

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET VE İŞLETMECİLİK ANABİLİM
DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN
HASILAT STANDARDI'NIN MALİ TABLOLARA
ETKİSİNİN SEKTÖREL OLARAK
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: BIST'DE ÖRNEK BİR
UYGULAMA**

Esra Akıllı

Zonguldak 2021

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET VE İŞLETMECİLİK ANABİLİM
DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN
HASILAT STANDARDI'NIN MALİ TABLOLARA
ETKİSİNİN SEKTÖREL OLARAK
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: BIST'DE ÖRNEK BİR
UYGULAMA**

Hazırlayan

Esra Akıllı

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi. Gülay Irak

Zonguldak 2021

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

19/03/2021

Esra Akıllı

T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Anabilim Dalında 185282118009 numaralı Esra Akıllı'nın hazırladığı “**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI’NIN MALİ TABLOLARA ETKİSİNİN SEKTÖREL OLARAK KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: BIST’DE ÖRNEK BİR UYGULAMA**” konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim- Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 12/03/2021 Cuma günü saat 13.00’de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan _____
Dr.Öğr.Üyesi Gülay İRAK (Danışman)

Üye _____
Doç.Dr. Cem KARTAL

Üye _____
Doç.Dr. Serhan GÜRKAN

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

...../...../.....
Prof. Dr. Ertuğrul YILDIRIM
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum : ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Anabilim Dalı
Tez Başlığı : TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Mali Tablolara Etkisinin Sektörel Olarak Karşılaştırmalı Analizi: BİST'de Örnek Bir Uygulama
Tez Yazarı : Esra Akıllı
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi. Gülay İrak
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2021
Sayfa Adedi : 135

Değişen ve küreselleşen rekabet ortamında işletmeler bulundukları şartlara ayak uydurabilmelidirler. Aksi halde rekabetin olduğu piyasada ayakta kalmaları imkânsız hale gelebilir. Bu sebeple, işletmeler sermaye piyasalarının gelişimi, dünyanın tek bir pazar halini alması gibi etmenler dolayısıyla uygulayabilecekleri, standart bir muhasebe ve raporlama sisteminin gerekliliğinin bilincindedirler. Bunun bilincinde olan işletmeler, kâr seviyelerini yüksek tutmayı hedefledikleri için, kârı oluşturan en temel unsurun yani hasılatın önemini farkındadırlar. Bu sebeple hasılatın ölçümü ve raporlanması için uluslararası alanda ortak bir standart olan günümüzde yürürlükte olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardını uygulamayı tercih edebilmektedirler. Standardın temel amacı, işletmelerin müşterileri yaptığı sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin bilgilerle ilgili hususların finansal tablolarda raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir.

Çalışmada TFRS 15'in uygulamasının sektörlere farklı düzeyde etkisi olması sebebiyle, BİST'e (Borsa İstanbul) kayıtlı haberleşme, gayrimenkul, inşaat, ulaştırma-depolama ve enerji sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin, TFRS 15'in finansal tablolarına etkisini analiz etmek ve sektörel karşılaştırma yapmak amaçlanmıştır. Bu kapsamda ilgili sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin, 2017, 2018 ve 2019 faaliyet dönemine ait bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelenmiştir. Uygulanan içerik analizi ile TFRS 15'in finansal tablolara etkisi değerlendirilmiş ve her bir işletmenin finansal tablolarından elde edilen verilerle kârlılık oran analizi yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda TFRS 15'in finansal tablolara etkisi sektörel karşılaştırma yapılarak vurgulanmış ve oran analizi sonuçları ile işletmelerin kârlılık oranlarında ki değişimi standardın uygulanma öncesi ve sonrası olan hesap dönemi itibarıyla değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı, İçerik Analizi, Oran Analizi



ABSTRACT

Institution : ZBEU Institute of Social Sciences, Department of International Trade and Business

Title : A Sectoral Comparative Analysis of the Effect of TFRS 15 Revenue from Customer Contracts Standard on Financial Statements: A Sample Application in BIST

Author : Esra Akıllı

Adviser : Assist. Prof. Dr. Gülay İrak

Type of Thesis, Year : MSc. Thesis, 2021

Total Number of Pages : 135

In a changing and globalized competitive environment, businesses must be able to adapt to the conditions they are in. Otherwise, it may become impossible for them to survive in a competitive market. For this reason, businesses are aware of the necessity of a standard accounting and reporting system that they can implement due to factors such as the development of capital markets and the world becoming a single market. Being aware of this, businesses understand the importance of revenue, which is the most basic element that creates profit, as they aim to keep their profit levels high. For this reason, they may choose to apply IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard, which is a common international standard for measurement and reporting of revenue. The main purpose of the standard is to regulate the principles to be applied in the reporting of the issues related to the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from contracts signed with customers by businesses.

In the study, since the application of IFRS 15 has different effects according to the sectors, it was aimed to analyze the effect of IFRS 15 on the financial statements of the companies operating in the communication, real estate, construction, transportation-storage and energy sectors registered in BIST (Borsa Istanbul), and to make a sectoral comparison. In this context, the independent audit reports and financial statements of the enterprises operating in the relevant sectors for 2017, 2018 and 2019 activity periods were examined. With the content analysis applied, the effect of IFRS 15 on the financial statements was evaluated, and the profitability ratio analysis was performed with the data obtained from the financial statements of each enterprise. As a result of the study, the effect of IFRS 15 on the financial statements was emphasized by making a sectoral comparison, and the change in the profitability rates of the companies with the results of the ratio analysis was evaluated as of the accounting period before and after the implementation of the standard.

Keywords: Revenues, TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard, Content Analysis, Ratio Analysis



ÖN SÖZ

Hasılat, işletmeler ve yatırımcılar tarafından önemli bir kavramdır. Bu kavramın herkes tarafından aynı şekilde anlaşılıp raporlanması için küreselleşen bir piyasada standartlaşmaya gidilmesi önemlidir. Bu sebeple, ülkemize uyarlaması olan ve 1 Ocak 2018 yılı hesap dönemi itibarıyla uygulanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı, hasılatı raporlamada günümüz piyasa koşullarında işletmeler tarafından kullanılan standarttır. Bu çalışma standardın anlaşılabilmesini sağlamak ve standardın farklı düzeylerde etkisinin olduğu sektördeki işletmelerin standardı nasıl algılayıp raporladıklarını ve standardı uygulayan işletmelerin standart öncesi ve sonrası kârlılık oranlarında nasıl bir değişimin yaşandığının kavranabilmesi amaçlanmıştır.

Tez konusunun belirlenmesinde ve oluşum sürecinde, yaptığımız görüşmelerde bana yol gösteren, çalışmamın yürütülmesi sırasında desteğini esirgemeyen, tezi tamamlamam konusunda büyük özveri ve sabırla bana destek olan kıymetli hocam ve tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Gülay Irak'a, tez savunma jürimde yer alan, tezim ile ilgili öneriler sunarak katkı sağlayan, Doç. Dr. Serhan Gürkan ve Doç. Dr. Cem Kartal hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tezimi bitirmem konusunda manevi güçlerini hissettirdikleri, her konuda bana destek olan ve hayatım boyunca maddi ve manevi tüm emeklerini hiçbir zaman esirgemeyen aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	iv
ABSTRACT.....	vi
ÖN SÖZ	viii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ	1
1. HASILATA İLİŞKİN TANIMLAR VE YASAL DÜZENLEMELER.....	4
1.1. Hasılat Kavramı ve Hasılat İlişkin Tanımlar.....	4
1.2. Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	6
1.2.1. Vergi Usul Kanununda Hasılat.....	10
1.2.2. Muhasebe Standartlarında Hasılat.....	11
1.2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı	14
1.2.2.2. TMS 18 Hasılat Standardı	18
1.2.2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı.....	21
1.2.2.4. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı	23
1.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardının	
Yetersiz Kaldığı Durumlar ve TFRS 15 Hasılat Standardına Geçiş	
Süreci	30
2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT	
STANDARDI.....	33
2.1. TFRS 15 Oluşturulma Süreci, Amacı, Kapsamı	33
2.1.1. TFRS 15'in Oluşturulma Süreci.....	33
2.1.2. TFRS 15'in Amacı	35
2.1.3. TFRS 15'in Kapsamı.....	36
2.1.4. TFRS 15'in TMS 18'den Farkı	38
2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında Beş	
Adım Modeli	41
2.2.1. Birinci Adım: Bir Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi	41

2.2.1.1. Sözleşmenin Tanımlanması	41
2.2.1.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi	43
2.2.1.3. Sözleşme Değişiklikleri	44
2.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Edim (performans) Yükümlülüklerinin Tanımlanması	46
2.2.2.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler	47
2.2.2.2. Taahhüt Edilen Mal veya Hizmetlerin Farklı Olup Olmadığının Değerlendirilmesi	47
2.2.3. Üçüncü Adım: İşlem Bedelinin Belirlenmesi	49
2.2.3.1. Değişken Bedel	50
2.2.3.2. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı	53
2.2.3.3. Gayri Nakdi (Nakit Dışı) Bedel	54
2.2.3.4. Müşteriye Ödenebilir Bedel	54
2.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Bedelinin Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	55
2.2.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması	56
2.2.4.2. İndirimin Dağıtımı	57
2.2.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı	58
2.2.4.4. İşlem Bedelinde Değişimler	59
2.2.5. Beşinci Adım: Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde veya Getirildikçe Hasılatın Finansal Tablolara Alınması	60
2.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi	61
2.2.5.2. Edim Yükümlülüklerinin Belirli Bir Anda Yerine Getirilmesi ..	61
2.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tamamen Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi	62
2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında Sözleşme Maliyetleri	64
2.3.1. Sözleşmenin Yapılması için Katlanılan Ek Maliyetler	65
2.3.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri	65
2.3.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	66
2.4. Standardın Uygulanmasında Dikkate Alınacak Diğer Durumlar	67
2.4.1. İade Hakkı Tanınan Satışlar	68
2.4.2. Garantiler	69

2.4.3. Geri Alım Anlaşmaları	71
2.4.4. Konsinye Mal Anlaşmaları.....	73
2.4.5. Faturala –Elde Tut Anlaşmaları	74
2.4.6. Lisanslama.....	75
2.5. TFRS 15 Standardının Hasılatla İlgili Diğer Standart ve Düzenlemeler İle Karşılaştırılması	78
2.5.1. TFRS 15’in TMS 11 ve TMS 18 Hasılat Standartlarıyla Karşılaştırılması	78
2.5.2. TFRS 15’in BOBİ FRS İle Karşılaştırılması.....	79
2.5.3. TFRS 15’in Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması	81
2.6. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Sektörel Etkisi.....	83
2.7. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı İle İlgili Dünya’da ve Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar	85
2.7.1. Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar	85
2.7.2. Dünya’da Yapılmış Çalışmalar	92
3. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİNİN ANALİZİ	97
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	97
3.2. Araştırmanın Evreni ve Verilerinin Toplanması.....	97
3.3. Araştırmanın Modeli	98
3.4. Araştırma Kapsamındaki Şirket Bilgileri.....	98
3.5. TFRS 15’den Etkilenen İşletmelerin 2018 ve 2019 Yılı İçerik Analizi... 106	
3.6. İçerik Analizi Sonuçları	108
3.7. TFRS 15’in İşletmelerin Finansal Tablolarına Etkisinin Kârlılık Oranları İle Analiz Edilmesi.....	115
3.7.1. İşletmelerde Satışlar Üzerinden Kârlılık Oranları.....	116
3.7.1.1. Brüt Kâr Marjı	116
3.7.1.2. Net Kâr Marjı.....	116
3.7.1.3. Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı	117
3.7.2. TFRS 15’den Etkilenen İşletmelerin Kârlılık Analizi Sonuçları	117
3.7.2.1. Brüt Kâr Marjı Oranları Sonucu	117
3.7.2.2. Net Kâr Marjı Oranları Sonucu	118
3.7.2.3. Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı Sonucu	119

SONUÇ	121
KAYNAKÇA.....	125
ÖZ GEÇMİŞ	135



TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: BOBI FRS Bölümlerinin TMS/TFRS'lerdeki Karşılıkları	25
Tablo 2.1: TFRS 15'e Genel Bir Bakış	38
Tablo 2.2: Edim (performans) Yükümlülüğünü Ölçmede Kullanılacak Yöntemlerin Karşılaştırılması	63
Tablo 2.3: TFRS 15'in TMS 11 ve TMS 18 Standartlarıyla Karşılaştırılması	79
Tablo 2.4: TFRS 15'in BOBI FRS ile Karşılaştırılması	80
Tablo 2.5: TFRS 15'in Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması	81
Tablo 2.6: TFRS 15'in Sektörel Bazda Etki Düzeyleri	83
Tablo 2.7: TFRS 15'den Etkilenecek Sektörler ve Etki Adımları	84
Tablo 2.8: Türkiye'de Yapılan Çalışmalar	90
Tablo 2.9: Dünya'da Yapılan Çalışmalar	96
Tablo 3.1: Araştırmaya Dahil Edilen İşletmeler ve Faaliyette Bulunduğu Sektörler	99
Tablo 3.2: Araştırma Dahilindeki İşletmelerin Sektörel Dağılımları	100
Tablo 3.3: Araştırma Dahilindeki İşletmelerin Bağımsız Denetçi Kurumları	101
Tablo 3.4: 2018 ve 2019 Yılı Bağımsız Denetçi Görüşleri	102
Tablo 3.5: TFRS 15'den Etkilenen İşletme Sayılarının 2018-2019 Yılı İstatistiki Gösterimi	104
Tablo 3.6: TFRS 15'den Etkilenen İşletmelerin Finansal Tablolarına Etkisi	106
Tablo 3.7: İçerik Analizine Dahil Edilen İşletmeler	107
Tablo 3.8: İçerik Analizi Soruları	107
Tablo 3.9: Haberleşme (Telekomünikasyon) Sektörü İçerik Analizi Sonuçları ..	108
Tablo 3.10: Gayrimenkul Sektörü İçerik Analizi Sonuçları	110
Tablo 3.11: İnşaat Sektörü İçerik Analizi Sonuçları	111
Tablo 3.12: Ulaştırma ve Depolama İçerik Analizi Sonuçları	112
Tablo 3.13: Enerji Sektörü İçerik Analizi Sonuçları	114
Tablo 3.14: İşletmelerin Brüt Kâr Marjı Oranları	117
Tablo 3.15: İşletmelerin Net Kâr Marjı Oranları	118
Tablo 3.16: İşletmelerin Satılan Mal Maliyetlerinin Net Satışlara Oranı	119

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Hasılat, Gelir, Kazanç Kavramları Arasındaki İlişki.....	5
Şekil 1.2: Muhasebe Standartlarının İşletmeler Açısından Önemi.....	7
Şekil 1.3: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile İlgili Kronolojik Bilgiler.....	8
Şekil 1.4: Hasılat Standardının Dünyadaki Gelişim Aşaması	12
Şekil 1.5: Hasılat Standardının Türkiye’de ki Gelişim Aşaması	13
Şekil 1.6: TMS 18 Hasılat Standardı Kapsam İçi ve Dışı Olan Faaliyetler.....	18
Şekil 1.7: İşletmelerin Finansal Raporlama Açısından Sınıflandırılması.....	24
Şekil 1.8: BOBI FRS Bölüm 5 Kapsam İçi ve Kapsam Dışı Bırakılan İşlemler...26	
Şekil 2.1: UFRS 15’in Oluşturulma Süreci	35
Şekil 2.2: TFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar	37
Şekil 2.3: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında Beş Adım Modeli	41
Şekil 2.4: İki veya daha fazla sözleşmeyi birleştirme kriterleri.....	44
Şekil 2.5: Sözleşme Değişikliklerine Yaklaşım.....	46
Şekil 2.6: TFRS 15’e İlave Alanlar	48
Şekil 2.7: İşlem Bedelinin Belirlenmesinde Dikkate Alınacak Hususlar ve Kilit Unsurları.....	50
Şekil 2.8: Değişken Bedel Yaklaşımı	51
Şekil 2.9: Değişken Bedeli Tahmin Etme Yöntemleri	52
Şekil 2.10: İşlem Bedelinin Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtım Unsurları	56
Şekil 2.11: TFRS 15 Standardı Kapsamında Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilme Zamanı	61
Şekil 2.12: Müşteriye Geçen Kontrolün Kriterleri	62
Şekil 2.13: Sözleşmeyi Gerçekleştirme Maliyetleri	64
Şekil 2.14: Değer Düşüklüğü Tespiti.....	66
Şekil 2.15: Standardın Uygulanmasında Dikkate Alınacak Diğer Durumlar	67
Şekil 2.16: Garanti Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi	70
Şekil 2.17: Geri Alım Anlaşmaları	71
Şekil 2.18: TFRS 15 Standardı Kapsamında Geri Alım Anlaşmaları Muhasebeleştirilme Süreci	73
Şekil 2.19: Faturala- Elde Tut Anlaşması Kapsamında Yer Alan Unsurlar	75
Şekil 2.20: Fikri Mülkiyet Lisans Unsurları	75

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa

Grafik 3.1: Standarttan Etkilenen ve Etkilenmeyen İşletmelerin Yüzdesel

Oranları 105



KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş.	: Anonim Şirket
BDDK	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
BİST	: BORSA İstanbul A.Ş.
BOBİ	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
DAX 30	: Almanya'nın en büyük 30 şirketi
FASB	: Financial Accounting Standards Board
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Comitte
IFRS	: International Financial Reporting Standards
JSE	: Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSGUT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STOXX Europe 50	: Avrupa hisse senetlerinin hisse senedi endeksi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Muhasebenin en temel işlevi, işletme bünyesinde yer alan yöneticiler ve işletme dışında yer alan yatırımcılara işletme ile ilgili bilgi aktarımını sağlayabilmek iken işletmelerin de temel amaçlarından biri kâr elde etmektir. Hasılat unsuru ise kârı oluşturan en önemli unsurdur. Muhasebe alanındaki gelişmeler ve küreselleşen dünya ekonomisi ile birlikte uluslararası alanda karışıklığı giderebilmek ve herkesin belli bir kural etrafında toplanabilmesi için standartlaşmanın zorunlu hale gelmesi söz konusu olmuştur. Ticaretin uluslararası alanlara yayılması beraberinde uluslararası pazarlara yatırım yapmayı düşünen yatırımcıların, işletmelerin finansal tablolarını ortak bir standart çerçevesinde şekillendirmesiyle işletmeleri değerlendirip yatırımlarını arttırabilmelerini sağlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IAS/IFRS) uluslararası alanda geçerliliği kabul görmüş, ortak raporlama standartlarıdır. İlk kez hasılat konusunun gündeme geldiği standart ise IAS 18'dir. Türkiye'de IAS 18 ile uyumlu olan TMS 18 hasılat standardı 2005 yılında yayımlanmıştır. İlgili standardın yeni dünya düzenindeki gelişmelerle birlikte birtakım eksikliklerin olduğu gözlemlenmiş ve yeni bir hasılat standardını gündeme getirmesiyle yine uluslararası alanda geçerli olan 2018 yılında uygulanmaya başlanan IFRS 15, Türkiye'de TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı" adıyla 2016 yılında (1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere) yayımlanmıştır. Erken uygulamayı seçen işletmeler içinde dipnotlarında açıklamaları şartıyla uygulamalarına izin verilmiştir.

