kongresi. *Mali Çözüm Dergisi*. (76): 291–307.

Yeaton, K. (2015). A New World Of Revenue Recognition: Revenue From Contracts With Customers. *The CPA Journal*. 85(7): 50.

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

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

Yünlü, M. (2020). Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (18): 180-192.

Zeytinoğlu, E. (2015). Faaliyet Bölümleri Standardı Doğrultusunda Bölümsel Bilginin Açıklanması: Borsa İstanbul Örneği. 1(4): 81-107.

Wallace, R. S. O. Ve Naser, K. (1995). Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong. *Journal of Accounting and Public Policy*. 14(4): 311-368.

Watts, R. L., Zimmerman, J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *Accounting Review*, 53(1): 112-134.





EKLER

Ek 1: Literatür Tablosu

Sıra Numarası	Yazar Adı	Başlık	Yayın Yeri	Yıl	Araştırma Kapsamı, Örneklem, Dönemi	Sonuç
1	Jill L. McKinnon and Lian Dalimunthe	Voluntary Disclosure Of Segment Information By Australian Diversified Companies	Accounting and Finance	1993	Bu makale, Avustralya'da borsada işlem gören çeşitlendirilmiş şirketleri gönüllü olarak segment bilgilerini ifşa etmeye motive eden ekonomik teşviklerin bir incelemesini rapor etmektedir. Çalışma, borsada işlem gören 65 çeşitlendirilmiş şirket örneğine dayanmaktadır.	Tek değişkenli ve çok değişkenli testlerin sonuçları tutarlıdır. Bölüm bilgilerinin gönüllü olarak açıklanması için belirli ekonomik teşviklerin var olduğunu ve bu teşviklerin gücünün çeşitlendirilmiş firmalar arasında aynı olmadığı öne sürülmektedir. Bölüm bilgilerinin gönüllü olarak ifşasını motive eden faktörler olarak firma büyüklüğü, azınlık çıkarlarının düzeyi ve sektör üyeliği için güçlü destek bulunmuştur. Sahiplik yayılımının önemi için orta düzeyde destek bulunurken, kaldırıcı düzeyi veya ilgili ve ilgisiz sektörlerle çeşitlendirme için destek bulunmamıştır.
2	Donna L. Street, Stephanie M. Bryant	Disclosure Level and Compliance with IASs: A Comparison of Companies With and Without U.S. Listings and Filings	The International Journal of Accounting	2000	Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS'ler) kullandığını iddia eden şirketler için IASC'nin açıklama gerekliliklerine ne ölçüde uyulduğunu veya aşıldığını araştırılmıştır. Ek olarak, araştırma, (1) IASC tarafından zorunlu kılınan açıklamalara uyum ve (2) açıklama düzeyi açısından ABD listelerine, ABD kayıtlarına sahip şirketler ile ABD listelerine veya kayıtlarına sahip olmayan şirketler arasındaki önemli farklılıkları belirlemeyi amaçlamıştır.	Bulguların genel açıklama seviyesinin ABD listelerine sahip şirketler için daha yüksek olduğunu ortaya koyduğunu ve IAS'lere uyumun kapsamının ABD listelerine veya kayıtlarına sahip şirketler için daha fazla olduğunu gösterdiğini belirtmişlerdir. ABD' de kayıtları olmayan şirketler için uyumun endişe verici olduğu ve bu durumun denetim şirketlerinin ihmalden kaynaklandığı vurgulanmıştır.
3	Monirul Alam Hossain	Disclosure Index Approach in Accounting Research: A Review of Related Issues	Retrieved from.	2002	Bu makalenin temel amacı, finansal muhasebe araştırmalarında kullanılan farklı açıklama endeksi yaklaşım biçimlerinin yanı sıra bir açıklama endeksine dahil edilecek bilgi öğelerinin doğası hakkında eleştirel bir inceleme sağlamaktır.	Yazar, açıklama indeksleri için ağırlıklı ve ağırlıksız olmak üzere iki yöntem kullanılmakla birlikte araştırmalarda her iki yöntemin birlikte kullanılması gerektiğini belirtmiştir. Böylelikle ağırlıklı endeksin ağırlıksız endeksten ne kadar saptığı görülüp buna göre analiz yapılabileceğini söylemiştir.

4	Martin Glaum, Donna L. Street	Compliance with the Disclosure Requirements of Germany's New Market: IAS Versus US GAAP	Journal of International Financial Management and Accounting	2003	IAS uygulayan 100 firma ve US GAAP uygulayan 100 firma örneğine dayanarak, şirketlerin 2000 yılı mali tablolarında IAS ve US GAAP açıklama gerekliliklerine ne ölçüde uyduğu araştırılmıştır.	Uyum seviyeleri %100 ile %41,6 arasında değişmektedir ve ortalama %83,7'dir. US GAAP uygulayan şirketlerle karşılaştırıldığında, IAS uygulayan şirketler için ortalama uyum düzeyi önemli ölçüde daha düşüktür. Sonuçlar, önemli ölçüde uyumsuzluğu ortaya koymaktadır. IAS ve US GAAP açıklamalarına genel uyum düzeyi, firmaların 5 Büyük denetim firması tarafından denetlenmesi ve ABD borsalarındaki çapraz listelemelerle pozitif olarak ilişkilidir.
5	Stephen Owusu-Ansah, Joanna Yeoh	The Effect of Legislation on Corporate Disclosure Practices	ABACUS	2005	Araştırmada 1993 Mali Raporlama Yasası'nın (FRA) New Zealand Exchange Limited'de işlem gören şirketlerin zorunlu ifşa uygulamaları üzerindeki etkisi incelenmiştir.	Araştırma sonucunda, FRA sonrası dönemde FRS'lere kurumsal uyum düzeyinin arttığı ifade edilmiştir. Şirket büyüklüğü, yaşı, likidite, karlılık ve denetçi tipi değişkenleri ile pozitif; sermaye yapısı ile negatif ilişki tespit edilirken sektör ile ilişki bulunamamıştır.
6	Bader Al-Shammari, Philip Brown, Ann Tarca	An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states	The International Journal of Accounting	2008	Bu çalışma, Körfez İşbirliği Konseyi'ne (GCC) üye ülkelerdeki (Bahreyn, Umman, Kuveyt, Katar, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri) şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına (IAS) ne ölçüde uyum gösterdiğini araştırmaktadır. Çalışma 1996, 1997, 1999, 2000 ve 2002 yıllarını kapsamaktadır.	Tüm şirket ve yıllar için ortalama uyum düzeyi %75 olarak bulunmuştur. Araştırma aralığında uyum düzeyi ortalamasının %68'den %82'ye çıktığı tespit edilmiştir. Körfez İşbirliği Konseyi ülkeleri arasındaki güçlü ekonomik ve kültürel bağlara rağmen, uyum açısından ülkeler arasında ve şirketler arasında büyüklük, kaldiraç, uluslararası olma durumu ve endüstriye dayalı olarak önemli farklılıklar olduğu sonucuna ulaşmışlardır.
7	Özgür M. Esen, Turgay Sakin	Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İmkb 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma	Yönetim Dergisi: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü	2009	Bu çalışma 2008 yılı sonu itibarıyla İMKB 100 endeksine dâhil tüm reel sektör firmalarının dipnot açıklama yükümlülüklerini ölçme düzeyini belirlemek amacıyla yapılmıştır.	Çalışmanın sınırları dâhilinde hazırlanan endekse göre işletmeler 2008 yılında %88,98 oranında açıklama yapmışlardır. İşletme büyüklükleri arttığında yapılan açıklama oranının arttığı ancak işletmelerin halka açıklık oranları arttığında açıklama oranlarının azaldığı görülmüştür. Ayrıca dört büyük denetim firması tarafından denetlenen işletmelerin açıklama oranlarının diğer denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin açıklama oranlarından daha yüksek olduğu belirlenmiştir. İşletmelerin maddi duran varlıklara ilişkin yapmakla yükümlü oldukları açıklamalara tam uyum (%100) sağlamalarına rağmen nakit akış tablosu (%62,30) ve stoklara (%71,27) ilişkin açıklama yükümlülüklerine aynı uyumu sağlamakta problem yasadıkları görülmüştür.