TFRS 15'in 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, 2016:md.1). İşletme söz konusu standardı, sözleşmenin karşı tarafının müşteri olması koşuluyla uygulayacaktır. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında işletmeyle sözleşme yapan taraftır (TFRS 15, 2016:md.6). TFRS 15, hasılatı muhasebeleştirme kısmında da birtakım yenilikler getirmiştir. Standart hasılatı finansal tablolara yansıtabilmek için beş aşamalı bir model uygulamıştır.

Standartın beş aşamalı modeli, 1. Adım: Bir müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi, 2. Adım: Sözleşmedeki edim (performans) yükümlülüklerinin belirlenmesi, 3. Adım: İşlem bedelinin saptanması, 4. Adım: İşlem bedelinin ayrı edim (performans) yükümlülüklerine dağıtılması, 5. Adım: Her Bir edim (performans) yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatın finansal tablolara alınması şeklinde belirlenmiştir. Standart, kendinden önceki standartların aksine dipnotlarında gelirin tanımlanmasına ilişkin daha kapsamlı bilgiler vererek yatırımcıların işletmelerin gelirleri hakkında detaylı değerlendirmeler yapmasına imkân vermektedir.

Çalışmada, BİST’de yer alan ve TFRS 15’den farklı düzeylerde etkilenen sektörlerdeki işletmelerin finansal tablolarından ve bağımsız denetim raporlarından elde edilen bilgilerle standartın anlaşılabilirliğini analiz etmek ve standartın değişik düzeylerde etkisi olduğu işletmelerin standartın uygulama öncesi ve sonraki dönemlerde kârlılık oranlarındaki değişimi analiz etmek amaçlanmıştır. Çalışmanın uygulama bölümü üç aşamadan oluşmuştur. Genel itibariyle TFRS 15’den etkilenen işletmelerin 2017-2018 ve 2019 faaliyet dönemi bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar esas alınarak içerik analizine tabi tutulmuş ve standart etkisi olan işletmelerin kârlılık oranlarıyla işletmeler ve sektörler arası karşılaştırmada bulunup elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, hasılat kavramı açıklanarak TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı” öncesi hasılatın raporlanmasında Vergi Usul Kanununda, TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardında”, TMS 18 “Hasılat Standardında”, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardında” (BOBI FRS) hasılatın raporlanması ve finansal tablolara yansıtılmasında ne gibi değişiklikler yarattığı açıklanmıştır. TFRS 15 öncesi hasılatın yetersiz kaldığı durumlardan ve TFRS 15’e geçiş sürecini etkileyen unsurlara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde TFRS 15’in yürürlüğe konması ile birlikte standartın amacı, kapsamı ve TFRS 15’in getirdiği hasılatı finansal tablolara yansıtabilmek amacıyla uygulanan beş aşamalı modeli ve kendinden önceki hasılat standartlarından farkı incelenmiştir. Bölümde ayrıca TFRS 15’in Dünya’da ve Türkiye’de uygulamaları ile ilgili literatür incelemesine yer verilmiştir.

Çalışmanın son ve üçüncü bölümü olan uygulama kısmında, BİST (Borsa İstanbul)'de yer alan ve TFRS 15'in farklı düzeylerde etkisinin olduğu sektörlerdeki işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında yer alan bilgilerle standardın anlaşılabilirliğini ve uygulanma düzeyini değerlendirilmiştir. TFRS 15'den farklı düzeylerde etkilenen sektörlerle ait işletmelerin 2017-2018-2019 yıllarındaki finansal tabloları, dipnotları ve bağımsız denetim raporlarından elde edilen bilgilerle standardın uygulanma düzeyini ve anlaşılabilirliğini ölçebilmek amacıyla içerik analizi yapılmıştır. Bunu takip eden kısımda standarttan etkilenen işletmelerin finansal tabloları esas alınarak kârlılık oranlarının kendi içlerinde ve sektörler arasında karşılaştırılarak çalışma sonlandırılmıştır.



1. HASILATA İLİŞKİN TANIMLAR VE YASAL DÜZENLEMELER

1.1. Hasılat Kavramı ve Hasılatla İlişkin Tanımlar

İşletmelerin temel amaçlarından biri kâr elde etmektir. Hasılat unsuru ise kârı oluşturan unsurların arasında en önemlisidir. “Ekonominin küreselleşmesi ile muhasebe bilgisini kullananlar için birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda kıt olan sermayeyi verimli kullanmak için doğru muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmakta ve bu süreçte işletmelerin iş hacmini ve ekonomik başarısını gösteren hasılat kavramı, en önemli kalem olarak göze çarpmaktadır” (Varol, 2016:5).

Hasılat kavramı literatüre girdiği ilk dönemlerde satış vb. işlemlerin sonucunda elde edilen gelirler şeklinde ifade edilmiştir. Bu kavram farklı kaynaklarda değişik şekillerde tanımlanmıştır;

- Türk Dil Kurumuna göre hasılat; “bir üretim etkinliği sonucunda oluşan gelir ya da kazanç” şeklinde ifade edilmiştir (TDK, 2020).
- Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K)’a göre hasılat; tahsil edilen paralarla tahakkuk edilen alacaklardır şeklinde tanımlanmıştır (G.V.K, 1961: md.39),
- TMS 18 hasılat standardında hasılat; “ortakların sermaye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 18, 2005: md.7).

Hasılatın gerçekçi bir şekilde raporlanması önemlidir. Bu sebeple işletmenin hasılatını saptarken işletmeye brüt bir ekonomik fayda sağlayıp sağlamadığı ve olağan faaliyetler sonucunda oluşup oluşmadığı analiz edilmelidir (Şeker, 2018:7). Gerçekçi şekilde raporlanan hasılat, düzenlenen finansal tabloların ve yapılan finansal analizlerin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak olup, işletme içi ve işletme dışı muhasebe bilgi kullanıcılarına karar alma süreçlerinde olumlu katkı sağlayacaktır (Yücenurşen vd., 2014:8).

Hasılatla ilgili bir diğer önemli husus ise gelir, hasılat, kazanç kavramlarının birbirleri yerine kullanılmasıdır. Bu anlamda Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K)’na göre gelir kavramı: “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve

iratların safı tutarıdır’’ şeklinde tanımlanmıştır (GVK, 1961:md.1). Bu açıklama neticesinde G.V.K’a göre gelir, kazanç ve hasılatın ayrı tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu (VUK)’a göre hasılat kavramı: “satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat’’ şeklinde tanımlanmıştır (VUK, 1961:3518). Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) kavramsal çerçevesine göre ise gelir kavramı: “öz kaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır’’ şeklinde tanımlanmıştır (TFRS, 2018:md.4.68). Kazanç kavramı ise özellikleri itibarıyla gelir tanımını kapsamaktadır. Bu kavram: “ekonomik yarardaki artışları ifade etmektedir. İşletmenin olağan faaliyetlerinden olabildiği gibi olağan dışı faaliyetlerinden de ortaya çıkabilmektedir’’ şeklinde tanımlanmıştır (TFRS, 2005:md.4.30).

Şekil 1.1’de hasılat, gelir ve kazanç kavramları arasındaki ilişki yer almaktadır (Yıkılmaz, 2014:2-4);

Şekil 1.1: Hasılat, Gelir, Kazanç Kavramları Arasındaki İlişki



Şekil 1.1’e göre gelir kavramı, hasılat ve kazanç kavramlarını kapsamaktadır. Muhasebe standartlarına göre kazanç kavramının özellikleri itibarıyla gelirden herhangi bir farkı yoktur. Bununla beraber olağan ve diğer

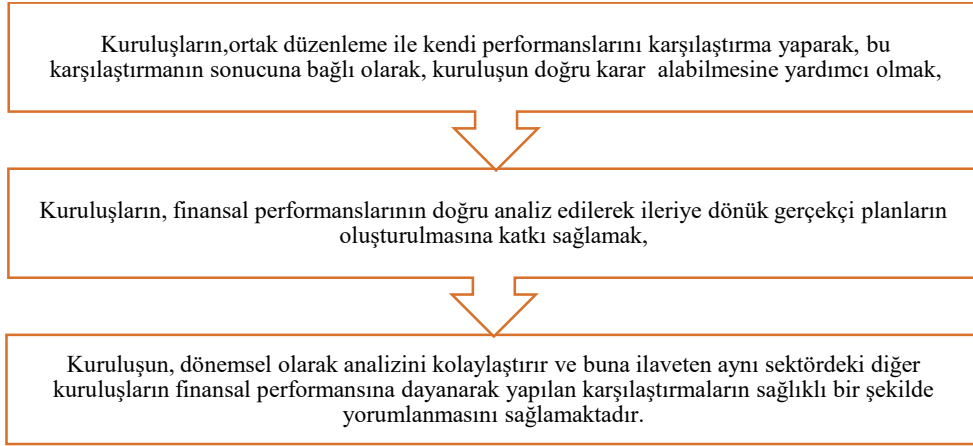
faaliyetler ayrımına bakmadan gelir tanımına giren tüm kalemleri içermektedir. Bir diğer deyişle ekonomik yararlardaki artışlardır. Raporlaması ise ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı üzerinden yapılmaktadır. Hasılat kavramı, işletmenin sadece olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan, satış, temettü ve kira gibi çeşitli gelir kalemlerini bünyesine almaktadır. Ayrıca üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarları kapsamamaktadır. Ancak işletmenin kendi adına aldığı ya da alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içermektedir.

1.2. Hasılatın Raporlanmasına İlişkin Yasal Düzenlemeler

Ekonomik alanda Dünya genelinde yaşanan gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirlerine bağımlı hale getirerek, finansal tabloların hazırlanması ve raporlanması sürecinde, ortak muhasebe ilkeleri doğrultusunda ve finansal tabloların aynı kriterleri baz alarak hazırlanmasına yöneltmektedir. Günümüz koşullarında, küresel düzeyde faaliyette bulunan işletmelerin sayılarının giderek artması, ekonomik gelişmeler ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması beraberinde küresel ortamda ortak bir finansal raporlama ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bunun sonucu olarak zaman içerisinde küreselleşmenin etkisiyle, ortak amaçlara hizmet edebilmek için standartlaşma yolu tercih edilmiştir. Standart kavramı, TDK (2020)'na göre: “Belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan” şeklinde tanımlanmıştır. Muhasebe açısından standart kavramı ise: “muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar topluluğu olarak ifade edilmektedir” (Atmaca, 2010:5). Standartlaşma unsuruyla, muhasebe riski elimine edilerek daha fazla yatırım, ticaret ve büyümenin gerçekleştirilebilmesi hedeflenmektedir (Kocamaz, 2012:106).

Muhasebe standartlarının işletmeler açısından önemi Şekil 1.2'deki gibi ifade edilmektedir (Erol ve Aslan, 2017:59);

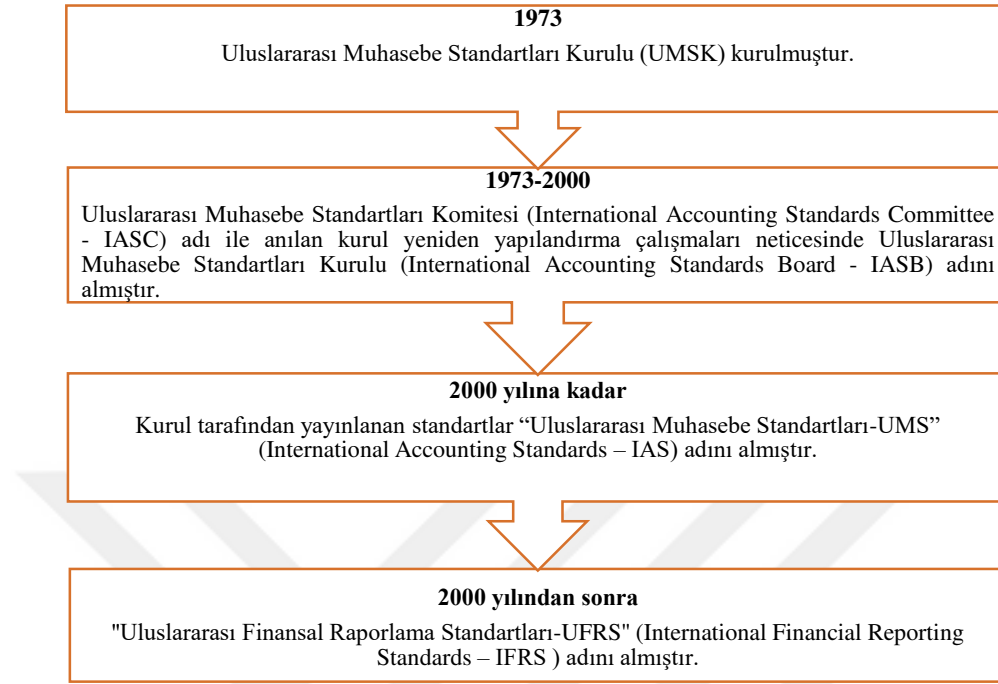
Şekil 1.2: Muhasebe Standartlarının İşletmeler Açısından Önemi



Şekil 1.2’de ki bilgiler ışığında, standart kavramı, ulusal ve uluslararası şeklinde ifade edilmiştir. Ulusal muhasebe standardı, bir sistem içerisinde belirli bir ülke için, söz konusu olmakta ve uygulandığı ülkedeki kurum ve kuruluşlarda muhasebe birliğini sağlamak ve söz konusu kurum ve kuruluşlarla ilgili yerlere hesap vermektedirler (Erol ve Aslan, 2017:59). Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ise finansal durumların muhasebe bilgi sistemine yansıtılması ve değerlendirilmesiyle birden çok alternatif sunmaktadır. Bu sayede kuruluşlar, söz konusu koşullar içinde finansal raporlarını en doğru şekilde sunmuş olacak ve kendileri için en iyi politikaları seçebileceklerdir (Çankaya, 2007:131). UMS, söz konusu kuruluşun, varlık ve yükümlülüklerini en doğru ve en açık şekilde finansal tablolarında ve raporlarında yansıtılmasını sağlamakta ve bu sayede kuruluşlar küresel platformda varlık ve yükümlülüklerini göstermiş olmaktadır (Kocamaz, 2012:106).

UMS için oluşturulan kurul yıllar itibariyle bazı değişimlere uğramıştır. Bu değişimleri Şekil 1.3’de ki gibi kronolojik şekilde gösterebilmek mümkündür;

Şekil 1.3: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile İlgili Kronolojik Bilgiler



Şekil 1.3’e göre 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) küresel düzeydeki muhasebe standartlarının hazırlanması ve uygulanmasında önemli bir rol oynamıştır. 2000 yılına kadar UMS Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) adı ile anılan Kurul, yeniden yapılandırma çalışmaları neticesinde UMSK (International Accounting Standards Board-IASB) adını almıştır. 2000 yılına kadar Kurul tarafından yayınlanan standartlar “Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS” (International Accounting Standards–IAS) adını taşıırken, 2000 yılından sonra “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS” (International Financial Reporting Standards–IFRS) adını almıştır (Güdelci, 2019:204).

Uluslararası düzeyde uygulanan UMS’lerinin Türkiye’ye uyarlaması Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) setiyle gerçekleştirilmiştir. Bu uygulamaların yasallaşması için yeni Türk Ticaret Kanun tasarısında, TMS/TFRS’lerin olduğu gibi uygulanmasını belirtmiştir (Karababa, 2018:18).

Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki gelişiminde birçok yasal kurum ve kuruluşların etkin bir şekilde rol oynadığı görülmektedir. Bu kurumlar genel itibariyle; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK) şeklinde sıralanabilmektedir (Güleç ve Ergi, 2019:259).

Türkiye’de, UMSK’nun yayınlamış olduğu standartlarla uyumlu olan, standartların oluşturulması, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından (TMSK) gerçekleştirilmektedir. Bu kurul, kamu tüzel kişiliğine ve idari, mali özerkliğe sahiptir. TMSK, 07.03.2002 yılında faaliyete geçerek, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları kurulunun gerçekleştirdikleri çalışmaları devir almıştır (Kalmış ve Dereköy, 2010:125).

UMS Komitesinin ilk kurulduğu dönem itibariyle yayınlamış olduğu standartlar arasında Hasılat Standardı (IAS/UMS 18) ilk 26 standart arasında yer almaktadır. “Ülkemizde 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını UFRS’na uyumlu olarak düzenlenmektedir. Bu doğrultuda, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayınlanan TMS bu sektörler için güncel bir mevzuat oluşturmaktadır” (Duman, 2007:24). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu (UMS 18) olan TMS 18 Hasılat Standardını 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayınlarak, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe koymuştur (Duman, 2007:26).