8	Mohammed Hossain, Helmi Hammani	Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar	Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting	2009	Çalışma, 2007 yılında Doha Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen şirketlerin yıllık raporlarındaki bir dizi şirket özelliği ile gönüllü ifşanın kapsamı arasındaki ilişkiyi ampirik olarak araştırmayı amaçlamıştır.	Elde edilen bulgulardan Doha Menkul Kıymetler Borsası'nda (DSM) borsaya kote şirketlerin gönüllü olarak açıklanmasının bazı firma özelliklerine bağlı olduğunu göstermektedir. Gönüllü açıklama düzeylerini açıklayıcı değişkende yaş, varlıklar, karmaşıklık ve yerinde varlıklar değişkenlerinin anlamlı olduğu, karlılık değişkeninin ise anlamsız olduğu ortaya çıkmıştır.
9	Bader El-Shammari, Waleed Al-Sultan	Corporate governance and voluntary disclosure in Kuwait	International Journal of Disclosure and Governance	2010	Bu çalışma, 2007 yılında Kuveyt'te borsaya kote 170 şirketin yıllık raporlarında kurumsal yönetim özellikleri ile gönüllü açıklamanın kapsamı arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Gönüllü açıklama kurumsal yönetim özellikleri dışındaki değişkenlerden etkilenebileceğinden, dört kontrol değişkeni (şirket büyüklüğü, kaldıraç, denetçi türü ve sektör üyelikleri) ekleyerek regresyon analizi ile gönüllü açıklama ve kurumsal yönetim özellikleri arasındaki ilişki test edilmiştir.	Çalışma sonucunda gönüllü açıklama kapsamının sektöre göre farklılık gösterdiği ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim ile denetim komitesi, denetçi türü, şirket büyüklüğü, icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri ve kaldıraç arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir.
10	Abdullah Al-Mutawaa, Aly M Hewaidy	Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies	International Business & Economics Research Journal	2010	Bu çalışma, Kuveytli şirketlerin IASB tarafından zorunlu kılınan açıklamalara ne ölçüde uyum sağladığını belirlemeyi ve ayrıca yedi kurumsal özellik ile uyum düzeyi arasındaki ilişkiyi araştırmaktadır. Bu hedeflere ulaşmak için, KSE'de işlem gören finans dışı 48 Kuveytli şirketten oluşan bir örneklem, 121 şirketten oluşan ilgili popülasyondan rastgele seçilmiştir. Örnek popülasyon, 31 Aralık 2006 tarihinde sona eren mali yıl için KSE tarafından yayınlanan Yatırımcı Kılavuzunda yer alan tüm finansal olmayan sanayi sektörlerini temsil etmektedir.	İstatistiksel analiz sonuçları, örneklenen şirketler için genel açıklama seviyesinin IAS açıklama gerekliliklerinin %69'u olduğunu göstermiştir. Regresyon sonuçları, yalnızca şirket büyüklüğü ve endüstri türünün, IAS tarafından zorunlu kılınan açıklamalarla istatistiksel olarak pozitif bir ilişkiye sahip olduğunu göstermiştir. t istatistiğinin gösterdiği gibi, diğer tüm bağımsız değişkenler uyum düzeyiyle ya negatif (kaldıraç) ya da pozitif (kalan değişkenler) ilişkilidir, ancak istatistiksel olarak anlamsız olarak bulunmuştur.
11	Mahmoud Al-Akra, Ian A. Eddie, Muhammad Jahangir Ali	The influence of the introduction of accounting disclosure regulation on mandatory disclosure compliance: Evidence from Jordan	The British Accounting Review	2010	Makalede, 1996 ve 2004 yılları için Ürdün'de halka açık 80 finansal olmayan şirketten oluşan bir örneklemin zorunlu ifşa uyumluluğu üzerinde, özelleştirmeden kaynaklanan muhasebe ifşa düzenlemesi, yönetim reformları ve mülkiyet değişikliklerinin etkisini incelenmiştir.	Çalışma sonucuna göre 2004 yılındaki uyum düzeyi 1996 yılına göre artmıştır. Likidite, denetim firması ve denetim komitesi ile uyum düzeyi arasında önemli, yönetim kurulu sahiplik yapısı ve icrada görevli olmayan yöneticilerin oranının önemsiz etkilerinin olduğu sonucuna varılmıştır.