Hasılat konusu işletmeler için her zaman önemli olmuştur. Bunun için hasılat ile ilgili birçok kurum ve kuruluşlar, düzenlemeler yapmışlardır. Bunlara örnek Vergi Usul Kanunu’ndaki (VUK) düzenlemeler ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardında (BOBI FRS) yapılmıştır. Hasılat Standardı küreselleşen dünyada değişim ve gelişime ayak uydurabilmek amacıyla birçok kez yenilenerek kendinden önceki standartların eksiklerini gidermeye çalışmıştır. Günümüz itibariyle güncel olan Hasılat Standardı TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardıdır”. Bu Standart, kendinden önce var olan TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı”, TMS 18 “Hasılat Standardının” eksiklerini gidermeye çalışarak uluslararası arenada şirketlerin birbirleriyle mücadele edebilmelerini mümkün kılmaktadır.

1.2.1. Vergi Usul Kanununda Hasılat

Vergi Usul Kanunu (VUK), 1950 yılında yürürlüğe konularak 1961 yılında üzerinde değişiklikler yapılmış ve 213 sayılı VUK oluşturulmuş olup, günümüz itibariyle de kullanılmaktadır (Varol, 2016:9). VUK'da ilk muhasebeleştirme ve sonraki değerlerdeki artış ve azalışların vergi matrahının oluşmasına nasıl etki etmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi uygulamalarının sınırları içerisinde benzer yapıdaki mükellefler için farklılık unsurlarına yol açacak olan her türlü durumdan uzak durulmaktadır. Küresel ortamda yer alan birbirinden farklı özelliklere sahip işletmeler bulunmaktadır. Ayrıca farklı ölçü ve esasa göre iktisadi kıymetlere de sahip olabilmektedirler. İşletmeler bu ölçü ve esasları kendilerine göre kayda aldıklarında vergi matrahında aşınmaya sebep olabileceği için bununda önlenmesi amacıyla VUK'da açıklanan değerleme hükümleri esas almaktadırlar (Güleryüz, 2014:65).

VUK'a göre mükellefler, tutacakları defterleri bazı koşullara göre düzenlemekle yükümlüdürler. Bu koşullar; mükellefin, vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit edebilmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit edebilmek; vergi ile ilgili işlemlerini belli edebilmek; mükellefin, vergi karşısında durumunu hesap üzerinde kontrol edip incelemek şeklindedir (VUK, 1961:md.171).

VUK'a göre defterler hesap dönemi itibariyle tutulmaktadır. Kayıtlar hesap dönemi (1 takvim yılı) sonunda kapatılacak olup ertesi dönem başında yeniden açılacaktır (VUK, 1961:md.174). “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 değerlendirilir (VUK, 1961:md.283). Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değeri” (VUK, 1961:md.287).

VUK'a göre işletme, hesabın sol tarafına gider, sağ tarafına ise hasılat şeklinde kayıt altına alacaktır. “Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler. 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 olacaktır (VUK, 1961:md.194).

VUK’a göre değerlendirme ölçümleri, iktisadi kıymetin türü ve niteliğine göre, aşağıda yer alan ölçülerden biri kullanılarak yapılmaktadır (VUK, 1961:md.261-267);

- Maliyet Bedeli: iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle, bunlara ayrılmış bölümün giderlerinin toplamını ifade etmektedir,
- Borsa Rayici: Menkul kıymetler ve kambiyo borsasına veya ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade etmektedir,
- Tasarruf Değeri: Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir,
- Mukayyet Değer: Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir,
- İtibari Değer: Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir,
- Vergi Değeri,
- Rayiç Bedel: İktisadi kıymetin, değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK, 1961:Değişiklik md.47),
- Emsal Bedeli ve Ücreti: Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

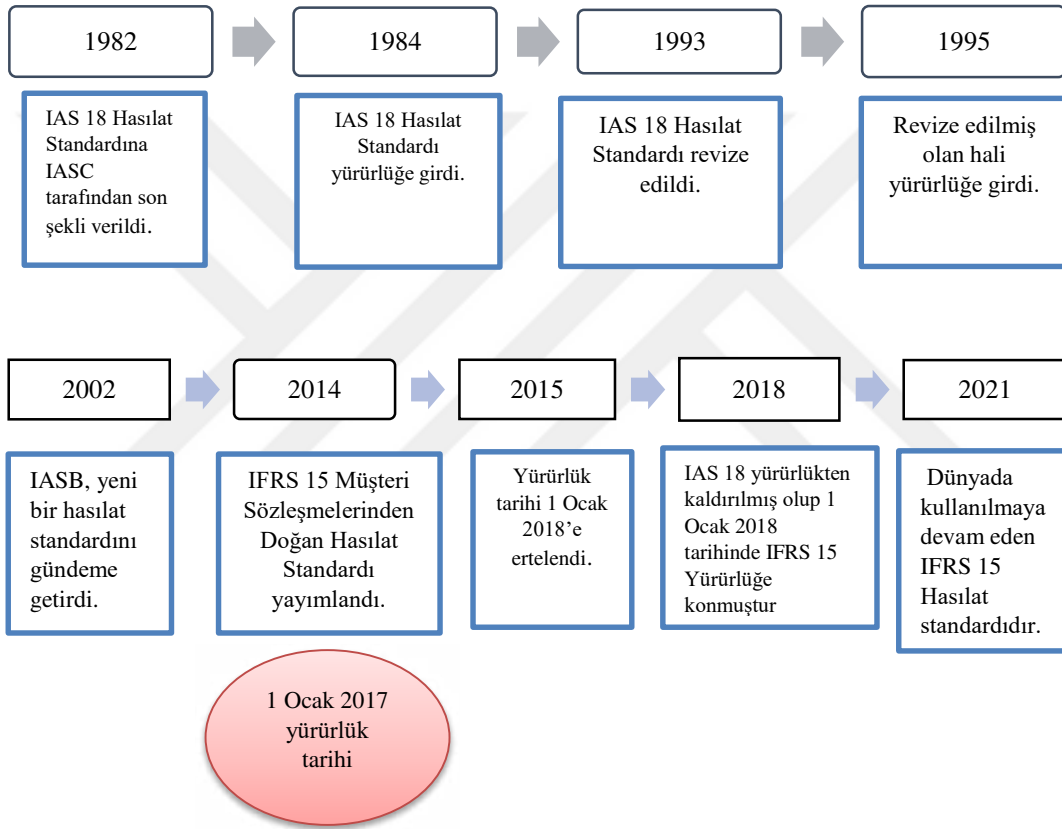
1.2.2. Muhasebe Standartlarında Hasılat

Uluslararası alanda geçerliliği olan raporlama standartları, IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan IAS/IFRS (Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) setidir. Yayımlanan standartlar arasında hasılat konusu ilk defa IAS 18 Hasılat Standardında gündeme gelmiştir. Ancak bu standart uygulayıcılar ve

karar alıcılar tarafından eleştirilere maruz kalarak yeni bir standardın gündeme gelmesine sebep olmuştur (Ataman ve Cavlak, 2017b:404).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) benimseyerek 2006 yılından itibaren yürürlükte olan IAS / IFRS’lerin çevirisini yaparak yayınlanmış olan standartları Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) adı altında Resmi Gazetede yayınlanmaya başlamıştır (Yesirlioğlu, 2019:18).

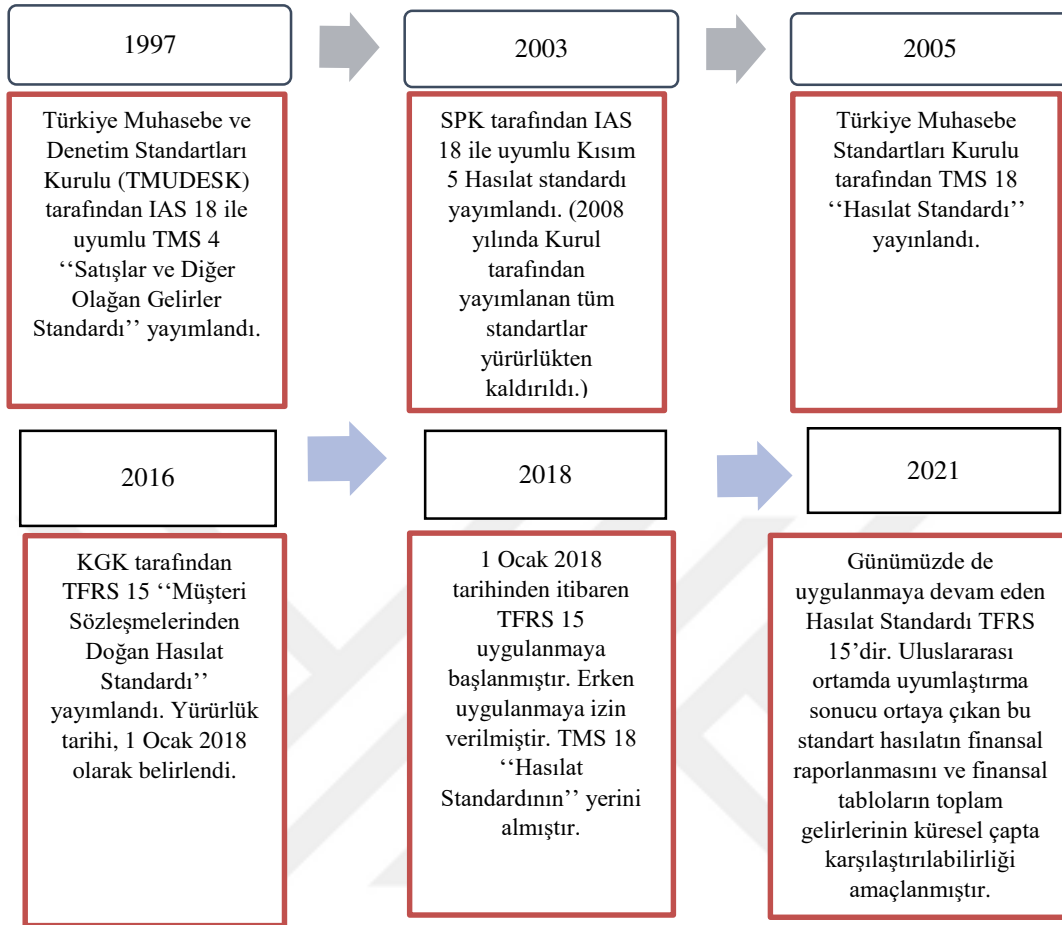
Şekil 1.4: Hasılat Standardının Dünyadaki Gelişim Aşaması



Kaynak: Başak Ataman ve Hakan Cavlak (2017b); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel ilkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama,” *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 39, Sayı 2, s.406.

Şekil 1.4’de Hasılat Standardının Dünyada nasıl ilerleme kaydettiği ve değişiklikleri ifade edilirken, uluslararası alanda yapılmış olan Hasılat Standardına ilişkin yapılan çalışmaların Türkiye’ye yansıması aşağıda yer alan Şekil 1.5’de ifade edilmiştir.

Şekil 1.5: Hasılat Standardının Türkiye’de ki Gelişim Aşamaları



Kaynak: Başak Ataman ve Hakan Cavlak (2017b); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama,” *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 39, Sayı 2, s.407.

Şekil 1.5’e göre hasılatın Türkiye’de ki gelişimi 1997 yılından itibaren başlamıştır. 1997 yılında TMSK tarafından IAS 18 ile uyumlu olarak TMS 4 “Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı”, daha sonra 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından IAS 18 ile uyumlu olan standart, 2005 yılına gelindiğinde ise TMSK tarafından TMS 18 “Hasılat Standardı” yayımlanmıştır. 2016 yılında TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı” 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yayınlanmıştır.

Tüm bu gelişmeler ışığında hasılat kavramı işletmeler için her zaman ön planda tutulmuştur. Bu kapsamda değişen ve gelişen ekonomi çerçevesinde küreselleşmenin de etkisiyle ülkemiz uluslararası platformda diğer ülkelerle mücadele edebilmek için, hasılat konusu çerçevesinde uluslararası standartlarla uyumlaştırma sürecine girmiştir.

1.2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı”, Uluslararası Muhasebe Standardından çevirisi yapılarak ilk olarak 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Standart, 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TMS 11 ile inşaat sözleşmeleri kapsamında meydana gelen gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak muhasebeleştirilecekleri konusunda, kavramsal çerçevedeki ilkeler doğrultusunda yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamasına açıklık getirmek amaçlanmıştır (Karaca ve Misket, 2014:172).

Standartın amaçları kapsamında yer alan inşaat sözleşmeleri; bir varlığın inşası ile direkt olarak ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik (örneğin, proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri gibi) ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile yıkım sonrası çevre düzenlemelerine yönelik sözleşmelerdir (TMS 11, 2005:md.5).

İnşaat sözleşmeleri, standart kapsamında iki şekilde sınıflandırılmıştır. Bunlar; ‘sabit fiyat sözleşmeleri’ ve ‘maliyet artı kâr sözleşmeleri’ şeklindedir (TMS 11, 2005:md.6). Bu iki unsurun güvenli bir şekilde ölçülebilmesi bazı koşulların gerçekleşmesine bağlıdır. ‘Sabit fiyat sözleşmeleri’ için gerekli koşullar; toplam sözleşme gelirinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi; sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının öngörülebilir olması; sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi; sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilir ve ölçülebilmesi ile katlanılan fiili inşaat faaliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilmesi olması şeklindedir (TMS 11, 2005:md.23). ‘Maliyet artı kar sözleşmesi’ için; sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilebilmesi ve sözleşmeye yüklenilecek inşaat maliyetlerinin geliri tahsil edilebilir nitelikte olup olmasının açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir şekilde

ölçülebilmesi şeklindeki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi güvenilir bir biçimde ölçülecektir (TMS 11, 2005:md.24).

TMS 11 çerçevesinde inşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesine ilişkin olarak, standardın hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanırken bazı durumlarda da bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine veya sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir (TMS 11, 2005:md.7). Birden çok varlığı kapsayan sözleşmede, her bir varlık için ayrı teklif verilmişse, her bir varlığın müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkına sahip olması, her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi koşulları söz konusu ise her bir varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilecektir (TMS 11, 2005:md.8). Bunun yanında bir veya birden çok müşteriyle yapılmış olmasına bakılmaksızın; sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilebilmesi, sözleşmenin birbiriyle genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak yakın ilişkili olması; sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda ya da birbirini takip eden bir sırada yapılması gibi durumlar söz konusu ise bir sözleşmeler grubu tek bir sözleşme olarak nitelenecektir (TMS 11, 2005:md.9).

Standarda ilişkin sözleşme gelirleri, sözleşme gereği başlangıçta üzerinde anlaşılmış bedel ve sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden (gelir olarak sonuçlanabilecek ve güvenilir olarak ölçülebilecek) oluşmaktadır (TMS 11, 2005:md.11). Sözleşme gelirleri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilmektedir. Sözleşme gelirinin tutarı dönemden döneme değişiklik gösterebilir. Bunun sebebi ise sözleşme gelirlerinin gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı olacak şekilde belirsizliklerden etkilenmesidir. Buna örnek olarak, yüklenici işletme ile müşteri, sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarında bir değişiklik üzerine anlaşabilmesi verilebilir (TMS 11, 2005:md.12). Değişiklik unsuru, sözleşme kapsamında olan işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade etmekte ve sözleşme gelirinde artışa veya azalışa yol açabilmektedir. Buna ilaveten müşterinin değişikliği ve bundan kaynaklanan gelir artışını onaylamasının mümkün olması ve gelir tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması şeklindeki durumlar söz konusu olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dahil edilecektir (TMS 11, 2005:md.13).

Standarda göre sözleşme maliyetleri; 1-Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; “Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatla kullanılan malzeme maliyetleri, inşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı, tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri, tesis ve makine kiralama maliyetleri, sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve üçüncü kişilerin ödeme talepleri”(TMS 11, 2005:md.17), 2- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler; “Sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, inşaat genel giderleri”(TMS 11, 2005:md.18). 3- Sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 11, 2005:md.16).

TMS 11 kapsamında gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, standart doğrultusunda bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa inşaat kapsamındaki gelir ve maliyet unsuru raporlama dönemi sonunda sözleşmeye konu olan işin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak, gelir ve gider olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (TMS 11, 2005:md.22). Standartın 25. ve 26. paragraflarında tamamlanma yüzdesi yöntemine göre düzenleme yapılmıştır. Bu standart doğrultusunda finansal tablolara yansıtılabilecek gelir ve giderlerin tanımlanması için sözleşmenin tamamlanma aşamasının dikkate alınması nedeniyle bu yöntem kullanılmaktadır. Yönteme göre sözleşme geliri ulaşılmış olan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirme yapılarak, bitirilen işle orantılı şekilde gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanacaktır (Sayın ve Merter, 2017:69).

Standarda göre inşaat sözleşmesinin sonucu, sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olma olasılığının yüksek olduğu durumda, güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmektedir. Ek olarak daha önce sözleşme kapsamındaki gelirin tahsil edilebilirliğinde belirsizlik olduğu durumda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11, 2005:md.28).

Standarda göre, sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilecektir. İşletme de bu aşamayı güvenilir bir şekilde tespit edip ölçmek için aşağıda yer alan yöntemleri kullanabilecektir. Bu yöntemler (TMS 11, 2005:md.30);

- a) “Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya
- c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı” şeklindedir.

Standarda göre inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilememesi söz konusu ise, yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilecek ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (TMS 11, 2005:md.32).

Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan bir takım sözleşme maliyetleri bulunmaktadır. Bu sözleşme maliyetleri standardın 34. Maddesi doğrultusunda hemen gider olarak muhasebeleştirilecektir. Sözleşme maliyetlerine ilişkin olarak sözleşmelere de birkaç örnek verilebilmektedir. Bunlar, geçerliliği hususunda kuşku bulduğu için tam olarak yürürlüğe konulamayanlar, tamamlanma konusu askıda olan bir dava ya da yasal düzenlemenin sonucuna bağlı olanlar, istimlak veya kamulaştırma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi olanlar şeklinde örneklendirilebilmektedir (TMS 11, 2005:md.34).

Toplam sözleşme maliyetlerinin, toplam sözleşme gelirini aşması durumunda beklenen zarar gider olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (TMS 11, 2005:md.36). Sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ya da sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardına göre muhasebeleştirilecektir. Değiştirilen tahminler, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılmış olan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılacaktır (TMS 11, 2005:md.38).

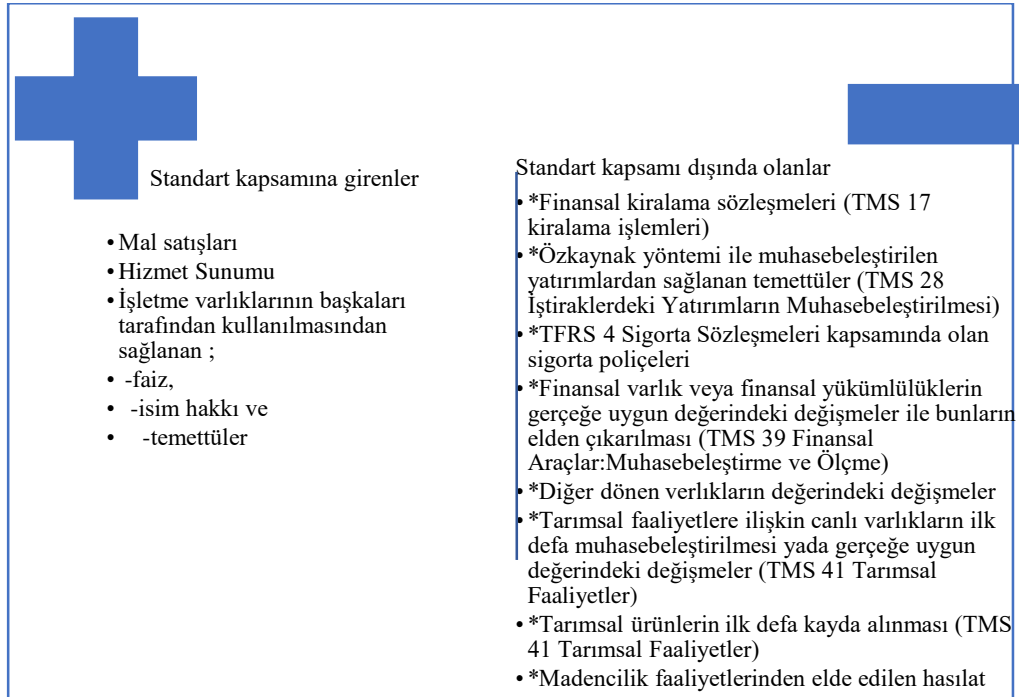
1.2.2.2. TMS 18 Hasılat Standardı

Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmakta görev alan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, ulusal muhasebe standartlarını belirlerken Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS/UMS), yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS/UFRS) esas aldığından, UMS 18 “Hasılat Standardının” çevirisini TMS 18 “Hasılat Standardı” olarak yürürlüğe koymuştur (Duman, 2017:43).

TMS 18 “Hasılat Standardı”, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır. Standardın amacı kapsamında, gelir, hasılat ve kazanç kavramları birbiriyle ilişkilidirler. Hasılat kavramı, işletmece, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelir şeklinde ifade edilir. Gelir kavramı ise hasılat ve kazanç kavramlarının her ikisini de bünyesine almaktadır. Tüm bu bilgiler ışığında ortaya çıkmış olan standardın amacı, işletmenin bünyesinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlerden ve olaylardan elde ettiği hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklayabilmektir.

Standardın 1. ve 6. paragrafı doğrultusunda standart kapsamına giren işlemler ve girmeyen işlemlerin sınıflandırılması Şekil 1.6’da gösterilmiştir (TMS 18, 2005:md.1/6).

Şekil 1.6: TMS 18 Hasılat Standardı Kapsam İçi ve Dışı Olan Faaliyetler



Şekil 1.6’da ifade edildiği gibi standart kapsamında olan işlem ve faaliyetlerden oluşan mal satışları, satış amacıyla işletme tarafından üretilmiş olan mamüllerin, satın alan işletme tarafından tekrar satmak üzere almış olduğu ticari malları ya da satış amacıyla elde tutulmuş olan arsa ve gayrimenkulleri kapsamaktadır. Hizmet sunumu, bir işin taraflarca belirlenmiş sözleşme üzerinde anlaşmaya varılmış sürede işletme tarafından yapılmasını içermektedir. Son olarak işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması da bazı gelir türlerini ortaya çıkaracaktır. Bu gelir türleri, Faiz: “Nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler”; İsim Hakları: “Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler.”; Temettüleri: “Ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar” şeklinde ifade edilmiştir (TMS 18, 2005:md.3-5).

Standartta göre hasılatın ölçümü alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinden yapılacaktır. İşletme tarafından uygulanacak olan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde bulundurulacaktır (TMS 18, 2005:md.9-10). Standartın 7. paragrafında “Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır” şeklinde ifade edilmiştir (TMS 18, 2005:md.7).

Standartta göre; mal veya hizmetlerin benzer özellik ve değere sahip bir başka mal veya hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takas yapılması, hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilmezken, mal veya hizmetlerin birbirinden farklı özellik ve değere sahip başka bir mal veya hizmetle değiştirilmesinde ya da takas edilmesinde hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilebilecektir (TMS 18, 2005:md.12).

Standart kapsamındaki işlem ve faaliyetlerden oluşan mal satışı, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettülerin muhasebeleştirilmesi önemli yer tutmaktadır. Mal satışına ilişkin hasılat aşağıda yer alan tüm koşulların yerine getirilmesiyle finansal tablolara yansıtılabilecektir. Bu koşullar (TMS 18, 2005:md.14);

- İşletmenin malların sahipliği konusunda meydana gelen risk ve getirilerini alıcıya devretmiş olması,

- İşletmenin elden çıkardığı malları üzerinde kontrol ve sahipliğini sürdürmemesi,
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi,
- İşleme dair ekonomik yararların işletme tarafından elde edilebilecek olması,
- İşleme dair yüklenilen ya da yüklenilecek olan maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

Standarda ilişkin hasılatın finansal tablolara yansıtılması, işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilebilmesinin muhtemel olması durumunda söz konusu olacaktır. Bazı durumlarda da tahsilat yapılana veya belirsizlik ortadan kaldırılana kadar söz konusu olmayabilir. Bir başka önemli durum da daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılatın tahsil edilmesi hususunda bir belirsizlik durumu ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilme olasılığının mümkün olmaktan çıkan tutarı, başlangıçtaki kayda alınan hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (TMS 18, 2005:md.18).

Aynı işleme dair olan hasılat ve giderler, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilecektir. Malların tesliminden sonra, ortaya çıkacak olan garanti masrafları ve diğer maliyetleri kapsamak üzere normal koşulda giderlerin güvenilir bir biçimde ölçülebildiği kabul edilmektedir (hasılatın kayda alınması için gerekli olan tüm diğer koşullar sağlandığında). Ancak söz konusu giderler güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi söz konusu değilse hasılat finansal tablolara yansıtılmayacaktır. Aksine mal satışıyla ilgili daha önce söz konusu olan bedel, yükümlülük olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (TMS 18, 2005:md.19).

Hizmet sunumuna ait olan bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi durumunda, işlemle ilgili hasılat raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyine göre işlem yapılarak finansal tablolara alınacaktır. İşleme dair sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi ise bazı koşullara bağlanmıştır. Bu koşullar (TMS 18, 2005:md.20);

- Hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin söz konusu olabilmesi,

- Raporlama sonu ile işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir şekilde ölçülmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerinin güvenilir şekilde ölçülmesidir.

Standart kapsamında, bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlere göre saptanmaktadır. İşlemin niteliğine göre, yapılan işe ilişkin incelemeler, raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı, işlemin tahmini toplam maliyetleri (sadece verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyeti söz konusu) içerisinde bugüne kadar katlanılmış maliyetler oranı şeklinde ki yöntemlerden biri kullanılarak belirlenmektedir (TMS 18, 2005:md.24).

Belirlenmiş bir dönemde, çok sayıda işlemin yapılması durumunda sunulan hizmetler için hasılatın muhasebeleştirilmesi iki hususa dayanmaktadır. Birinci husus, başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın olmaması durumunda hasılat belirlenmiş bir dönemde eşit olarak finansal tablolara yansıtılacaktır. İkinci aksi olan bir husus ise, belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması söz konusu ise hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenecektir (TMS 18, 2005:md.25).

Hizmet sunumuna ilişkin bir başka önemli husus ise, hizmet sunumuna ilişkin işlemlerin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, hasılatın finansal tablolara yansıtılmış giderleri geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılabilecektir (TMS 18, 2005:md.26).

Standardın 29. ve 30. paragrafları doğrultusunda işletmeye ait olan varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucu oluşan faiz, isim hakkı ve temettü getirileri, işlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilebilmesinin söz konusu olması ve hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi koşullarıyla, faiz; etkin faiz yöntemine göre, isim hakları; söz konusu sözleşmenin özü itibariyle tahakkuk esasına göre, temettüler; hissedarların tahsil etme haklarının meydana gelmesi durumunda finansal tablolara yansıtılacaktır (TMS 18, 2005:md.29/30).

1.2.2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı

Hasılat unsuru, işletmenin performans ve potansiyelini değerlendirmede en önemli unsurlardan biri haline gelmiştir. Hasılat konusunda yeni bir standardın

oluşturulmasının nedeni Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin ilkelerinin birbirine örtüşmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu farklılığı gidermek için iki kurulun ortak çalışması sonucunda 2014 yılında IFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı” yayınlanmıştır.

IFRS'nin ülkemize uyarlanması olan ve KGK tarafından yayınlanan TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı” 9 Eylül 2016'da Resmi gazetede yayınlanarak 31 Aralık 2017 tarihinden sonra başlayacak olan hesap dönemlerinde uygulanabilmesine izin verilerek 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. TFRS 15, TMS 18 “Hasılat” ve TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” standartlarının yerini almıştır. Bunun akabinde telekomünikasyon, yazılım, gayrimenkul, inşaat ve üretim sektörleri ilk sırada yer almak üzere, tüm sektörlerin hasılatlarını bir bütün halinde bünyesinde toplamıştır (Aksis, 2018).

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, 2016:md.1). İşletme söz konusu standardı, sözleşmenin karşı tarafının müşteri olması koşuluyla uygulayacaktır. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında işletmeyle sözleşme yapan taraftır (TFRS 15, 2016:md.6).

Standart kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesi beş adımda gerçekleştirilmektedir. Standartın beş adımı;

- 1- Müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi,
- 2- Sözleşmedeki edim (performans) yükümlülüklerinin tanımlanması,
- 3- İşlem bedelinin belirlenmesi,
- 4- İşlem bedelinin ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması,
- 5- Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatın finansal tablolara alınması şeklindedir (Aurora ve Bontaş, 2014:376).

Çalışmamın ikinci bölümünde TFRS kapsamlı bir şekilde inceleneceği için bu bölümde standart detaylandırılmayacaktır.

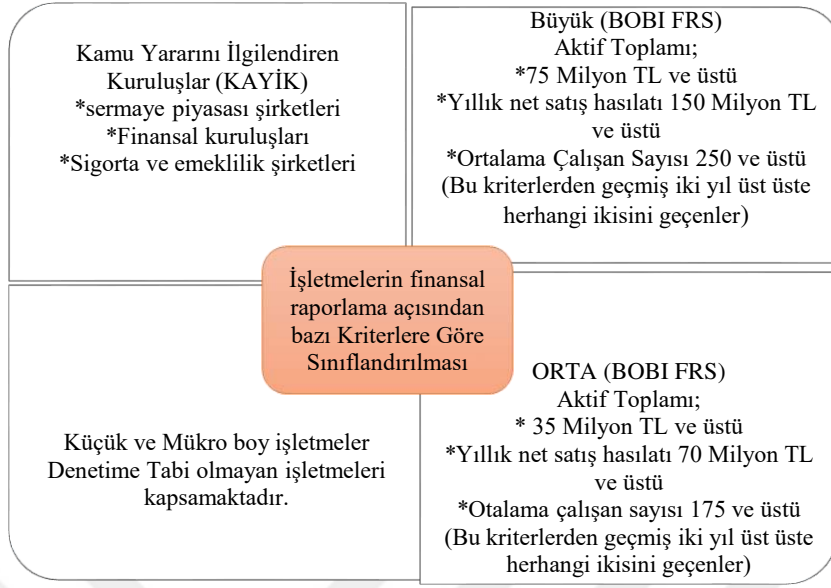
1.2.2.4. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

BOBI FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 29.07.2017 tarihinde 30138 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır. BOBI FRS'nin temel amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır. BOBI FRS bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmeler için oluşturulan finansal raporlama çerçevesidir.

KGK 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak, bağımsız denetime tabi olan işletmeler için münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS'yi uygulayacaklarını ifade etmiştir. Fakat TFRS uygulama kapsamının bağımsız denetim kapsamıyla aynı olması ileriki yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirli büyüklüğün altındaki işletmeyi, karmaşık bir standart seti olan TFRS'yi uygulamak zorunda bırakması, işletmeyi ek maliyetler yönünden zorlamıştır. Söz konusu sebeplerden dolayı KGK 2014 yılında TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kısmından ayrı tutarak TFRS kapsamını Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır.

Finansal raporlama açısından şirketler bazı kriterler esas alınarak dört sınıfa ayrılmıştır. Şekil 1.7'de bu sınıflandırmanın kriterleri ve şirketlerin bu kriter verileriyle hangi sınıfa dahil olacakları gösterilmektedir.

Şekil 1.7: İşletmelerin Finansal Raporlama Açısından Sınıflandırılması



Kaynak: Engin A. Ergüden (2020b); “Ülkemiz İçin Yeni Finansal Raporlama Standardı,” <https://vergialgi.net/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

Şekil 1.7’de verilenlerin ışığında işletmeler bazı kriterler doğrultusunda dört sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK), Büyük (BOBI FRS), Orta (BOBI FRS), Küçük ve Mikro boy işletmeler olarak sınıflandırılmaktadır. Aktif toplamı 35 Milyon TL ve üstü orta boy işletmeler sınıfına girerken 75 Milyon TL ve üstü ise büyük boy işletmeler sınıfına girmektedir. Yıllık net satış hasılatı 70 Milyon TL ve üstü orta boy işletmeler sınıfına girerken 150 Milyon TL ve üstü ise büyük boy işletmeler sınıfına girmektedir. Ortalama çalışan sayısı ise 175 ve üstü olanlar orta boy işletme sınıfına girerken 250 ve üstü olan ise büyük boy işletme sınıfına girmektedir. Küçük ve mikro boy işletmeler ise denetime tabi olmayan işletmeleri bünyesine almaktadır. KAYİK’ler de ise sermaye piyasası şirketleri, finansal kuruluşları ve sigorta ve emeklilik şirketleri yer almaktadır.

BOBI FRS ile AB düzenlemeleri ve Uluslararası Muhasebe ve Finansal raporlama ile uyumlu olan muhasebe standartlarının oluşturulması hedeflenmiştir. BOBI FRS, içerik olarak 27 bölümden oluşmakta olup, dipnotlar için bölüm 26 olarak ayrı bir kısım oluşturulmuştur. Orta büyüklükteki işletmeler için genel

itibariyle maliyet esaslı finansal raporlama, büyük işletmelere yönelik de ilave yükümlülükler getirilmiştir (PWC, 2018).

Tablo 1.1’de BOBİ FRS’nin içeriğini oluşturan 27 bölümün TMS/TFRS’lerde hangi standartlara karşılık geldiği yer almaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017a:157-158).

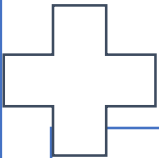
Tablo 1.1: BOBİ FRS Bölümlerinin TMS/TFRS’lerdeki Karşılıkları

BOBİ FRS	TMS / TFRS
Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
Bölüm 2: Nakit Akış Tablosu	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
Bölüm 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
Bölüm 4: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
Bölüm 5: Hasılat	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat
Bölüm 6: Stoklar	TMS 2 Stoklar
Bölüm 7: Tarımsal Faaliyetler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TFRS 9 Finansal Araçlar
Bölüm 10: İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
Bölüm 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15: Kiralamalar	TMS 17 Kiralama İşlemleri
Bölüm 16: Devlet Teşvikleri	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Bölüm 17: Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Bölüm 20: Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
Bölüm 21: İş Birleşmeleri	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 23: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12 Gelir Vergileri
Bölüm 24: Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 26: Dipnotlar	TMS 1 Her standardın kendi bünyesinde dipnotlarda yapılması gereken açıklamalara ve finansal tabloların sunuluşuna yer verilmektedir
Bölüm 27: Geçiş Hükümleri	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Kaynak: Başak Ataman ve Hakan Cavlak (2017a); “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS / TFRS) Karşılaştırılması,” *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 2, Sayı 3, s. 157-158.

Hasılat, BOBİ FRS Bölüm 5’de işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmaktadır. Buna ilaveten bazı işlemler bu bölüm kapsamına dahil edilirken bazıları da kapsam dışı bırakılmıştır. Şekil 1.8’de söz konusu işlemler kapsam alanına giren ve kapsam dışı bırakılan işlem olarak sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS, 2017:md.29);

Şekil 1.8: BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsam İçi ve Kapsam Dışı Bırakılan İşlemler

	
BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsam İçine Giren İşlemler •*Mal satışı •*Hizmet sunumu •*İşletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri •*İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda sağlanan faiz, isim hakkı ve kar payı ** "Faiz;nakit veya nakit benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir "(BOBİ FRS,2017:5.37). ** "İsim hakkı;patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir" (BOBİ FRS,2017:5.38). ** "Kâr payı kârın, özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmasıdır" (BOBİ FRS,2017:5.39).	BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsam Dışı Bırakılan İşlemler •*Kiralama sonucu ortaya çıkan hasılat veya gelir. •*İştirak veya Müşterek girişimlerdeki yatırım sonucu elde edilmiş olan kar payları veya diğer gelirler •*Finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya elden çıkarılması sonucu ortaya çıkmış olan gelirler •*Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi ve bu değerdeki değişimler sonucunda ortaya çıkmış olan gelirler •*Canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde veya geçeye uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların bu değer üzerinde meydana getirmiş olduğu değişim sonucu ortaya çıkan gelirler.