12	Ioannis Tsilavoutas	Transition to IFRS and compliance with mandatory disclosure requirements: What is the signal?	Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting	2011	Bu çalışma, Yunanistan borsasında işlem gören 153 şirketin IFRS'nin uygulandığı ilk yıl olan 2005 yılı boyunca tüm IFRS zorunlu açıklama gerekliliklerine uyumunu incelemekte, özkaynak ve net gelirden meydana gelen değişikliklerin uyum için açıklayıcı faktörler oluşturma olasılığını incelemektedir. Uyumun ölçülmesinde PC ve Cook yöntemine göre ayrı ölçüm yapılmıştır.	Çalışmaya göre Yunanistandaki şirketlerin açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri ilk yıl için %80' dir. Çalışmada denetçi olarak 4 büyük denetim firmasını seçen şirketlerin uyum düzeyinin daha fazla olduğu, bu durumun vekalet maliyetlerini düşürdüğü belirtilmiştir.
13	Ali Uyar, Merve Kılıç, Nizamettin Bayyurt	Association between firm characteristics and corporate voluntary disclosure: Evidence from Turkish listed companies (Firma özellikleri ile kurumsal gönüllü açıklama arasındaki ilişki: Türkiye'de borsaya kote şirketlerden elde edilen kanıtlar)	Intangible Capital	2013	Çalışmanın amacı, 2010 yılı için Türkiye borsasına kayıtlı imalat şirketlerinin gönüllü bilgi açıklama düzeyini hangi faktörlerin etkilediğini belirlemektir.	Gönüllü bilgi açıklama düzeyi ile firma büyüklüğü, denetim firması büyüklüğü, yönetim kurulundaki bağımsız yöneticilerin oranı, kurumsal/kurumsal mülkiyet ve kurumsal yönetim gibi değişkenler arasında pozitif bir ilişkinin kanıtını sunmaktadır. Bununla birlikte, kaldıraç ve sahiplik yayılımının, gönüllü açıklamanın kapsamı ile negatif anlamlı bir ilişkisi olduğu bulundu. Kalan değişkenler, yani karlılık, listelenme yaşı ve yönetim kurulu büyüklüğü anlamsız bulunmuştur.
14	Martin Glaum, Peter Schmidt, Donna L. Street & Silvia Vogel	Compliance with IFRS 3- and IAS 36-required disclosures across 17 European countries: company- and country-level determinants	Accounting and Business Research	2013	Çalışmada, UFRS'yi zorunlu olarak uygulayan büyük bir Avrupa şirketi örneği için uyumluluğu incelemişlerdir. Şirket düzeyinde, şerefiye pozisyonlarının, UFRS ile önceki deneyimlerin, denetçinin türünün, denetim komitelerinin varlığının, raporlama döneminde veya sonraki dönemde hisse senedi veya tahvil ihracının, mülkiyet yapısının ve finansal durumun önemini belirlenmeye çalışılmıştır.	UFRS 3 "İşletme Birleşmeleri" ve UMS 36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" tarafından zorunlu kılınan açıklamalara odaklanarak, önemli düzeyde uyumsuzluk tespit etmişlerdir. Uyumluluğun aynı anda şirkete ve ülkeye özgü faktörler tarafından belirlendiğini göstermiş ve böylece muhasebe geleneklerinin ve diğer ülkeye özgü faktörlerin, ortak raporlama standartlarının kullanılmasına rağmen uyumda önemli bir rol oynamaya devam ettiğine dair kanıt sağlamıştır. Ülke düzeyinde, yaptırım sisteminin gücünün ve ulusal borsanın büyüklüğünün uyumda önemli rol oynadığına dair kanıtlar sunmuşlardır.
15	Edilene Santana Santos, Vera Maria Rodrigues Ponte, Patricia Vasconcelos Rocha Mapurunga	Mandatory IFRS Adoption in Brazil (2010): Index of Compliance with Disclosure Requirements and some Explanatory Factors of Firms Reporting	Revista Contabilidade & Finanças (RC&F)	2013	2010 yılında UFRS'yi zorunlu olarak kullanmaya başlayan Brezilya'da 28 UFRS için belirlenen toplam 638 açıklama maddesi Brezilya borsasında kayıtlı finansal olmayan 366 şirkete uygulanmış ve uyumluluk düzeyi ölçülmüştür. Uyum düzeyi ile büyüklük, kaldıraç, karlılık, uluslararası olma, denetim gibi özellikler arasındaki ilişki de test edilmiştir.	Brezilya'da ilk geçiş yılında genel uyum düzeyinin %16 ila %34 arasında olduğunu tespit etmişlerdir. Şirket büyüklüğü ve denetim firması ile uyum düzeyinin pozitif ilişkili olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca kullanılan modele göre karlılık ve uluslararası alanda faaliyet göstermenin de uyumluluk düzeyi ile pozitif ilişkili olduğu sonucuna varmışlardır.

16	Volkan Demir,Oğuzhan Bahadır	An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey	Accounting and Management Information Systems	2014	Bu çalışma, Türkiye'de borsaya kote şirketlerin uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS'ler) ne ölçüde uyum sağladığını araştırmaktadır. 168 şirketten oluşan bir örnekleme dayanarak, şirketlerin 2011 yılı mali tablolarında UFRS açıklama gerekliliklerine ne ölçüde uyduğunu araştırıyoruz.	Uyum seviyeleri yüzde 64 ile yüzde 92 arasında değişmekte olup, ortalama yüzde 79'dur. Sonuçlar, önemli ölçüde uyumsuzluğu ortaya koymaktadır. UFRS açıklamalarına genel uyum düzeyi, firmaların 4 Büyük denetim firması tarafından denetlenmesiyle pozitif olarak ilişkilidir. Uyum ayrıca kaldıraç seviyesi ile negatif ilişkilidir. Karlılık, şirket büyüklüğü ve yaşı gibi diğer şirket özelliklerinin UFRS'lere açıklama uyum düzeyini açıklamada istatistiksel olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir. Bulgular, Türk sermaye piyasasında etkin izlemenin olmamasıyla ilgili artan endişelere katkıda bulunuyor.
17	Md Khokan Bepari, Sheikh F. Rahman, Abu Taher Mollik	Firms' compliance with the disclosure requirements of IFRS for goodwill impairment testing: Effect of the global financial crisis and other firm characteristics	Journal of Accounting & Organizational Change	2014	2008-2009 küresel mali krizinin (GFC) Avustralya firmalarının şerefiye değer düşüklüğü testi için UFRS 36/AASB 136'ya uyumu üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Araştırmada kriz öncesi (2006-2007) ile kriz sırasındaki etkiler incelenmiş ve büyüklük, kaldıraç, denetçi türü, endüstri türü, sektör, şerefiye miktarının etkisi incelenmiştir.	Kriz döneminde (GFC) kriz öncesi döneme göre (PCP) firmaların uyum düzeylerinin arttığı bulgusuna ulaşılmıştır. Şerefiye miktarının yüksek olduğu endüstrilerde uyumun daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, kaldıraç oranı ile uyum arasında ilişki bulunamamıştır. Buna karşılık karlılık, denetçi türü ve büyüklük ile ilişki tespit etmişlerdir.
18	Yingjun Lu, Indra Abeysekera	Stakeholders' power, corporate characteristics, and social and environmental disclosure: evidence from China	Journal of Cleaner Production	2014	Bir sosyal sorumluluk sıralama listesi tarafından belirlenen, sosyal sorumluluk sahibi Çin borsasına kayıtlı firmaların sosyal ve çevresel açıklama uygulamaları üzerindeki paydaşların gücünün ve kurumsal özelliklerinin etkilerini araştırmaktadır.	Bulgular, kurumsal sosyal ve çevresel açıklamaların firma büyüklüğü, karlılık ve endüstri sınıflandırması ile önemli ve pozitif ilişkilere sahip olduğunu göstermektedir.