Standart kapsamında hasılatın kayda alınması birtakım ölçütlere bağlanmıştır. Bu ölçütler, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve ele alınan faydaların güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerektiğidir. Standarttaki bölüm 5’in altıncı ve 7’inci maddeleri doğrultusunda ilk husus olarak hasılatın kayıt altına alınma ölçütleri genel olarak her bir işleme ayrı ayrı uygulanmaktadır. Fakat bazı durumlarda da bu ölçütlerin işlemin özünü kavramak amacıyla tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir. Örnek olarak, söz konusu bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikte olan satış sonrası servis bedelini de içermekteyse kayda alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanacaktır. Buna karşın ikinci bir husus birbiriyle bağlantılı olan işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmesinin güç olduğu ve ticari etkisinin anlaşılmasının zor olduğu

durumlarda, kayıt altına alınma ölçütlerinin iki veya daha çok işleme birlikte uygulanabildiğidir. Örnek olarak, mal satışı esnasında satış işleminin etkisini ortadan kaldıracak ve malları ileri bir tarihte geri satın alınmak üzere ayrı bir anlaşma yapılmasının muhtemel olduğu bir durum söz konusu olduğunda kayıt altına alma ölçütleri iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanacaktır (BOBİ FRS, 2017:md.5.6/7).

Standart kapsamında hasılatın ölçümü, taraflar arasındaki yapılan anlaşma kapsamında satış iskontaları düşüldükten sonra alınan veya alınması beklenen bedeli esas alınarak yapılacaktır. Hasılat bedeli, 1 yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi söz konusu ise vade farkı ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilen ya da edilmesi muhtemel olan bedel üzerinden ölçülecektir. Ancak bu bedelin 1 yıldan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi söz konusu ise, hasılat işlemdeki vade farkının ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçüm yapılacaktır. Hasılat tutarında üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak değerlendirilmeyecek olup sadece işletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda yer alacaktır (BOBİ FRS, 2017:md.5.8-10).

Hasılatın ilk kayda alınmasında anlaşmayla belirlenmiş olan bedelin tahsil edilebilmesinde önemli bir risk söz konusu ise söz konusu bu bedel söz konusu riski yansıtacak şekilde düzeltilecek ve hasılat tutarı düzeltilmiş bedel üzerinden ölçülecektir. Buna kıyasla halihazırda kayda alınmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilmesinde daha sonra belirsizlikler oluştuysa başlangıçta kayda alınmış olan hasılat tutarında bir düzeltme yapılmayacaktır. Bu durumda hasılatın karşılığında kayda alınan alacak tutarı değer düşüklüğü testine tabi tutularak varsa değer düşüklüğü zararı kayda alınacaktır (BOBİ FRS, 2017:md.5.11).

Mal veya hizmetlerin benzer özellik ve değere sahip başka bir mal veya hizmetlerle değiş tokuşunda hasılat ortaya çıkmazken, mal veya hizmetlerin farklı özellik ve değere sahip mal veya hizmetlerle değiş tokuşunda hasılat ortaya çıkıp kayda alınacaktır ve hasılatın ölçümü alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak yapılacaktır. Hasılatın ölçümü sırasında alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa söz konusu işlemde alınan/ödenen tutarlar eklenecek/çıkarılacaktır. Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi söz konusu olduğunda elden çıkarılan mal veya

hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınacaktır. Elden çıkarılan mal veya hizmetin, gerçeğe uygun değerinin de ölçülememesi durumunda elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınacaktır (BOBİ FRS, 2017:md.5.12).

BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamına giren mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu oluşan faiz, isim hakları ve kâr payları gibi hasılat yaratan işlemlerin kayda alınması ayrı ayrı kendi ölçütlerine göre değerlendirilmektedir.

Mal satışına ilişkin hasılatın kayda alınması; malların sahipliğinden dolayı sahip olunan risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması; satılan mallar üzerinde kontrolün mevcut olmaması; hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi; işleme dair ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilebilmesinin söz konusu olması; işleme dair katlanılan veya gerçekleştirilecek maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi gibi sayılan tüm unsurların sağlanması koşuluyla gerçekleştirilecektir (BOBİ FRS, 2017:md.5.14).

Hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı; hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi; işleme dair gerçekleşen ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin söz konusu olabilmesi; raporlama dönemi sonunda işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi; işlem için katlanılan maliyetler ve işlemin tamamlanması için katlanılan maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi gibi unsurların yerine getirilmesiyle güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durum söz konusu olduğunda işlemin raporlama dönemi sonu ile tamamlanma yüzdesi yöntemine göre tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınacaktır. Bu yöntemle göre hasılat hizmetin sunulduğu dönem itibarıyla finansal tablolara alınmaktadır (BOBİ FRS, 2017:md.5.18/19).

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilmemesi söz konusuysa geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınacaktır. Ancak bu işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerinde geri kazanılabilesinin muhtemel olmadığı durumda hasılat kayda alınmayacak ve giderler kâr veya zarara yansıtılacak olup belirsizlikler ortadan kalktığında hasılat, tamamlanma düzeyi dikkate alınarak ve

geriye dönük bir düzeltme yapılmadan finansal tablolara yansıtılacaktır (BOBI FRS, 2017:md.5.21).

İnşa sözleşmesi, bir varlığın ya da tasarım, teknoloji, fonksiyon vb. özellikler açısından birbiriyle alakalı veya birbirine bağımlı, bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş sözleşmedir. İnşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak belirlenebildiği söz konusu olduğunda sözleşme kapsamındaki hasılat ve maliyetler raporlama dönemi sonunda sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılacaktır (BOBI FRS, 2017:md.5.22/23).

İnşa sözleşmesine ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilmemesi söz konusuysa geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınacaktır. Ancak bu işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerinde geri kazanılabilmesinin muhtemel olmadığı durumda hasılat kayda alınmayacak ve giderler kâr veya zarara yansıtılacak olup belirsizlikler ortadan kalktığında hasılat ve maliyetler, tamamlanma düzeyi dikkate alınarak ve geriye dönük bir düzeltme yapılmadan finansal tablolara yansıtılacaktır (BOBI FRS, 2017:md.5.25).

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı, işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenmektedir. Bu yöntemde, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunacak ve birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilebilecektir (BOBI FRS, 2017:md.5.29).

Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama sonu itibarıyla hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanabilmesi sebebiyle hasılat ve maliyetlere ilişkin bir değişikliğin sonucu, muhasebe tahminlerindeki

değişiklik olarak ileriye yönelik kayda alınmış olacaktır (BOBİ FRS, 2017:md.5.30).

Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı veya hizmet sunumuna yönelik işlemin ya da sözleşmeye konu olmuş işin, somut bir şekilde belirlenebilen tamamlanma oranı şeklindeki yöntemler kullanılarak belirlenebilir (BOBİ FRS, 2017:md.5.31).

İşletme, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyetlere katlanmış olabilmektedir. Söz konusu maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığı için geri kazanımları olasılığının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmayacak olup Finansal Durum Tablosunda “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde gösterilecektir (BOBİ FRS, 2017:md.5.33).

Bölüm kapsamında işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri ortaya çıkmaktadır ve bu üç unsurun kayda alınması kendi içinde ölçütlere bağlı olarak gerçekleştirilmektedir. Faiz, “Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar” bölümünde yer alan etkin faiz yöntemiyle, isim hakları, söz konusu sözleşmenin özü itibarıyla sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk edilmesiyle ve kâr payları ise hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda kayda alınacaktır (BOBİ FRS, 2017:md.5.41).

1.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardının Yetersiz Kaldığı Durumlar ve TFRS 15 Hasılat Standardına Geçiş Süreci

Bir işletme için, hasılatın gerçeğe uygun raporlanması, işletmenin performansını olumlu yönde etkilemektedir. TMS 18 “Hasılat Standardı” gelir tahakkukuna ilişkin kapsamlı hükümler içermemekte olup benzer olaylara farklı yorumlar getirmesi sebebiyle benzer işlemlerde farklı muhasebeleştirme işlemi uygulanabilmesine sebep olabilmekteydi. Standardın bir diğer eksik kaldığı noktası gelirin tanımını yeterli düzeyde yapamamakta ve gelirin tanımlanması konusunda insanları bilgilendirme açısından dipnotlardaki bilgilerin yetersiz kalabilmesiydi. Şöyle ki TFRS 15’de detaylı açıklamalar şeklinde verilmiş olan, çok unsurlu

sözleşmeler, değişken fiyatlama, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlara, TMS 18 yeterli düzeyde açıklama getirememiştir (İYMMO, 2020:2/12).

TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardında” yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri, TMS 18 “Hasılat Standardının” kaldırılması sonucu yerine getirilen TFRS 15’in etkileneceği sektörler arasında yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden doğan hasılatın raporlanmasını oldukça önemli hale getirmiştir. Standart kapsamında bu faaliyetlerin vergi kanunun aksine hasılatın elde edildikçe finansal tablolara aktarılacağı savunulmuştur. Bunun sonucu olarak TFRS 15, TMS 18’de yer alan birçok unsuru bünyesinde toplamakla birlikte, hasılatın tanımını ve kapsamının genişlemesini sağlamaktadır. Bir diğer önemli husus, TMS 18’de hasılatın tanımlanması için varlığa ait önemli riskin alıcı firmaya devredilmesi hususu yeterli görülmüşken, TFRS 15’de sözleşme kapsamında belirlenmiş olan edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hususu gerekli görülmüştür. Bu da göstermektedir ki hasılatın belirlenmesinde en büyük etken yapılan sözleşmenin içeriği olmaktadır (Usul ve Öztürk, 2019:1158).

“TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle ortadan kalkan TMS 18 “Hasılat Standardı;” hizmet sektörü açısından birden fazla satışı ayrıntılı olarak irdelememesi nedeniyle finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından sıkıntılara neden olmaktaydı. Bu sıkıntıları ortadan kaldırmak amacıyla yürürlüğe giren TFRS 15’in amacı ise; “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” şeklinde tanımlanmıştır” (Usul ve Öztürk, 2019:1158).

Gitgide değişen ve gelişen ekonomi ortamında TMS 11 ve TMS 18 Standartları hasılat konusuna açıklık getirmede yetersiz kalmış ve yeni bir standarda ihtiyaç duyulmuştur. IASB ile FASB tarafından oluşturulan IFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinde Doğan Hasılat Standardı”, KGK tarafından ülkemize uyarlanmıştır.

Yürürlüğe giren TFRS 15’de gelirin tanımlanmasına ilişkin daha detaylı tanımlamalar yapılmaktadır. Ayrıca dipnotlarda sözleşmelere ilişkin detaylı bilgiler verilerek yatırımcıların işletmenin gelirleri hakkında detaylı değerlendirmeler yapmasına imkân verilmektedir. Dipnotlarda şirketlerin ve yatırımcıların gelirin

belirsizliği, zamanlaması ve doğasını anlayabilmelerini sağlama, gelirleri ile ilgili yaptıkları sözleşmeler hakkında sayısal ve niteliksel bilgiler içeren detaylı bilgilerin açıklanması ve bu suretle yatırımcıların şirketin gelirlerinin doğasını, zamanlamasını ve olası belirsizlikleri daha iyi anlayabilmeleri mümkün olmaktadır (Thornton, 2017).



2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI

2.1. TFRS 15 Oluşturulma Süreci, Amacı, Kapsamı

2.1.1. TFRS 15'in Oluşturulma Süreci

Hasılat, hem finansal tablo kullanıcıları hem de hazırlayıcıları için en önemli finansal göstergelerinden biridir. Bu kavram, bir işletmenin geçmiş finansal performansını, gelecekteki beklentilerini ve finansal durumlarını ölçmek ve değerlendirmek için kullanılır. Bu nedenle yatırımcılar ve düzenleyiciler tarafından en çok incelenen muhasebe konularından biri olmuştur (PWC, 2019:1-2).

Uluslararası alanda en geçerli raporlama standartlarından biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) setidir. Mevcut sette yer alan ve hasılat konusunu ele alan yürürlükteki standart, IAS 18 “Hasılat standardıdır”. Ancak, ilgili standart uygulayıcılar ve karar alıcılar tarafından birçok açıdan eleştirilmiş ve bunun akabinde yeni bir standart oluşturma çalışmaları gündeme gelmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017b:404).

Uluslararası Muhasebe Standart Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standart Kurulu (FASB) 2002’den bu yana Dünya çapında, finansal raporlama için kullanılabilecek bir takım yüksek kalitede uluslararası muhasebe standardı geliştirilmesi hedefine yönelik olarak çalışmalara başlamışlardır (Fangshu, 2015:21). Bu çalışmalar neticesinde ABD standart belirleyicileri, ilgili muhasebe standartlarının her birinde tutarsızlıklar ve zayıflıklar olduğunu belirtmişlerdir. Mevcut standartlar birden fazla unsur içeren sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi gibi bir takım önemli konular için sınırlı kaynak içerirken, IFRS’nin uygulanma sürecinde ise önemli farklılıklar olduğu belirlenmiştir (BDO, 2017:8).

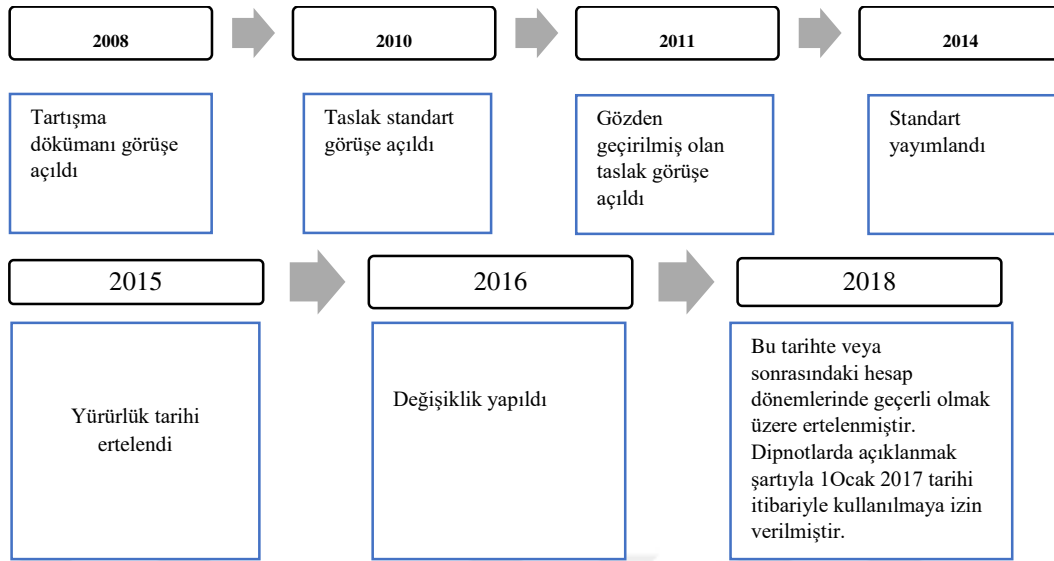
Her iki kurulun bu standardı yayınlamak için ortak bir projede buluşmasının birtakım nedenlerini mevcuttur. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (PWC, 2019:1-2).

- Mevcut hasılat standardındaki tutarsızlıkları ve zayıf yönleri gidermek,
- Hasılat konusunda açığa çıkabilecek sorunlara karşılık sağlam bir çerçeve oluşturmak,
- İşletmeler, endüstriler, karar vericiler ve sermaye piyasaları arasındaki karşılaştırılabilirliği iyileştirmek,
- Finansal tablo kullanıcıları için ayrıntılı açıklamalar yoluyla daha yararlı bilgiler sağlamak,
- Standart ile finansal tablo hazırlığını basitleştirmek.

Yürütülen ortak çalışma sonucunda IASB, 28 Mayıs 2014 tarihinde IFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat (IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers) standardını” yayınlamıştır. Standardın yürürlüğe girme tarihi, 1 Ocak 2018 olarak belirlenmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017b:404). IFRS 15’in ülkemizde uygulamaya geçirilmesi amacıyla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı” 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır. İsteyen işletmelerin bu standardı 01/01/2018 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulamayı seçmesi mümkündür. Standardın erken uygulanması halinde bu durumun dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmiştir (Erdoğan, 2019:31).

2002 yılında başlayan 28 Mayıs 2014 tarihinde yayınlanmasıyla önemli ölçüde tamamlanan standardın gelişim aşaması Şekil 2.1’de ki gibi özetlenebilir (Şavlı, 2016:21).

Şekil 2.1: UFRS 15'in Oluşturulma Süreci



Kaynak: Tuba Şavlı (2016); *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*, Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, İstanbul, s.21-22.

2.1.2. TFRS 15'in Amacı

Yeni standardın 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, 2016:m.1). Standardın temel hedefi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında, hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmaktır (TFRS 15, 2016:md.2). Bu hedefe ulaşmak için TFRS 15 (Aurora ve Bontaş, 2014:375);

- Kontrol tabanlı yeni bir hasılat modeli belirlemekte,
- Gelirin zaman içinde mi yoksa zamanın bir döneminde mi tanınacağına karar vermek için ilkeleri değiştirmekte,
- Kapsamlı uygulama rehberliği ve açıklayıcı örnekler içermekte,
- Belirli konularda yeni ve daha detaylı rehberlik sağlamakta,
- Hasılat ile ilgili çalışmalarını genişletip iyileştirmektedir.

Deloitte (2015a)'e göre TFRS 15'in temel amaçlarını aşağıda yer aldığı gibi sıralamak mümkündür;

- Gelir tanıma gerekliliklerinden kaynaklanan düzensizlikleri gidermek ve ortadan kaldırmak,

- Gelir sorunlarını gidermek için daha sağlam bir çerçeve sağlamak,
- Gelir tanıma uygulamalarını daha karşılaştırılabilir kılmak,
- Açıklamaların kullanılabilirliğini arttırmaktır.

İşletme bu standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate almaktadır. Standart, kolaylaştırıcı uygulamalar da dahil olmak üzere, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygulamaktadır (TFRS 15, 2016:md.3).

Standart, müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. 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 uygulayabilmektedir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanmaktadır (TFRS 15, 2016:md 4).