19	Emin Zeytinoglu	Faaliyet Bölümleri Standardı Doğrultusunda Bölümsel Bilginin Açıklanması: Borsa İstanbul Örneği	Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies	2015	Bu çalışma BIST Tüm endeksine kayıtlı şirketlerin 2014 yılındaki finansal tablo ve bağımsız denetçi raporunda yer alan notlar kısmındaki bölümsel bilgilerin ne ölçüde açıklandığını araştırmaktadır. ayrıca oluşturulan çoklu doğrusal regresyon modeli yardımıyla bölümsel bilgilerin açıklanmasında etkili olan şirketlere ait karakteristik özellikler belirlenmeye çalışılmıştır. Şirkete ait karakteristik özellikleri Şirket Hacmi, Şirket Yaşı, Karlılık, Kaldıraç Oranı, Büyüme Oranı, Dört Büyük Denetim Firması, Halka Açıklık Oranı, Piyasa Riski, Çapraz Kotasyon temsil etmekte ve bunlar oluşturulan modelin bağımsız değişkenleri olarak kabul edilmektedir.	Yapılan regresyon analizi sonucu bölümsel bilgi açıklama düzeyi ile şirket hacmi ve kaldıraç oranı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
20	Mazni Abdullah, Lisa Evans, Ian Fraser, Ioannis Tsilavoutas	IFRS Mandatory disclosures in Malaysia: the influence of family control and the value (ir)relevance of compliance levels	Accounting Forum	2015	31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla Bursa Malezya'da işlem gören 221 şirketten oluşan bir örneklem için UFRS ile aynı olan 12 muhasebe standardının zorunlu açıklama gerekliliklerine uyumu ölçülmüştür.	Aile kontrolünün açıklama ile negatif ilişkili olduğunu ve uyum düzeylerinin piyasa değerleri ile ilgili olmadığını bulduklarını belirtmişlerdir.
21	Merve Kılıç	Faaliyet Bölümleri Standardı Kapsamında Bölümsel Bilgi Raporlaması: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma	Muhasebe ve Finansman Dergisi	2016	Borsa İstanbul (BIST) 100'de işlem gören işletmelerin 2006-2014 yılları arasındaki bölümsel raporlama uygulamalarını ve bölümsel raporlama düzeylerine etki eden faktörleri incelemeyi amaçlamaktadır. İşletme hacmi, karlılık, borçluluk, sahiplik yapısı, denetim firması büyüklüğü ve yönetim kurulu bağımsızlığı gibi işletme özelliklerinin bölümsel raporlama düzeyine etkisi panel veri analizi gerçekleştirilerek incelenmiştir.	İşletmelerin bölümsel raporlama düzeyleri bu süreçte önemli bir derecede gelişmiştir. Çalışmanın bulguları, işletme hacminin işletmelerin bölümsel raporlama düzeyini anlamlı ve pozitif bir şekilde etkilediğini göstermiştir. Bununla birlikte, sahiplik yapısının ürün ve hizmet bazlı bölümsel raporlama düzeyi ile pozitif bir ilişkisi vardır. Ayrıca, dört büyük denetim firması tarafından denetlenen işletmeler daha fazla coğrafi bilgi raporlamaktadır. Beklentilerin aksine, karlılık bölümsel bilgi düzeyini negatif olarak etkilemektedir.
22	Alain Devalle, Fabio Rizzato, Donatella Busso	Disclosure indexes and compliance with mandatory disclosure—The case of intangible assets in the Italian market	Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting	2016	Bu araştırma, borsada işlem gören 189 İtalyan grubunun UFRS kapsamındaki 2010 mali tablolarını ve bunların maddi olmayan duran varlıklara ilişkin zorunlu açıklamalara uygunluğunu incelemekte ve Kıta Avrupası muhasebe kümesine ait olan İtalyan pazarının derinlemesine ampirik bir analizini sunmaktadır.	Bulgularımız, maddi olmayan duran varlık zorunlu ifşasına düşük düzeyde uyum olduğunu ortaya koymaktadır (farklı yapılandırmalardaki Dskorları, minimum değer olan .3496'dan maksimum değer olan .7417'ye çıkmaktadır). Hesaplama Partial Compliance (PC) ve Cooke'nin ağırlıklı ve ağırlıksız yöntemi kullanılmıştır. Kullanılan yöntemle göre sonuçlar farklılık göstermiştir. Tek önemli değişkenin faizlerin gelirler üzerindeki ağırlığı olduğunu tespit etmişlerdir.

23	Ali Uyar, Merve Kılıç and Başak Ataman Gökçen	Compliance with IAS/IFRS and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey	Economic Research- Ekonomika Istraživanja	2016	Türk firmalarının uluslararası muhasebe standartlarına (IAS) ve uluslararası finansal raporlama standartlarına (IFRS) uyum düzeylerinin araştırılması ve firmaların IAS/IFRS'ye uyum düzeylerini etkileyen faktörlerin incelenmesidir. Bu çalışma, en büyük Türk sanayi firmaları olan ICI 500'ün IAS/IFRS uygulaması hakkında kapsamlı bir anket çalışmasına dayanmaktadır	Kotasyon statüsünün, eğitim personelinin, yabancı sahipliğin ve firma büyüklüğünün IAS/IFRS uyumluluğunun önemli belirleyicileri olduğu, kaldıraç ve kârlılık ise olmadığını bulmuşlardır.
24	Francesco Mazzi, Paul André, Dionysia Dionysiou, Ioannis Tsalavoutas	Compliance with goodwill related mandatory disclosure requirements and the cost of equity capital	Accounting and Business Research	2016	Yazarlar 2008-2011 yılları arasında S&P 350 Europe'da yer alan finansal olmayan firmaların UFRS 3 ve UMS 36 zorunlu şerefiye ile ilgili açıklamalara uygunluk düzeylerini ve bunların firmaların zımni öz sermaye maliyeti (ICC) ile ilişkisini incelemiştir.	Uyum seviyesini %83 olarak bulmuşlardır. Uyum seviyeleri ile zımni öz sermaye maliyeti arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Şerefiye değer düşüklüğü kayıplarıyla ilişkin piyasa beklentilerini karşılamayan firmaların diğer firmalardan önemli ölçüde farklı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.
25	Herenia Gutierrez Ponce, Elena Hlaciuc, Dorel Mateş and Geanina Măciucă	Empirical Study of Financial Disclosure Compliance with IFRS: Evidence from listed Romanian Companies	Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice	2016	Araştırmada finansal tablolardaki açıklama endeksini IFRS gerekliliklerine göre ele alan önceki literatürdeki ana çalışmalar incelenmiş, Romanya şirketlerinin mali tablolarında yer alan açıklama endeksini kapsamlı gelir açısından UFRS'ye göre hesaplamış ve yorumlamışlardır.	Araştırmamız, açıklama endeksinin araştırma sonuçlarını etkileyebilecek herhangi bir önemli farklılık göstermediğini göstermiştir. Bu nedenle, (hem PC hem de CS yöntemleri kullanılarak elde edilen) açıklama endeksinin UFRS'ye tatmin edici düzeyde uyum gösterdiğini ve çoğu şirketin 0,7 ile 0,90 arasında bir endekse sahip olduğunu fark edilmiştir. Çalışmamızın sonuçları, UFRS'ye uyum düzeyine ilişkin açıklama endeksinin denetçi türü ve hissedar yapısından olumlu yönde etkilendiğini göstermiştir. Çalışmamızın sonuçları, UFRS'ye uyum düzeyine ilişkin açıklama endeksinin denetçi türü ve hissedar yapısından olumlu yönde etkilendiğini göstermiştir. Paradigma, uluslararası bir firmanın finansal tablolarda UFRS'ye uyum seviyesini etkileyebileceği şeklinde sürdürülür, ancak araştırmamız sırasında fark ettiğimiz şey, küçük, yerel denetim firmalarının daha talepkar hale geldiğidir. Bunun yerine, kotasyon kategorisi, kârlılık, borsa yaşı ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasındaki deneyim, UFRS ile uyumlu açıklama endeksini etkilemez. Şirket büyüklüğü kısmi etkiye sahiptir.

26	Sedat Coşkun, Mahmut Yardımcıoğlu	An Empirical Research For The Determination Of Variables Which Affect The Explanation Level Of Accounting And Reporting Standards	International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies	2017	Çalışmada muhasebe ve raporlama standartlarında yer alan bilgilerin açıklama düzeyini etkileyen değişkenlerin tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda 21 farklı sektörde faaliyet gösteren 235 firmanın 2012-2013 mali tablo dipnotlarında yer alan 10 muhasebe standardındaki 45 farklı muhasebe politikası açıklaması incelenmiştir	Analiz sonuçları, firma yaşı, aktif büyüklüğünün firmaların açıklama düzeyi üzerinde bir etkisinin olmadığını göstermektedir. Firmaların çalıştıkları denetim firmalarının değişmesi açıklama endeksini olumlu etkilerken, başdenetçinin değişmesi açıklama endeksini olumsuz etkilemektedir. Firmaların en büyük 4 denetçi tarafından denetlendiği durumlarda açıklama düzeyi yükselmektedir.
27	Sabri Erdem, Esra Aslanertik, Bengü Yardımcı	The main determinants of differences in compliance levels of disclosure items for IAS 16 in BIST	Journal of Financial Reporting and Accounting	2017	UMS 16'ya ilişkin açıklama gerekliliklerinin uyum düzeyinin ana belirleyicilerinin yanı sıra şirketler içindeki uyum düzeylerindeki farklılıkları açıklayabilecek faktörleri ampirik olarak incelemişlerdir. Borsa İstanbul'da işlem gören imalatçı firmalara 2012 ve 2013 yılları için CHAID analizi uygulanmıştır.	Denetçi itibarının (yani Dört Büyük veya Dört Büyük olmayan) şirket büyüklüğü üzerinde en etkili faktör olduğu sonucuna ulaştıklarını belirtmişlerdir.
28	Seval Çetinoğlu	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Uyum Düzeylerinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama	Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi	2018	Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören farklı sektörlerdeki üretim işletmelerinden 36 tanesi seçilerek, işletmelerin maddi duran varlık, stok ve hasılat standartları dipnot uyumluluk düzeyleri belirlenmiş, belirlenen uyumluluk düzeylerinin işletmelerin aktif büyüklüğü, yaşları, ortaklık durumları, denetçi türleri ve sektörleri ile aralarındaki ilişki araştırılmıştır.	İşletmelerin aktif büyüklükleri ile dipnot uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki görülmüştür. Yani işletmelerin aktif büyüklüğü arttıkça uyumluluk düzeyleri artmıştır. İşletmelerin denetçi türü ile dipnot uyumluluk düzeyleri arasında da pozitif ilişki saptanmıştır. Dört büyük denetçi şirketi tarafından denetlenen işletmelerin uyumluluk düzeyleri yüksek çıkarken diğer denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin uyumluluk düzeyleri düşük çıkmıştır. Başka bir ifadeyle, büyük denetim firmaları büyük işletmeleri seçmektedirler. İşletmenin yaşı arttıkça yani kurumsallaştıkça dipnot uyumluluk düzeyi de artmaktadır. İşletmelerin ortak yapısına baktığımızda yabancı ortaklı işletmelerin uyumluluk düzeyi yerli işletmelere göre daha yüksek çıkmıştır. Sektör yapısı ile dipnot uyumluluk düzeyleri arasındaki ilişkiye baktığımızda anlamlı bir ilişki karşımıza çıkmamıştır. Yani aynı sektörde yer alan şirketlerin uyumluluk düzeyleri birbirlerinden çok farklı sonuçları ortaya çıkarmıştır.

29	Francesco Mazzi, Richard Slack, Ioannis Tsalavoutas	The effect of corruption and culture on mandatory disclosure compliance levels: Goodwill reporting in Europe	Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	2018	2008–2011 için Avrupa şirketlerinin bir panel veri seti kullanılarak ve bir açıklama endeksi kullanılarak IFRS şerefiye açıklama gerekliliklerine uyumu ölçülmüştür. Bunu yaparken, iki ülke faktörü olarak yolsuzluk ve kültürün, belirlenen uyumluluğun düzeyini ve zaman içindeki değişimini aynı anda ne ölçüde etkilediğini de incelemiştir.	Şirketlerin zorunlu açıklamalara uymaları beklenmesine rağmen, bunu nadiren tam olarak yerine getirdikleri sonucuna vararak, zorunlu açıklama gerekliliklerine farklı seviyelerde uyumsuzluk olduğunu ortaya koyduklarını söylemişlerdir. Ek olarak, bir ülkede algılanan yolsuzluk düzeylerinin ve Hiyerarşi boyutunun yüksek değerlerinin, daha düşük uyum düzeyleri ve bunların zaman içindeki değişimleri ile ilişkili olduğunu bulduklarını ifade etmişlerdir.
30	Tansel Çetinoğlu	Tms 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Dipnot Açıklama Gerekliliklerinin 2016-2017 Yıllarına İlişkin Uyum Düzeylerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: Borsa İstanbul 100 Endeksinde Bir Uygulama	Journal Of Social And Humanities Sciences Research	2019	Araştırmamızda, BIST 100 endeksinde, yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinden seçmiş olduğumuz TMS 16 Maddi Duran Varlık standardına en uygun faaliyet raporlarına sahip 20 adet üretim işletmesi seçilmiştir. Üretim şirketlerinde maddi duran varlıklar, önemli bir kalem olduğu için TMS 16 Maddi duran varlık standardı seçilmiştir. Araştırmamız da, şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır.	Şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gerekliliklerinin yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, denetçi türü, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmuştur.
31	Mustafa Ay, Majed Alhaddad	Borsa İstanbul'daki Türk İmalat Sanayi Firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumu	Social Sciences Studies Journal	2019	Borsa İstanbul (BIST)'da yer alan Türkiye İmalat Sanayi firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'lerin açıklama gerekliliklerine uyum düzeyini ve firma faktörlerinin bu uyum düzeyine etkisini incelemektedir. İncelenen faktörler: firma büyüklüğü, kârlılık, kaldıraç, denetçi türü ve firma yaşıdır. Çalışma, örneklenen firmaların yıllık rapor ve hesaplarından çıkarılmış ve betimleyici istatistikler ve lineer regresyon tekniği kullanılarak iki değişken açısından analiz edilmiş ikincil verilerin kullanılmasıyla gerçekleştirilmiştir.	Uyumluluk seviyeleri %53 ile %97 arasında değişmekte olup %79,5 ortalamaya sahiptir. Uyumluluk seviyelerinin firma büyüklüğü ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğu ve firma kârlılığı, kaldıraç seviyeleri, firma yaşı ve denetleyici türü ile ilgili olduğu görülmüştür.