2.1.3. TFRS 15’in Kapsamı

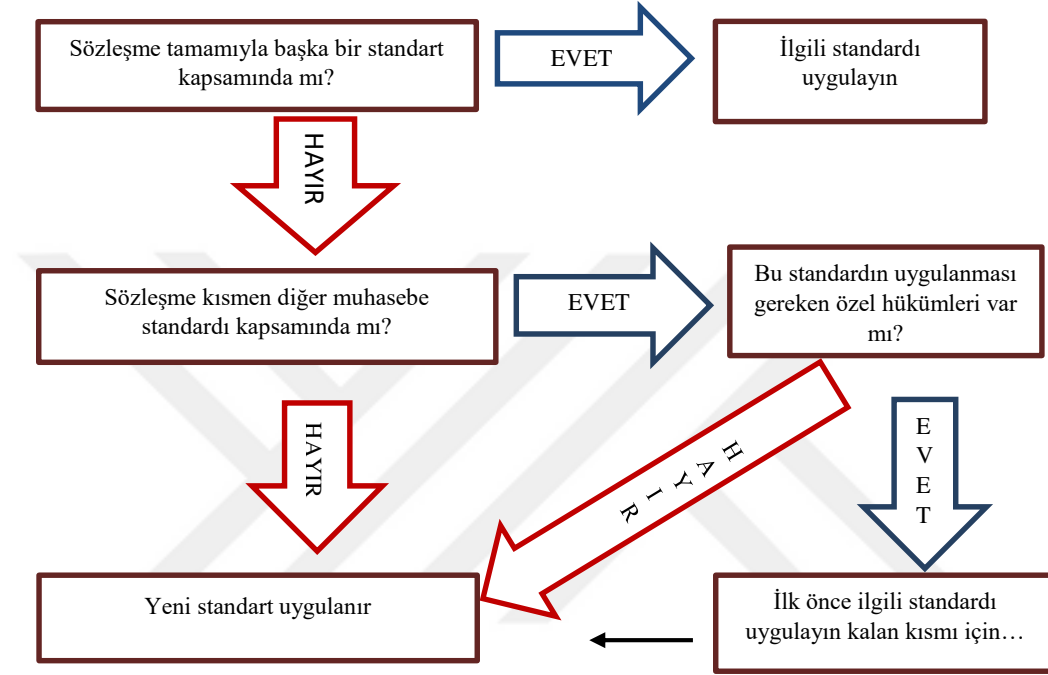
TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı”, aşağıda yer alan maddeler haricinde müşteriyle yapılan tüm sözleşmelere uygulanmaktadır (TFRS 15, 2016:md.5);

- a) TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- b) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- c) TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ve yükümlülükler,
- d) Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler.

İşletme mevcut standardı bir sözleşmeye, sözleşmenin karşı tarafı bir müşteri ise uygular. Müşteri, işletmenin faaliyetleri sonucunda çıktısı olan mal veya

hizmetleri, bedelini üstlenmek amacıyla sözleşme yapan taraftır. Faaliyetler sonucunda bu çıktıları elde etmek yerine, sadece faaliyet ve süreçlerden kaynaklanan risk ve faydaları paylaştığı bir sürece katılmak amacıyla sözleşme yapmış ise karşı taraf müşteri olarak değerlendirilmemektedir (TFRS 15, 2016:md.6).

Şekil 2.2: TFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar



Kaynak: KPMG (2016); "First Impressions: IFRS 15 Revenue," <https://www.in.kpmg.com/ifrs/files/first-impressions-revenue-IFRS15.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.12.2019).

Müşteriyle yapılan sözleşme kısmen bu standart kısmen de diğer standartlar kapsamında değerlendirilebilir (TFRS 15, 2016:md.7). Şekil 2.2'den anlaşılacağı üzere, sözleşme, bütünüyle başka standart kapsamındaysa, sözleşmenin bir veya daha çok kısmının nasıl ayrılacağını ve ilk ölçümü nasıl yapılacağını açıklamışsa işletme öncelikle ilgili standart hükümlerini uygulayacaktır. Ancak, diğer standartlarda sözleşmenin nasıl ayrılıp, ölçümüne ilişkin hükümleri bulunmamakta ise sözleşmenin ilgili kısımlarının ayrılmasında ve ölçülmesinde TFRS 15 uygulanacaktır (TFRS 15, 2016:md.7a/b).

Tablo 2.1: TFRS 15'e Genel Bir Bakış

Özellikler	Anahtar noktaları
Kim Etkilendi?	(Birkaç istisna) müşterileri ile sözleşme yapan tüm işletmeler etkilendi.
Etkisi Nedir?	Etkilenen kuruluşların gelir tanıma politikalarını yeniden değerlendirmeleri ve gözden geçirmeleri gerekebilir. Tanınan gelirin zamanlaması ve tutarı, tek bir teslimat için basit sözleşmelerde değişmeyebilir. Ancak çoğu karmaşık düzenleme bir dereceye kadar etkilenecektir. TFRS 15 daha kapsamlı ve farklı açıklamalar gerektirir.
Değişiklikler ne zaman etkilidir?	1 Ocak 2018 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde geçerlidir. Erken uygulamaya izin verilir.

Kaynak: Thornton Grant (2015); "Navigating the changes to International Financial Reporting Standards," https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/_markets/_tur/media/ufrsyayinlari/2015_navigating_the_changes_for_cfos.pdf, (Erişim Tarihi:01.12.2019).

Tablo 2.1'e göre TFRS 15'den kim etkilendi sorusunun cevabına yönelik olarak, birkaç istisna dışında, müşteri ile sözleşme yapan tüm işletmeler etkilenecektir. Etkilenecek olan kuruluşların gelir tanıma politikalarını yeniden değerlendirip gözden geçirmeleri gerekmektedir. Buna ilaveten TFRS 15 daha kapsamlı ve farklı açıklamalar sayesinde karmaşıklığı ortadan kaldıracaktır. Uygulanacak olan TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı" 1 Ocak 2018 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde geçerli olup dipnotlarda belirtilmek üzere erken uygulamaya izin verilmektedir.

2.1.4. TFRS 15'in TMS 18'den Farkı

Günümüz rekabet ortamında hızla değişen ve küreselleşen ekonomide ve tüm alanlardaki gelişmeler sonucunda, TMS 18 "Hasılat Standardında" açıklanan bilgiler yetersiz kalmış ve bunlar neticesinde yeni standardın ortaya çıkması gündeme gelmiştir. TFRS 15, hasılatın kapsamı, hasılatın muhasebeleştirilme koşulları, hasılatın ölçümü ve açıklamalı bilgiler açısından TMS 18 "Hasılat Standardından" farklılaşmaktadır (Varol, 2016:138).

Mevcut standartlarla karşılaştırıldığında en önemli farklardan birisi hasılatın muhasebeleştirilme zamanıdır. Örneğin, TMS 18 "Hasılat Standardında" hasılatın kayda alınabilmesi için malların getirmiş olduğu risk ve faydalarının alıcıya devredilmesi yeterli iken, TFRS 15'de bu durum malın kontrolünün müşteriye devredilmesi koşuluyla sağlanacaktır. Ayrıca yeni standartla performans yükümlülüğü kavramı gündeme gelmiştir. TFRS15 ile performans yükümlülüğü

tanımlanmış ve hasılatın performans yükümlülüklerini yerine getirilmesi durumunda muhasebeleştirilmesi kararı alınmıştır (Soysal ve Arkaya, 2012:70).

Bu iki standart hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda da farklılık yaratmaktadır. TMS 18, hasılatı muhasebeleştirme işleminin gerçekleşebilmesi için belirli koşulları öngörmektedir. Söz konusu koşullar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (TMS 18, 2005:md.14);

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

TFRS 15’de, hasılatın muhasebeleştirilmesi ise, işletme tarafından taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin müşteriye transferiyle (kontrolün müşteriye geçmesi), zamanla ya da zamanın belirli bir anında yapılır. Kontrol, bir mal veya hizmetin yönetimini elde etme veya fayda elde etme olarak tanımlanmaktadır. Müşterinin, mülkiyete sahip olması, koşulsuz edim yükümlülüğünün bulunması, mal veya hizmet üzerinde fiili hakimiyeti olması, işlevin müşteriye özel olması ve ilave düzenlemeler kontrolün belirlenmesindeki göstergelerdir (Varol, 2016:139).

TMS 18 ile TFRS 15 uygulama sürecinde de farklılık yaratmaktadır. TFRS 15’de hasılatın muhasebeleştirme işlemi beş aşamalı modele dayandırılmaktadır. Bu model aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (Keskin ve Dinçer, 2015:224);

1. Adım: Bir müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi,
2. Adım: Sözleşmedeki edim (performans) yükümlülüklerinin belirlenmesi,
3. Adım: İşlem bedelinin saptanması,
4. Adım: İşlem bedelinin ayrı edim (performans) yükümlülüklerine dağıtılması,

5. Adım: Her bir edim (performans) yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatın finansal tablolara alınması.

TMS 18’de bir işlemten doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenmektedir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir (TMS18, 2005:md.10).

TFRS 15’de ise hasılatın ölçümünde, mal veya hizmetlere ilişkin kontrolün müşteriye devredilmesi şartına dayalı olarak, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem bedeli esas alınmaktadır (TFRS 15, 2016:md.46). İşlem bedeli ise sözleşme hükümleri ve ticari teamüller dikkate alınarak tespit edilir. Bu bedel, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar hariç, taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (TFRS 15, 2016:md.47).

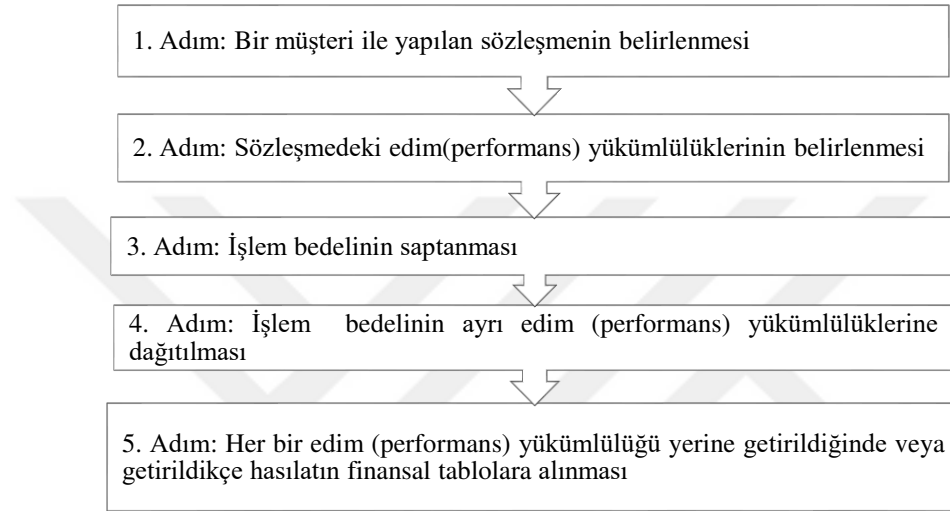
Finansal tablo dipnotlarında açıklanacak bilgiler kısmında bu iki standartta birbirinden ayrılmaktadır. TMS 18 dipnotlarında hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe kayıtları, standart kapsamında olan mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları, temettüler gibi unsurlardan doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen önemli hasılat sınıfı tutarı ile her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı bilgilerinin açıklanmasını sağlamaktadır (TMS 18, 2005:md.35).

TFRS 15 dipnotlarında ise finansal tablo kullanıcılarının müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamaları konusunda mümkün olan bilgiyi açıklamaktır. Bu kapsamda müşterilerle yapılan sözleşmeler, standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve değişikliklerin, bir müşteri sözleşmesinin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıkların tamamı hakkında nitel ve nicel bilgilerin açıklanması sağlanmaktadır (TFRS 15, 2016:md.110).

2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında Beş Adım Modeli

TFRS 15’de, hasılatı tanıma ve hasılatın nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin süreçler beş adımda ele alınmıştır. Bu adımları Şekil 2.3’de ki gibi sıralamak mümkündür (Aurora ve Bontaş, 2014:376);

Şekil 2.3: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında Beş Adım Modeli



Kaynak: Cristina Aurora ve Bunea Bontaş (2014); “New Approaches On Revenue Recognition And Measurement,” *Management Strategies Journal*, Constantin Brancoveanu University, Cilt 26, Sayı 4, s.376

Şekil 2.3’de yer alan adımların ayrıntılı şekilde açıklaması aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

2.2.1. Birinci Adım: Bir Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

TFRS 15’de ilk adım olan müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi adımı standartta; yapılacak olan sözleşmenin tanımlanması; sözleşmelerin birleştirilmesi; sözleşme değişiklikleri olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.

2.2.1.1. Sözleşmenin Tanımlanması

TFRS 15’de sözleşme “İki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma olarak ifade edilmiştir” (TFRS 15, 2016:md.10). Bir işletme, müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi aşağıda sayılan şartların tamamını kapsadığı sürece muhasebeleştirebilecektir (Khamis, 2016:10);

- Taraflar sözleşmeyi onaylamış ve yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmişlerse,
- Her bir tarafın devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili uygulanabilir hakları tanımlanmışsa,
- Devredilecek mal veya hizmetler için ödeme koşulları tanımlanmışsa,
- Sözleşme esas itibarıyla ticari nitelikteyse (diğer deyişle sözleşmenin sonucu olarak gelecekteki nakit akışlarının riski, zamanlaması veya miktarının değişmesi beklenir,)
- İşletmenin, devredilen mal veya hizmet karşılığında hak sahibi olacağı bedeli tahsil etmesi muhtemelse, (tahsilatın mümkün olup olmadığını işletme, müşterinin ödeme kabiliyetini ve niyetine göre bir analiz yaparak değerlendirir). Müşteriyle yapılan sözleşmede hasılat muhasebeleştirilebilir.

Standarda göre müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yukarıda yer alan koşulları başlangıçta karşılaması durumunda, işletme eğer bu durum ve şartlarda değişiklik olduğunu gösteren bir belirti görmezse, bu şartları yeniden değerlendirmez. Ancak yukarıdaki şartların sağlanamaması durumunda işletme, bu şartların sonradan karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek amacıyla sözleşmeyi değerlendirmeyi sürdürecektir (TFRS 15, 2016:md.13-14).

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yine yukarıdaki koşulları karşılamaması ve işletmenin müşteriden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi durumunda, işletme tahsil ettiği bu tutarı ancak aşağıdaki hallerin herhangi biri gerçekleştiğinde hasılat olarak finansal tablolara alabilecektir (TFRS 15, 2016:md.15);

- a) “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,
- b) Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.”

İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedeli, yukarıdaki iki durumdan biri gerçekleşinceye veya sözleşmenin muhasebeleştirme koşullarının tümünün sonradan karşılanıncaya kadar yükümlülük olarak finansal tablolara almaktadır. Finansal tablolara alınan bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmetleri devretme ya da tahsil ettiği bedeli iade etme yükümlülüğünü temsil etmektedir. Her iki durumda da yükümlülük, müşteriden tahsil edilen bedel üzerinden ölçülmektedir (TFRS 15, 2016:md.16).

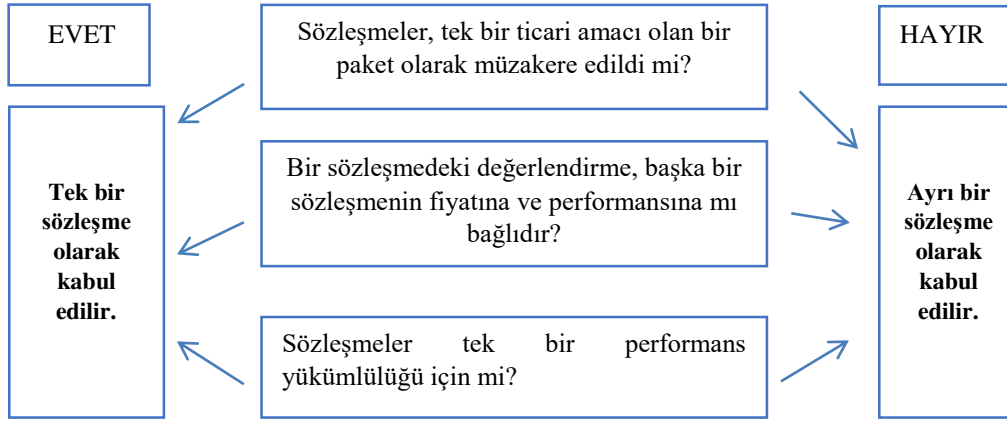
Müşterilerle yapılan bazı sözleşmeler belirli süreli olmayabilir ve taraflardan herhangi birince herhangi bir zamanda feshedilebilir veya değiştirilebilir. Diğer sözleşmeler ise sözleşmede belirlenen düzenli aralılarla kendiliğinden yenilenebilir. İşletme bu standardı tarafların karşılıklı hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükleri bulunduğu sözleşme süresince uygulamaktadır (TFRS 15, 2016:md.11).

Standarda göre işletme, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş ve işletme taahhüt ettiği mal ve hizmetler karşılığında henüz herhangi bir bedel tahsil etmemiş ve tahsil etme hakkına sahip olmamışsa bu iki koşulun mevcut olması durumunda sözleşme tamamen ifa edilmemiştir (TFRS 15, 2016:md.12).

2.2.1.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletme aşağıdaki şartların en az birinin karşılanması durumunda, aynı müşteri ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirebilecektir (TFRS 15, 2016:md.17). Şekil 2.4’de sözleşmelerin birleştirilme kriterleri yer almaktadır.

Şekil 2.4: İki veya daha fazla sözleşmeyi birleştirme kriterleri



Kaynak: Thornton Grant (2016); “IFRS 15- IFRS News Special Edition”, Kasım 11, <https://www.grantthornton.com.ph/newsroom/technical-alerts/accounting-alerts/ifrs-15---ifrs-news-special-edition/>, (Erişim Tarihi:13.12.2019).