32	Derya Üçoğlu	Ufrs 8 Faaliyet Bölümleri Standardı Kapsamında Borsa İstanbul'daki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	2020	Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin UFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı kapsamında yaptıkları dipnot açıklamalarının, standartta yer alan hükümlerle uyum derecelerinin Londra Borsası'nda işlem gören işletmelerle karşılaştırılmalı olarak analiz edilmesi ve bulguların geçmişte yapılan çalışmalarla karşılaştırılarak, zaman içinde dipnot açıklamalarının sayısında değişiklik olup olmadığı konusunda görüş belirtmektir. Bu amaçla, BİST 30 endeksinde yer alan işletmeler ile Londra Borsası'nda FTSE 100 endeksinde işlem gören ve BİST 30 endeksinde yer alan işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörlerle aynı veya benzer sektörlerde faaliyet gösteren 30 işletme rastgele seçilmiştir. UFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardı kapsamında yapılması gereken dipnot açıklamaları ile ilgili bir kontrol listesi hazırlanarak söz konusu işletmelerin 2018 yıl sonu bağımsız denetçi raporları kullanılarak bir içerik analizi yapılmıştır.	Toplam olarak LSE işletmelerinin puanının BİST işletmelerinin toplam puanından yüksek olduğu, ancak aralarında çok büyük bir fark olmadığı ve ortalama puanların birbirlerine oldukça yakın olduğu tespit edilmiştir
33	Yosra Minif, Oumaima Znazen	Corporate governance and compliance with IFRS 7 The case of financial institutions listed in Canada	Managerial Auditing Journal	2020	Çalışma belirli kurumsal yönetim mekanizmalarının UFRS'ye uyum derecesi üstündeki etkisini belirlemek için yapılmıştır. 2014-2016 döneminde Toronto Menkul Kıymetler Borsasında (TSX) işlem gören 63 şirket üzerinde araştırma yapılmıştır.	UFRS 7 gerekliliklerine uyum çalışmasının sonucunda ortalama %77 uyum olduğuna ulaşılmıştır. Denetim Komitesi (AC) öznitelikleri söz konusu olduğunda, UFRS7'ye uyum düzeyinin AC bağımsızlığı ve uzmanlığından olumlu etkilendiğini, bununla birlikte, CEO/Başkan ikililiği, AC boyutu ve toplantı sıklığının uyum endeksi üzerinde önemli bir etkisi yoktur. Ek bir analizde, daha etkili AC'lere sahip şirketlerin UFRS 7 gerekliliklerine en çok uyan şirketler olduğunu bulmuşlardır
34	Ioannis Tsalavoutas, Fanis Tsoligkas, Lisa Evans	Compliance with IFRS mandatory disclosure requirements: a structured literature review	Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (JIAAT)	2020	2005 sonrasındaki UFRS zorunlu açıklamalara uyum konusu literatür taraması yoluyla araştırılmıştır.	Yapılan çalışmaların çoğunun tek bir ülke örneğine dayandığı ve çoğunlukla küçük pazarlar ya da az gelişmiş ekonomilerle ilgili olduğu, birden fazla ülke kullanan araştırmaların ise AB ülkelerindeki büyük firmaları inceledikleri sonucuna varmışlardır. Araştırmaların küçük bir kısmının önemliliği dikkate alarak geçerlilik ve güvenilirlik testi yaptığını belirtmişlerdir.

35	Caner Akbaba	Şerefiye Değer Düşüklüğü Açıklama Gereklikleri Üzerine Bir İnceleme	Mali Çözüm Dergisi	2021	Çalışmada, literatür gözden geçirilmekte ve elde edilen sonuçlar derlenerek bu yeni yöntemin faydaları ve karşılaşılan sorunlar ortaya konmaktadır.	Raporlama gerekliklerine uyum düzeyini etkileyen faktörler üzerine yapılan çalışmalara bakıldığında yüksek kârlılığa sahip, görece büyük, piyasa değeri yüksek ve büyük denetim şirketleri tarafından denetlenen şirketlerin şerefiye ile ilgili açıklama gerekliklerine daha fazla uyum gösterdikleri gözlemlenmektedir.
36	Melissa Nihal Cagle	Compliance With Ias 24 Related Party Disclosures And Audit Committee Efficiency: Evidence From Manufacturing Firms Listed On The Bist	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	2021	Uluslararası Muhasebe Standardı 24 "İlişkili Taraf Açıklamaları" baz alan çalışmada, 2019 yılında BIST'te listelenen imalat şirketlerinin dipnot uyum düzeylerini analiz edilmiştir. Buna ek olarak, çalışma şirketlerde uyum düzeyini artırma yönünde Denetim Komitesi karakteristiklerinin rolünü ampirik olarak ölçmeyi amaçlamıştır.	Test edilen özelliklerden yalnızca karlılık, kaldıraç ve likidite AC cinsiyet dağılımı standarda uyum düzeylerinin artırılmasına olumlu katkıda bulunmuştur.
37	Abdurrahman Arslan	Beklenen Kredi Zararlarının Ölçümü, Raporlaması ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Düzeyinin Belirlenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama	Türkiye Bankalar Birliği	2022	Çalışmada beklenen kredi zararlarına ilişkin dipnot açıklamalarına uyum düzeyi ve denetim otoritelerine ve bankaların kendi yönetimlerine uyum düzeyinin artırılmasına yönelik atılacak adımlar konusunda rehberlik edebilmek amacıyla bu düzeyi etkileyen faktörlerin neler olduğu incelenmiştir. Araştırma kapsamında payları Borsa İstanbul'da işlem gören mevduat ve katılım bankalarının ve Londra Borsası'ndaki Financial Times Bankalar Endeksinde işlem gören bankaların 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin yıllık raporları okunmuş ve beklenen kredi zararlarına ilişkin IFRS 7, IFRS 9 ve IAS 1 standartlarındaki dipnot gereksinimlerinden hareketle belirlenen 2018 yılı için 65 ve 2019 yılı için 61 unsur üzerinden dipnot uyum skorları ağırlıksız ikili yöntem (Cooke yöntemi) kullanılarak hesaplanmıştır.	Araştırma sonucunda, Borsa İstanbul'da işlem gören bankaların ortalama dipnot uyum seviyeleri 2018 yılı için %52,9 ve 2019 yılı için %51,6 olarak hesaplanmıştır. Dipnot uyum skorlarının bankaların aktif büyüklüğü ve payların Borsa İstanbul'un yanı sıra başka bir ülkenin borsasında da işlem görmesiyle pozitif ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. BİST Kurumsal Yönetim Endeksine dâhil olan bankaların derecelendirme notlarıyla bu bankaların dipnot uyum skorları arasında da pozitif ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, dipnot uyum düzeyinin Standardın ilk yılından sonra edinilen tecrübelerle birlikte arttığı tespit edilmiştir. Londra Borsası'nda işlem gören bankaların ortalama dipnot uyum skorları Borsa İstanbul'da işlem gören bankalardan oldukça yüksek bir şekilde 2018 yılı için %83,2 ve 2019 yılı için %83,3 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla muhasebe kültürü ve hukuk sisteminin de dipnot uyumuna etkiye bulunduğu söylenebilir.

38	Neslihan Altinel	Tms 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Sağlık, Bilişim, Enerji, Turizm Sektörleri Üzerine İnceleme	Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi	2022	Bu çalışmanın amacı, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı kapsamında sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerinde incelenen şirketlerin, düzenledikleri finansal tabloların TMS 1 standardına uyumunu ölçmektir. Aynı zamanda ölçülen uyum sonucuyla, pozitif muhasebe teorileri yaklaşımındaki, ajans (vekâlet) ve sinyal teorilerinden geliştirilen, hipotez ilişkilerini test etmektir. çalışma kapsamında, BİST’te işlem gören 41 şirketin 2019 yılı yıllık finansal raporları hem sektörel hem de toplu olarak incelenmiştir	TMS 1 uyumunda; sağlık, enerji ve turizm sektörlerinde incelenen şirketlerin, her bir sektör için TMS 1’e ortalama uyum oranının %98, bilişim sektöründe incelenen şirketlerin ise ortalama uyum oranının %97 olduğu tespit edilmiştir. Enerji sektöründe, kaldıraç ve büyüklükle TMS 1 uyum arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Bilişim sektöründe, kârlılıkla TMS 1 uyum arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Tüm şirketlerin toplu incelemelerinde likidite ve TMS 1 uyum arasında negatif ilişki, kârlılık ile ise pozitif ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca regresyon analizi sonucunda, kârlılıkla TMS 1 uyum arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir.
39	Md. Rezaul Karim, Atia Ibnat Riya	Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: an empirical evidence from developing economy	International Journal of Disclosure and Governance	2022	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”ın ifşa gerekliliklerine Bangladeş’te Dhaka Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören şirketler tarafından uygunluk düzeyini değerlendirmeye çalışmıştır. Bu amaçla, 40 zorunlu UFRS 15 açıklama kuralından oluşan bir açıklama kontrol listesi hazırlanmıştır. Kolayda örnekleme yöntemine göre 14 sektör altında toplam 88 firma örneklem olarak alınmıştır. Açıklama gereklilikleri 1 Ocak 2018 ve sonrasında başlayan hesap dönemi için geçerli olduğundan, bilgilendirme uygulamalarına ilişkin veriler, örnek alınan şirketlerin 2019 ve 2020 yıllık faaliyet raporlarından toplanmıştır.	Açıklama son iki yıldır zorunlu olsa bile şirketlerin çoğunun UFRS 15 açıklama gerekliliklerine tam olarak uymadığını ortaya koymaktadır. Sektörler arasında uyum derecesi farklılık gösterse de en yüksek uyum (%76) telekomünikasyon sektöründe, en düşük uyum ise bilişim sektöründe (%28) görülmektedir. Ortalama uyum %50 civarındadır ve bu da UFRS 15 gerekliliğinin önemli bir uyumsuzluğunu (kalan %50) gösterir. En az uyum sağlanan alanlar, faaliyet bölümlerine ilişkin açıklamalar, faturala ve tut düzenlemesindeki edim yükümlülüğü, bir acente olması durumunda mal ve hizmetlerin niteliği, garanti ve değişken tahminlerdeki değişikliklerdir.

Araştırma Konusu Olarak Belirlenen İşletme Özelliklerine Göre Literatür Listesi*

Pozitif İlişki Bulan Araştırmalar		Negatif İlişki Bulan Araştırmalar
Firma Yaşı	5;6;8;10;30	19;26
Denetçi Türü	4;5;7;9;10;11;12;13;15;16;17;19;21;25;26;27;28;30	31;36
Borsa Yaşı		7;13
Aktif Karlılık Oranı	5;15;17;18;36;38	21
Kaldıraç Oranı	6;9;11;19;36;38	1;10;13;16
* Literatür tablosu sıra numarasına göre		

Ek 2: TFRS 15 Açıklama Uyum Konuları

Açıklama Sayısı	Madde No	Dipnot Açıklama Gerekliliği
	110	İşletme açısından açıklama hükümlerinin amacı, finansal tablo kullanıcılarının müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını mümkün kılacak yeterlilikte bilgiyi açıklamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere işletme, aşağıdakilerin tamamı hakkında nitel ve nicel bilgileri açıklar: (a) Müşterilerle yapılan sözleşmeler (bkz. 113–122 paragrafları), (b) Bu Standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikler (bkz. 123–126 paragrafları) ile (c) 91 veya 95’inci paragraf uyarınca bir müşteri sözleşmesinin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar (bkz. 127–128 paragrafları).
	111	İşletme açıklama amacını yerine getirmek için gerekli ayrıntı seviyesini ve farklı hükümlerin her birine ne kadar önem verilmesi gerektiğini değerlendirir. İşletme, çok sayıda önemsiz detaya yer verilmesi ya da büyük ölçüde farklı özelliklere sahip kalemlerin toplu hale getirilmesi yüzünden faydalı bilgilerin gizli kalmasını önleyecek şekilde açıklamaları toplulaştırır veya ayrıştırır.
	112	Başka bir Standart uyarınca verilmiş bilginin ayrıca bu Standart uyarınca açıklanmasına gerek yoktur.
		Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler
	113	İşletme, diğer Standartlar uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak göstermemişse, raporlama dönemine ait aşağıdaki tutarların hepsini açıklar:
1		113a Diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak gösterilecek şekilde, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatı ve
2		113b Diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü zararlarından ayrı olarak gösterilecek şekilde, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan alacak veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararlarını (TFRS 9 uyarınca hesaplanan).
		Hasılatın Ayrıştırılması
3	114	İşletme müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğinin, tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerle nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayırır. İşletme, hasılatın ayrıştırılmasında kullanılacak kategorilerin seçiminde B87–B89 paragraflarını rehber olarak kullanır.

4	115		Buna ilave olarak, işletme, TFRS 8 Faaliyet Bölümleri'ni uygulamakta ise, finansal tablo kullanıcılarının (114'üncü paragraf uyarınca) ayrıştırılmış hasılat açıklaması ile her bir raporlanabilir bölüm için açıklanan hasılat bilgileri arasındaki ilişkiyi anlamalarını mümkün kılacak yeterlilikte bilgiyi açıklar.
			Sözleşme Bakiyeleri
	116		İşletme aşağıdakilerin tamamını açıklar:
5		116a	a. Ayrı olarak sunulmadıkları veya açıklanmadıkları durumda, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyeleri,
6		116b	b. Dönem başında sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dâhil edilmiş olup raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat,
7		116c	c. Geçmiş dönemlerde kısmen veya tamamen yerine getirilen edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat (örneğin, işlem bedelindeki değişimler).
8	117		İşletme edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı (bkz. 119 (a) paragrafı) ile normal ödeme zamanı (bkz. 119 (b) paragrafı) arasında nasıl bir ilişki olduğunu ve bu faktörlerin sözleşme varlık ve yükümlülük bakiyeleri üzerindeki etkisini açıklar. Yapılan açıklamada nitel bilgiler kullanılabilir.
	118		İşletme sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğü bakiyesinde raporlama dönemi boyunca meydana gelen önemli değişimlere ilişkin bir açıklama yapar. Bu açıklama hem nitel hem nicel bilgiler içerir. İşletmenin sözleşme varlık ve yükümlülük bakiyelerindeki değişimlere aşağıda yer alanlar örnek olarak verilebilir:
9		118a	a. İşletme birleşmeleri nedeniyle meydana gelen değişiklikler
10		118b	b. İlerleme ölçümündeki bir değişiklikten, işlem bedeli tahminindeki bir değişiklikten (bir değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığına ilişkin değerlendirmedeki değişiklikler dahil) veya bir sözleşme değişikliğinden kaynaklanan düzeltmeler dâhil, ilgili sözleşme varlığını veya yükümlülüğünü etkileyen hasılatla kümülatif seviyeye göre yapılan düzeltme,
11		118c	c. Bir sözleşme varlığındaki değer düşüklüğü,
12		118d	d. Bedeli alma hakkının koşulsuz hale gelmesi (başka bir ifadeyle, bir sözleşme varlığının bir alacak olarak yeniden sınıflandırılması) için geçmesi gereken sürede değişiklik,