2.2.1.3. Sözleşme Değişiklikleri

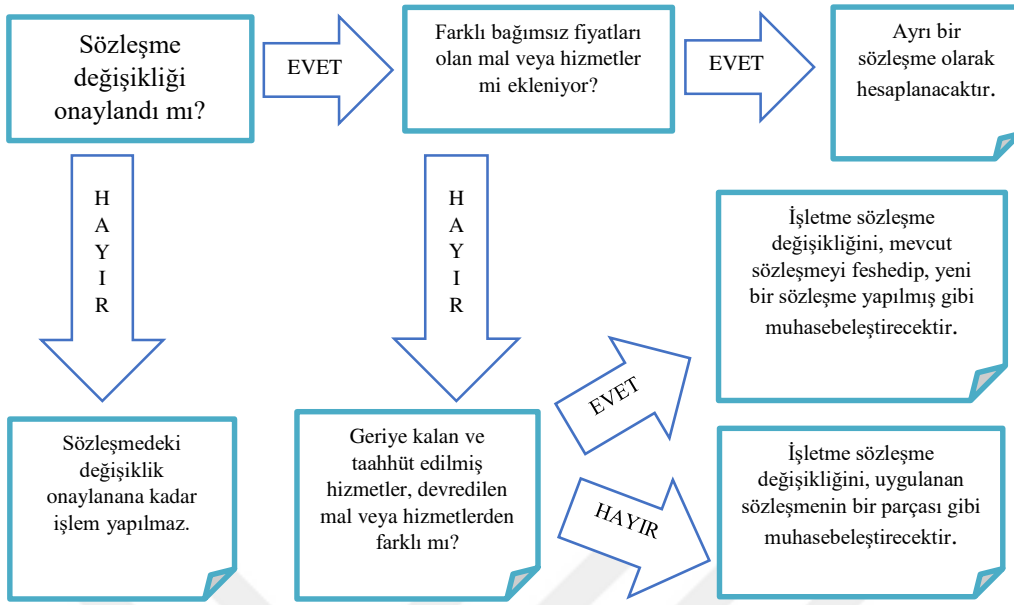
Bazı durumlarda yapılmış olan sözleşmeye ilişkin bazı değişiklikler getirilebilir. Bu değişiklik için “aynı sözleşmede ufak çapta düzeltmeler mi yapılmalıdır?” ya da “sonradan ortaya çıkan bu durum için ayrı ve yeni bir sözleşme mi düzenlenmelidir?” sorularına standart açıklık getirmeye çalışmaktadır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016:27). Standartta göre, sözleşme değişikliği, taraflarca onaylanmış olup, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (ya da her ikisinde) olan değişikliktir. Bazı sektörlerde veya bölgelerde bu kavram, değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, mevcut hak ve yükümlülüklerine ilave yenilerini ekleyen ya da mevcut olan hak ve yükümlülüklerde değişiklik yapılan kısımlarının taraflarca onaylanması halinde gerçekleşir. Tarafların bu değişiklikleri onaylamaması durumunda, işletme değişiklik onaylanana kadar bu standardı mevcut sözleşmeyle uygulamaya devam edecektir (TFRS 15, 2016:md.18).

Sözleşme tarafları arasında değişikliğin kapsamı veya fiyatıyla ilgili (veya her ikisiyle) bir anlaşmazlık olması halinde veya tarafların sözleşmenin kapsamı dahilindeki bir değişikliği onaylamış olup buna karşın fiyattaki yapılması gerekli olan değişikliği belirlememiş olmaları durumunda dahi bile olsa sözleşme değişikliğinden söz edilebilmektedir. Sözleşme değişikliği sonucu ortaya çıkan ya da değiştirilen hak ve yükümlülüklerin hukuken kabul edilip uygulanmasının belirlenmesinde işletme, sözleşme hükümleri ve diğer kanıtlar dahil olmak üzere tüm ilgili durum ve şartları dikkate alması gerekecektir (TFRS 15, 2016:md.19).

İşletme, sözleşme değişikliğinin, ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmemesi durumunda, sözleşme değişikliği tarihi itibariye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmını, ilk olarak geriye kalan mal veya hizmetlerin, sözleşme değişikliği tarihinde veya bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte ise, mevcut sözleşmeyi feshederek ya da yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirebilecektir. Kalan edim yükümlülüklerine dağıtılacak olan bedel, “tahmini işlem bedeline dahil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan, müşteri tarafından ödeneceği taahhüt edilen bedel ile sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilmiş bedel” olarak ele alınacaktır. “İkinci olarak, geriye kalan mal veya hizmetlerin farklı nitelikte olmaması durumunda 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 alacaktır (başka bir ifadeyle, hasılat düzeltmesi yeni kümülatif seviyeye göre ayarlama esasınca yapılır)”. Üçüncü olarak geriye kalan mal veya hizmetlerin yukarıda ki iki hususun birlikte gerçekleşmesi durumunda işletme, değişikliğe uğramış bir sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri üzerindeki değişikliğin etkilerini bu hususlar doğrultusunda muhasebeleştirebilecektir (TFRS 15, 2016:md.21).

İşletme, standardın 20. ve 21. maddesine göre, belirlemiş olduğu şartlar çerçevesinde sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirecektir. Eğer ki böyle bir durum söz konusu değilse işletme, sözleşme değişikliği tarihi itibariyle taahhüt edilen mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmını yine belirlemiş olduğu şartlar çerçevesinde en uygun olanını seçerek muhasebeleştirecektir (TFRS 15, 2016:md.20-21). Şekil 2.5’de sözleşme değişiklikleri ile ilgili hususlar özetlenmiştir.

Şekil 2.5: Sözleşme Değişikliklerine Yaklaşım



Kaynak: İrem Calayoğlu ve Recep Yılmaz (2016); “TFRS 15’ e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması,” *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, s.27.

2.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Edim (performans) Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İşletme, müşteri ile yapılan sözleşmeyi belirledikten sonra ikinci adım olan sözleşmedeki edim (performans) yükümlülüklerinin tanımlanması aşamasına geçmektedir (Aydın, 2019:37).

İşletme, sözleşme başlangıcında müşteriyle yapmış olduğu bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirmektedir. Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler serisini) ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirleyecektir (TFRS 15, 2016:md.22).

Farklı mal veya hizmetler serisi, işletmenin müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği seri içerisindeki her bir farklı mal veya hizmetin, zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olma kriterini sağlaması, serideki her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine yönelik edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülmesi durumunda, aynı devir şekline tabi olacak ve tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilecektir (TFRS 15, 2016:md.23).

TFRS 15’de ikinci adım olan sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması, müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki taahhütler ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin farklı olup olmadığının değerlendirilmesi aşamalarından oluşmaktadır.

2.2.2.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler

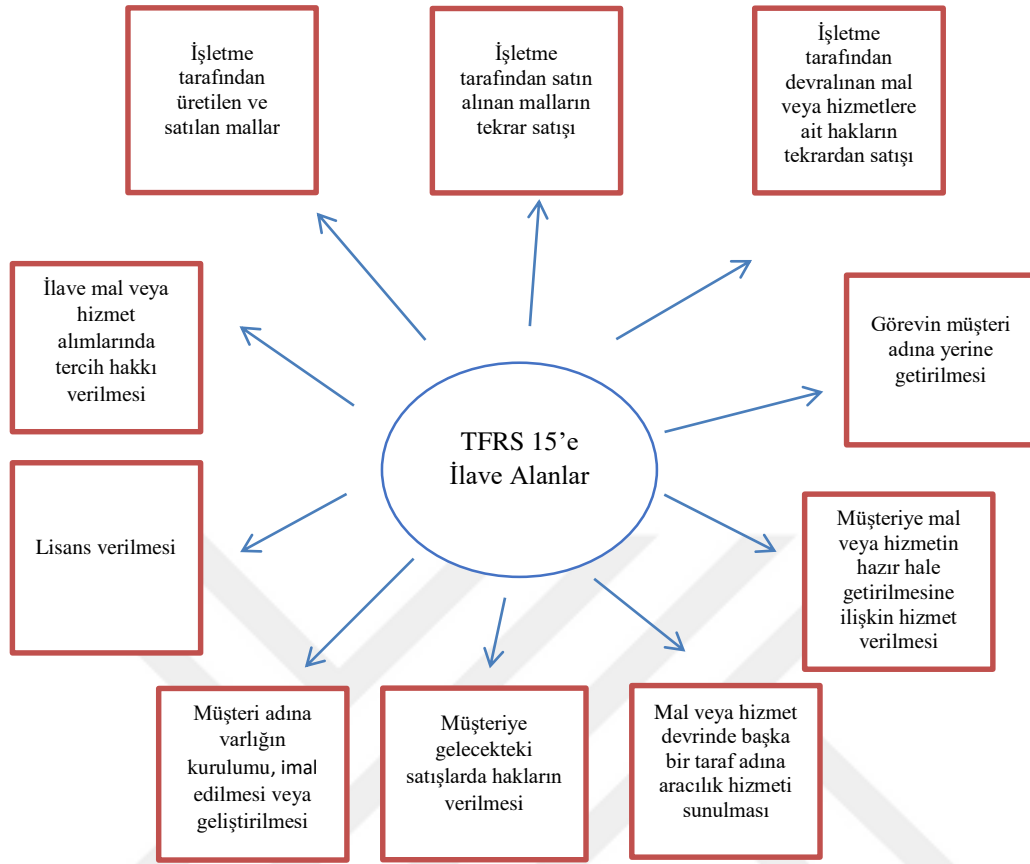
Müşteri ile yapılan sözleşmelerde, işletmenin müşteriye devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler, edim yükümlülükleri açıkça belirtilmektedir. TFRS 15 kapsamında hasılat kaydı, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ile muhasebeleştirilecektir. Bu da alıcı ile satıcı arasındaki yükümlülükler ve satış yapan tarafın müşterisine olan edim yükümlülüklerinin belirlenmiş olmasının oldukça önemli hale geleceğini göstermektedir (Şavlı, 2016:35).

Edim yükümlülükleri, bir işletmenin sözleşmenin yerine getirilmesi kapsamında yapmak zorunda olduğu ancak müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin olmayan faaliyetleri kapsamaz. Örneğin bir hizmet tedarikçisi, bir sözleşmenin yapılması için çeşitli idari işlemler gerçekleştirmek zorunda kalabilir. Ancak bu idari işlemlerin gerçekleştirilmesi sonucu müşteriye bir mal veya hizmet devri sağlamayacağından, idari işlemler edim (performans) yükümlülüğü doğurmamış olacaktır (TFRS 15, 2016:md.25).

2.2.2.2. Taahhüt Edilen Mal veya Hizmetlerin Farklı Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

TFRS 15 ‘‘Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı’’, kapsam açısından kendinden önce yürürlükte olan hasılat standartlarını kapsadığı için, sadece sektörlere özgü standart olma özelliği yerine müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan hasılatların tamamını bünyesine almaktadır (Aktaş ve Varol, 2017:33). Sonuç olarak bünyesine çeşitli alanları almış olduğu için sözleşmeye bağlı olarak taahhüt edilen kapsam dahilinde ki mal veya hizmetler Şekil 2.6’da özetlenmiştir (TFRS 15, 2016:md.26);

Şekil 2.6: TFRS 15'e İlave Alanlar



Kaynak: TFRS (2016); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı,” https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf, s.26 (Erişim Tarihi: 27.11.2019).

Bir müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet, aşağıda yer alan iki şartın birlikte sağlanması durumunda farklı mal veya hizmet kapsamına girmektedir (TFRS 15, 2016:md.27);

- Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir (mal veya hizmet farklı olabilme niteliğine sahiptir). Bu paragraf doğrultusunda bir müşterinin bir mal veya hizmetten faydalanabilmesi için, bu mal veya hizmetin kullanılabilir, tüketilebilir, hurda değerinden daha yüksek değerden satılabilir veya iktisadi fayda üretecek şekilde elde tutulabilir olmalıdır. Müşteri bazı mal veya hizmetlerden ya tek başına ya da diğer mal veya hizmetlerden kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir. Kullanıma hazır kaynak, ayrı olarak satılan veya başka işlem veya olaylardan elde etmiş olduğu bir kaynaktır (TFRS 15, 2016:md.28).

- İşletmenin müşteriye mal ve hizmet devir taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir (mal veya hizmetin devir taahhüdü sözleşme içeriğinde farklıdır). “Paragraf uyarınca, bir işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin ayrı olarak tanımlanabilir olup olmadığının değerlendirilmesinin amacı, taahhüdün niteliğinin, sözleşme kapsamında, her bir mal veya hizmetin ayrı olarak veya bunun yerine taahhüt edilen mal veya hizmetlerin girdileri olduğu birleşik kalem veya kalemler olarak devredilip devredilmediğini değerlendirmektir” (TFRS 15, 2016:md.29).

“Taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin farklı olmaması durumunda, işletme bu mal veya hizmeti, farklı bir mal veya hizmetler paketi olarak tanımlanmaya kadar diğer taahhüt edilmiş mal veya hizmetlerle birleştirir. Bazı hallerde bu durum, işletmenin bir sözleşmede taahhüt edilen tüm mal veya hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanır” (TFRS 15, 2016:md.30).

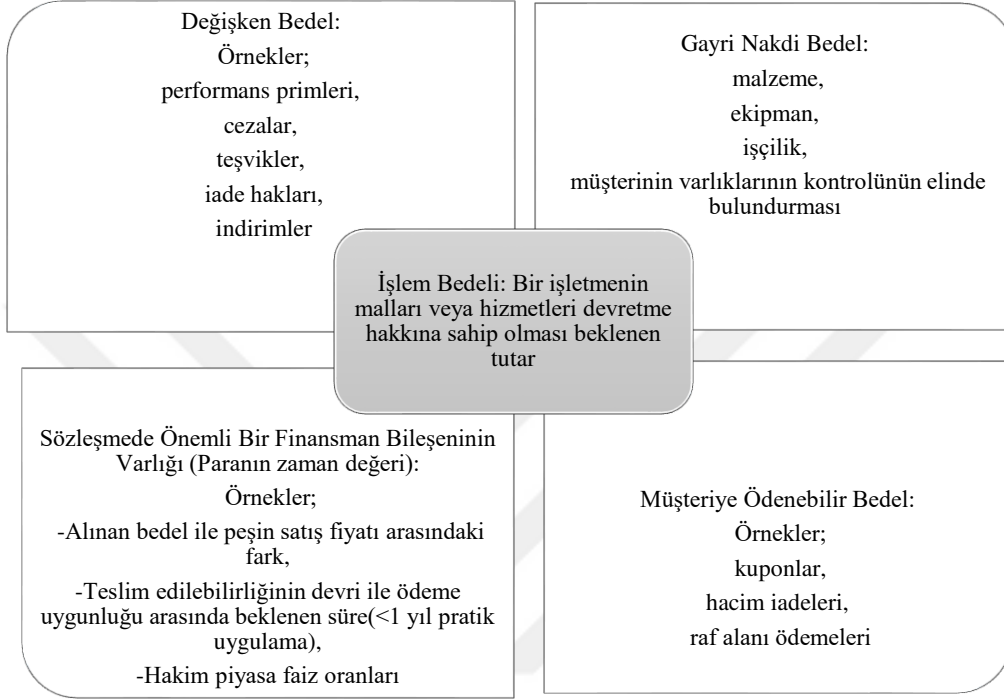
2.2.3. Üçüncü Adım: İşlem Bedelinin Belirlenmesi

TFRS 15, hasılatın ölçümünü TMS 18’den farklı bir biçimde ele almıştır. TMS 18’de, hasılat miktarı taraflar arasındaki anlaşmalarla belirlenmekte olup ticari iskontolar ve indirimler göz önünde tutularak alınan ya da alınacak bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülebilmekteydi (Varol, 2016:92). TFRS 15’de ise bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde işletme bu edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alıp muhasebeleştirecektir (TFRS 15, 2016:md.46).

TFRS 15 uyarınca işlem bedeli, bir işletmenin üçüncü taraflar adına toplanan tutarlar hariç olmak üzere, bir sözleşmede öngörülen mal veya hizmet karşılığında hak kazanmasını beklediği tutar olarak tanımlanır (Thornton, 2015:31). Çoğu durumda işlem bedeli kolayca belirlenebilir. Çünkü işletme, vaat edilen mal veya hizmeti transfer ederken aynı zamanda ödeme alır ve asgari alımlar için fiyat sabitlenir. İşletmeler işlem bedelini belirlerken, değişken bedeli, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığını (paranın zaman değeri), gayri nakdi bedeli ve müşteriye ödenecek bedeli göz önünde bulundurmalıdır (Khamis, 2016:11).

Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı, işlem bedeli tahminini etkilemektedir. Bir işletme işlem bedelini belirlerken Şekil 2.7’de ki unsurların hepsini dikkate almaktadır (TFRS 15, 2016:md.48);

Şekil 2.7: İşlem Bedelinin Belirlenmesinde Dikkate Alınacak Hususlar ve Kilit Unsurları



Kaynak: Deloitte (2015b); “Implementing IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers-A Practical Guide To Implementation Issues For The Travel, Hospitality And Leisure Sector,” [https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifrs-15/thl,s 13](https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifrs-15/thl,s%2013).

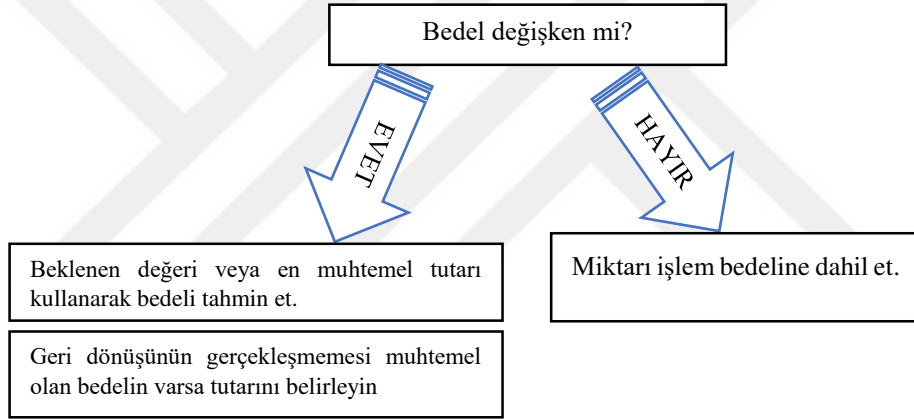
İşletme, işlem bedelinin belirlenmesi için, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme uyarınca taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini ve sözleşmenin iptal edilmeyeceğini, yenilenmeyeceğini veya değiştirilmeyeceğini varsayacaktır (TFRS 15, 2016:md.49).