13		118e	Bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi (başka bir ifadeyle, bir sözleşme yükümlülüğünden doğan hasılatın finansal tablolara alınması) için geçmesi gereken sürede değişiklik.
			Edim Yükümlülükleri
	119		İşletme, aşağıdakilerin tamamı da dâhil olmak üzere, müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleriyle ilgili bilgileri açıklar:
14		119a	a. Bir faturala-elde tut anlaşması kapsamındaki edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiği dâhil, işletmenin edim yükümlülüklerini genellikle ne zaman yerine getirdiği (örneğin sevkiyat üzerine, teslimat üzerine, hizmetler görüldükçe veya hizmetin tamamlanması üzerine),
15		119b	b. Önemli ödeme şartları (örneğin ödemenin genellikle ne zaman muaccel hale geldiği, sözleşmenin önemli bir finansman bileşenine sahip olup olmadığı, bedelin değişken olup olmadığı ve değişken bedel tahmininin 56–58 paragrafları uyarınca genellikle sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı),
16		119c	c. İşletmenin, devrini taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin niteliği (işletme bir vekil olarak hareket ediyorsa, mal veya hizmetin devrine yönelik başka bir taraf adına aracılık yapılmasına ilişkin edim yükümlülüklerini de gösterecek şekilde)
17		119d	d. İade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülükler
18		119e	e. Garanti türleri ve ilgili yükümlülükler
			Kalan Edim Yükümlülüklerine Dağıtılan İşlem Bedeli
	120		İşletme kalan edim yükümlülükleriyle ilgili aşağıdaki bilgileri açıklar:
19		120a	a. Raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamen veya kısmen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı,
		120b	b. İşletmenin, 120 (a) paragrafında belirtilen tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolara almayı beklediğine ilişkin aşağıdaki yöntemlerden biriyle yapılan bir açıklama:
20		120b(i)	i. Kalan edim yükümlülüklerinin süresine en uygun zaman aralıklarından faydalanılarak nicel bazda veya
21		120b(ii)	ii. Nitel bilgiler kullanılarak.

	121		Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, işletme aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması halinde, edim yükümlülüğü için 120'nci paragraftaki bilgileri açıklamak zorunda değildir:
22		121a	a. Edim yükümlülüğü, başlangıçta beklenen süresi bir yıl veya daha kısa olan bir sözleşmenin parçasıdır veya
23		121b	b. İşletme edim yükümlülüğünün yerine getirilmesini B16 paragrafı uyarınca hasılat olarak finansal tablolara almaktadır
24	122		İşletme, 121'inci paragraftaki kolaylaştırıcı uygulamayı uygulayıp uygulamadığını ve müşteri sözleşmelerinden doğup da işlem bedeline dâhil edilmemiş, dolayısıyla 120'nci paragraf uyarınca açıklanan bilgilere dâhil edilmemiş herhangi bir bedel olup olmadığını nitel olarak açıklar.
			Bu Standardın Uygulanmasında Kullanılan Önemli Yargılar
25	123		İşletme bu Standardın uygulanmasında kullandığı ve müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın tutar ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkileyen yargıları ve bu yargılardaki değişiklikleri açıklar. Özellikle işletme aşağıdakilerin belirlenmesinde kullanılan yargıları ve bu yargılardaki değişiklikleri açıklar:
		123a	a. Edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı (bkz. 124–125 paragrafları)
		123b	b. İşlem bedeli ve edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarları (bkz. 126'nci paragraf).
			Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilme Zamanının Belirlenmesi
	124		İşletme, zamana yayılan edim yükümlülükleriyle ilgili olarak aşağıdakileri açıklar:
26		124a	a. Hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemler (örneğin, kullanılan çıktı veya girdi yöntemleri ile bu yöntemlerin nasıl uygulandığına dair açıklama),
27		124b	b. Kullanılan yöntemlerin mal veya hizmetlerin devrini neden doğru gösterdiğine dair açıklama
28	125		İşletme, belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak, müşterinin taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünü ne zaman elde ettiğinin değerlendirilmesinde kullanılan önemli yargıları açıklar.
	126		İşletme, aşağıdakilerin tamamı için kullanılan yöntem, girdi ve varsayımlar hakkındaki bilgileri açıklar:

29		126a	a. İşlem bedelinin belirlenmesi (bu belirlemeye, bunlarla sınırlı olmamak üzere, değişken bedelin tahmin edilmesi, söz konusu bedelin paranın zaman değerinin etkilerine göre düzeltilmesi ve gayri nakdî bedelin ölçümü dâhildir),
30		126b	b. Değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığının değerlendirilmesi,
31		126c	c. İşlem bedelinin dağıtımı (taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının tahmin edilmesi ile iskonto ve değişken bedelin sözleşmenin belirli bir bölümüne dağıtımı dâhil),
32		126d	d. İade, geri ödeme ve benzeri diğer yükümlülüklerin ölçümü.
			Müşteriyle Sözleşme Yapılması veya Sözleşmenin Yerine Getirilmesi İçin Katlanılan Maliyetlerden Finansal Tablolara Alınan Varlıklar
	127		İşletme aşağıdaki hususları tanımlar:
33		127a	a. Müşteriyle sözleşme yapılması veya bu sözleşmenin ifası için katlanılan maliyetlerin tutarının belirlenmesinde (91 veya 95'inci paragraf uyarınca) kullanılan yargılar
34		127b	b. İşletmenin her bir raporlama dönemine ilişkin itfa payını belirlemede kullandığı yöntem
	128		İşletme aşağıdaki bilgileri açıklar:
35		128a	a. Müşteriyle sözleşme yapılması veya bu sözleşmenin ifası için katlanılan maliyetlerden (91 veya 95'inci paragraf uyarınca) finansal tablolara alınan varlıkların ana varlık kategorisi itibarıyla (örneğin, müşterilerle sözleşmelerin yapılması için katlanılan maliyetler, ön sözleşme maliyetleri ve düzenleme maliyetleri) kapanış bakiyeleri,
36		128b	b. Raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan itfa payı tutarı ve değer düşüklüğü zararları.
			Kolaylaştırıcı Uygulamalar
37	129		İşletme, 63'üncü paragrafta (önemli bir finansman bileşeninin varlığına ilişkin) veya 94'üncü paragrafta (müşteriyle sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetlere ilişkin) yer alan kolaylaştırıcı uygulamayı kullanmayı tercih etmesi durumunda, bu hususu açıklar.

Ek 3: İşletme Listesi

Sektör Adı	İşletme Kodları
Gıda, İçecek ve Tütün	AEFES, CCOLA, KERVT, KRVGD, ULKER
Tekstil Giyim Eşyası ve Deri	KORDS, YATAS
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım	KARTN
Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler	AKSA, ALKIM, AYGAZ, BRISA, DEVA, GUBRF, HEKTS, PETKM, SASA, TUPRS, TRILC
Taş ve Toprağa Dayalı	AKCNS, CIMSA, OYAKC, QUAGR
Ana Metal Sanayi	CEMTS, ERBOS, EREGL, ISDMR, IZMDC, KRDMMD, SARKY
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	ARCLK, EGEEN, FROTO, KARSN, OTKAR, PARSN, TOASO, TMSN, TTRAK, VESTL, VESBE