2.2.3.1. Değişken Bedel

Değişken bedel, indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri gibi unsurlar sebebiyle değişiklik gösterebilmektedir. Taahhüt edilmiş olan bedel, işletmenin gelecekteki belirli bir olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi durumuna bağlı olarak da değişebilmektedir (TFRS 15, 2016:md.51).

Müşteri tarafından taahhüt edilmiş olan bedele ilişkin değişkenlik sözleşmede ifade edilmiş olabilir. Bu şartlara ilave olarak, müşterinin işletmenin sözleşmede beyan edilmiş olan bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair, işletmenin ticari geleneklerinden, yayımlanmış politikalarından veya özel beyanlarına ilişkin bir beklentisi bulunmaktadır. İşletmenin niyetinin, müşteriye bir fiyat avantajı önermesi şeklindeki durumlardan biri mevcut olduğunda öngörülen bedel değişken olacaktır (TFRS 15, 2016:md.2). Şekil 2.8’de gösterildiği üzere, değişken bir bedel söz konusu ise, beklenen değeri veya en muhtemel tutarı kullanarak bedel tahmin edilir ya da geri dönüşün gerçekleşmemesi muhtemel olan bedelin varsa tutarı belirlenecektir. Değişken bedel söz konusu değil ise miktar işlem bedeline dahil edilecektir (KPMG, 2016:11).

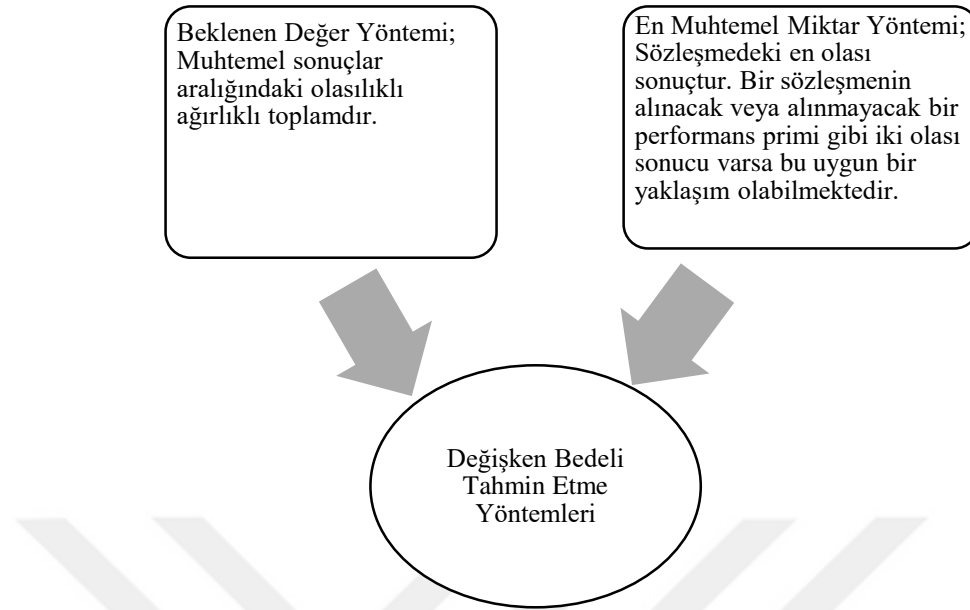
Şekil 2.8: Değişken Bedel Yaklaşımı



Kaynak: KPMG (2016); “IFRS 15 Revenue-Its Time To Engage,” <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/first-impressions-revenue-IFRS15-apr16.pdf>, s.11 (Erişim Tarihi: 13.12.2019).

Bir müşteri ile yapılan bir sözleşmede vaat edilen bedel değişken bir tutar içerdiğinde, satıcı, vaat edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanacağı bedeli tahmin etmektedir. Her sözleşme süresinde değişken bedeli tahmin etmede uygulanabilecek iki olası yöntem vardır. Bu yöntemler, şekil 2.9’da açıklanmaktadır (BDO, 2017:26);

Şekil 2.9: Değişken Bedeli Tahmin Etme Yöntemleri



İşletme, bir belirsizliğin değişken bedele etkisini tahmin ederken, beklenen değer yöntemi ya da en muhtemel miktar yönteminden birini sözleşme boyunca uygulamaktadır. İşletme ayrıca elde edilebilir tüm bilgileri dikkate alarak gerçekleşmesi muhtemel bir bedel belirlemektedir (TFRS 15, 2016:md.54).

İşlem bedeline dahil edilecek olan değişken bedel, bazı durumlarda sınırlandırılabilir. Bir belirsizlikten dolayı önemli bir derecede iptal beklenmiyorsa ise değişken bedelin bir kısmı ya da tamamı işlem bedeline dahil edilebilecektir (Özses, 2016:11).

Değişken bedeli tahmin eden işletme (beklenen değer veya en muhtemel tutar yöntemi kullanarak) bu tutarın bir bölümünü ya da tamamını işlem bedeline dahil edebilmesi için, değişken bedelle ilgili belirsizlik sonradan ortadan kalktığında finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal işlemi olmayacağını kuvvetle muhtemel olması gereklidir (TFRS 15, 2016:md.56).

Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması ile ilgili ilkeler, fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen, satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretlerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesinde geçerli değildir. İşletme, fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilmiş olan satış bazlı ya da kullanım bazlı

teelif ücretine ilişkin hasılatı; sonradan satışın veya kullanımın gerçekleşmesi ile satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretinin bir kısmının veya tamamının dağıtıldığı edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması gibi durumlardan daha sonra gerçekleşen olay (veya gerçekleştikçe) finansal tablolara alınacaktır (Erdoğan, 2019:82-83).

İşletme, her raporlama dönemi sonunda, mevcut olan şartları ve dönem boyunca şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru olarak yansıtmak için (değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağına dair değerlendirilmesinin güncellenmesi dahil) tahmini işlem bedelini güncellemektedir (TFRS 15, 2016:md.59).

2.2.3.2. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

İşletme, sözleşmenin önemli bir finansman bileşenini içerip içermediğini ve belirgin olup olmadığını değerlendirirken, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ile müşteriye teslim edilen mal veya hizmetler ile bu mal veya hizmetler için ödeme yaptığı zaman arasında geçen süre ve piyasadaki yaygın olan faiz oranlarını göz önünde bulunduracaktır (TFRS 15, 2016:md.61).

Aşağıdaki durumlar söz konusu olduğunda ise, müşteriyle yapılan bir sözleşme önemli bir finansman bileşenine sahip olmayacaktır. Bu durumları;

- “Mal veya hizmet bedelinin devirden önce ödenmiş olması ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşterinin takdirinde olması,
- 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).
- 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.” şeklinde sıralamak mümkündür (TFRS 15, 2016:md.62).

İşletme, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasındaki süre 1 yıl ve daha kısa süre ise yerine getirilmesi gereken bedelde önemli bir finansman unsurunun bulunmadığını belirtmektedir (TFRS 15, 2016:md.63).

İşletme faiz gelirleri veya giderlerini müşteriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasıllardan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunmaktadır. Faiz gelirleri ve giderleri, müşteri ile yapılan sözleşmenin bir sözleşme varlığı ya da sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilebilmesi ölçüsünde finansal tablolara alınacaktır (TFRS 15, 2016:md.65).

2.2.3.3. Gayri Nakdi (Nakit Dışı) Bedel

TFRS 15’e göre, müşteri, alacağı mal veya hizmetlerle ilgili olarak sözleşmede gayri nakdi bedel ödeme taahhüdünde bulunmuş ise işlem bedelini belirlemek için, işletme, gayri nakdi bedeli gerçeğe uygun değer üzerinden dikkate alacaktır (TFRS 15, 2016:md.66). Bir işletme, gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde tahmin edemezse, bedeli karşılığında müşteriye söz verilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatı referans alınarak dolaylı olarak ölçülecektir (Khamis, 2016:12).

Standart uyarınca, müşteri, işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak amacıyla malzeme, teçhizat veya işçilik temini gibi mal veya hizmet katkısında bulunuyor ise bu mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçip geçmediğini değerlendirerek kontrolün kendisinde olması durumunda mal veya hizmet katkılarını müşteriden alınan gayri nakdi bedel olarak muhasebeleştirecektir (TFRS 15, 2016:md.69).

2.2.3.4. Müşteriye Ödenebilir Bedel

TFRS 15’de bir müşteriye ödenebilecek olan bedel, işletmeye borçlu olan tutarlara karşı, puan, kupon ve hediye çeki gibi unsurları kapsamaktadır. Müşteriye yapılan ödeme müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler karşılığında yapılmıyorsa işletme bu bedeli, hasıllatta azaltma olarak muhasebeleştirecektir. Müşteriye ödenecek olan bedelin değişken bir tutar içermesi durumunda işletme işlem

bedelini, değişken bedel konusu kapsamında tahmin edebilecektir (TFRS 15, 2016:md.70).

Müşteriye ödenebilecek olan bedel müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme ise, işletme mal veya hizmet alımını tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarla aynı şekilde muhasebeleştirecektir. İşletme, müşteriye ödenebilir bedelin müşteriden aldığı farklı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını ve müşteriden aldığı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini makul şekilde tahmin edemiyorsa, müşteriye ödenebilir bedelin tamamını işlem bedelinden bir azaltma olarak muhasebeleştirecektir (TFRS 15, 2016:md.71).

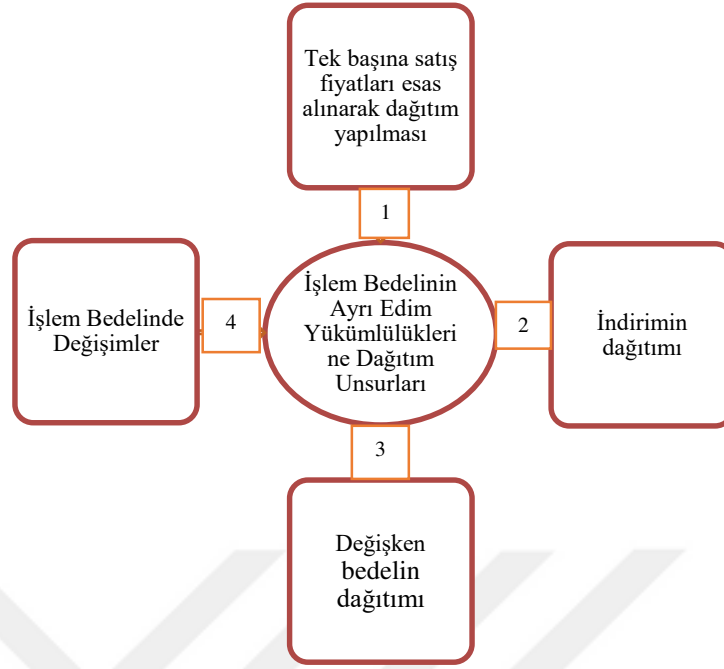
Bir müşteriye ödenebilir bedelin, işlem bedelinden azalış olarak muhasebeleştirilmesi durumunda, işletme hasılatındaki azalışı “işletmenin ilgili mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi doğrultusunda hasılatı finansal tablolara alması” ile “işletmenin bedeli ödemesi veya taahhüdünde bulunması” gibi olaylardan hangisi daha sonra gerçekleşirse o tarihte finansal tablolara alınacaktır (TFRS 15, 2016:md.72).

2.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Bedelinin Ayrı Edim Yükümlölüklerine Dağıtılması

TFRS 15’e göre bir işletme, işlem bedelini, sözleşmede vaat edilen farklı mal veya hizmetin göreceli olarak tek başına satış fiyatları temelinde, her bir performans yükümlölüğüne tahsis etmektedir (Dalkılıç, 2014:74).

İşlem bedelinin edim (performans) yükümlölüklerine dağıtılması dört farklı şekilde gerçekleşir. Bunlar Şekil 2.10’da gösterilmektedir (TFRS 15, 2016:md.11-13);

Şekil 2.10: İşlem Bedelinin Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtım Unsurları



2.2.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması

Standarda göre, sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü olabileceği gibi, bir işin yapılması için farklı edimler de söz konusu olabilecektir. Örneğin, müşteri mal veya hizmeti içeren tek bir edim yükümlülüğü talebinde bulunabileceği gibi, mal ve hizmet olarak ayrı ayrı edim talebinde veya mal edimini kapsamlı olarak ayrı ayrı sözleşmeye dahil edebilecektir. Bu durumlar söz konusu olduğu zaman, işlem bedeli tek olup, bağımsız satış fiyatları hesaplanarak, işlem bedeli ayrı edim yükümlülüklerine ayrı ayrı dağıtılacaktır. “Bağımsız satış fiyatı mal veya hizmeti vermeyi taahhüt eden tarafın bu malları veya hizmetleri ayrı ayrı sattığı veya satmayı planladığı fiyattır. Eğer sözleşme tek bir edim yükümlülüğünü içeriyorsa dağıtım söz konusu olmayacak ve bu aşama atlanacaktır” (Özs, 2016:13).

İşletme bağımsız satış fiyatlarını belirlerken, gözlemlenebilir bilgileri kullanmalıdır. Tek başına satış fiyatlarının doğrudan gözlemlenebilmesi mümkün değil ise işletmenin, makul ölçüde mevcut bilgilere dayanarak tahminleri kullanması gerekecektir. Çoğu durumda bir işletme, gözlemlenebilir girdiler söz konusu olduğunda, tek başına satış fiyatı tahmininde bulunabilecektir (Aurora ve Bontas, 2014:379).

İşletme, mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı tahmininde bulunurken, birçok yaklaşımdan yararlanmaktadır. Bu yaklaşımları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (TFRS 15, 2016:md.79);

- Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı: İşletmenin, bulunduğu piyasadaki koşullarını değerlendirerek müşteriye, sunmuş olacağı mal veya hizmet devrini gerçekleştirdiğinde, müşterinin bulunduğu piyasa koşullarında ödemeye razı olacağı fiyatı tahmin eden bir yaklaşımdır. Ayrıca, işletmenin piyasadaki rakiplerinin aynı mal veya hizmet satışının gerçekleştirilmesi durumunda uygulamış oldukları fiyatları esas alıp düzeltmeler yapmasını ifade etmektedir.
- Beklenen maliyet artı kâr marjı yaklaşımı: İşletme bir edim yükümlülüğünü yerine getirmenin beklenen maliyetini tahmin edebileceği gibi daha sonra bu tahmine o mal veya hizmet için uygun bir kâr marjı da ilave edebilmektedir.
- 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. Ancak işletmenin bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının tahmininde bakiye yaklaşımından yararlanılabilmesi için, ilk olarak işletme aynı mal veya hizmeti geniş bir fiyat yelpazesinde satmalıdır. Ya da işletmenin, mal veya hizmetlere ilişkin bir fiyat göstergesinde bulunmamış olup, bu mal veya hizmetin tek başına satılmamış olması gerekmektedir.

Sözleşme kapsamında, taahhüt edilen mal veya hizmetlerden iki veya daha fazlasının tek başına satış fiyatlarının oldukça değişken ve belirsiz olması halinde, bu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları tahmininde, tahmin yöntemlerinin üçünün de birlikte kullanılması gereklidir.

2.2.4.2. İndirimin Dağıtımı

Standarda göre işletme, bazı durumlarda söz konusu indirimi sözleşmedeki tüm edim (performans) yükümlülüklerine dağıtmak yerine bir veya daha fazlasına dağıtabilmektedir (Erdoğan, 2019:107). Bununla birlikte işletme, aşağıda yer alan

şartların tamamının mevcut olması durumunda indirimi, edim yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya daha fazlasına dağıtacaktır (TFRS 15, 2016:md.82);

- İşletme, sözleşmedeki farklı her bir mal veya hizmeti (ya da farklı mal veya hizmetlerden oluşan her bir paketi) düzenli olarak tek başına satmaktaysa,
- İşletme ayrıca, düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paket (ya da paketler) halinde her bir pakete dahil olan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre indirimle satmaktaysa,
- Bir üstteki paragrafta belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim sözleşmede yer alan indirim ile büyük ölçüde aynıysa ve her bir paket içeriğindeki mal veya hizmetlerin analizi, sözleşmedeki indirimin tamamının ait olduğu edim yükümlülüğüne (ya da edim yükümlülüklerine) dair gözlemlenebilir kanıt sağlamaktaysa indirim edim yükümlülüklerine dağıtılacaktır.

İşletme bir indirimin standartta belirtilen edim yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya daha fazlasına dağıtılması halinde, işletme uygulanacak olan bu indirimi, mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatını tahmin etmek için kullanılan düzeltilmiş piyasa yaklaşımı, beklenen maliyet artı kâr marjı yaklaşımı ve bakiye yaklaşımı yöntemlerinden, bakiye yaklaşımını kullanmadan önce dağıtacaktır (TFRS 15, 2016:md.83).

2.2.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı

Standarda göre bir sözleşmede değişken bedel, sözleşmenin tamamı veya sözleşmenin belirli bölümleriyle ilişkilendirilebilir (BDO, 2017:44).

İşletme, aşağıda yer alan her iki şartın karşılanması durumunda, bir değişken tutarı (ve bu tutarda sonradan meydana gelen değişiklikleri) sözleşmenin tamamına ya da tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturacak olan mal veya hizmete dağıtacaktır (TFRS 15, 2016:md.85);

- “Değişken ödemenin şartları, özel olarak işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti devretme çabalarına (edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinin veya farklı mal veya hizmet devrinin belli bir sonucuna) bağlanmışsa ve

- Bedelin değişken tutarının tamamının söz konusu edim yükümlölüğüne veya farklı mal veya hizmete dağıtılması, sözleşmedeki edim yükümlölükleri ve ödeme şartlarının hepsi göz önünde bulundurulduğunda,” işlem bedelinin her bir edim yükümlölüğüne tahsis edilmesi ile tutarlıysa değişken bedel dağıtılacaktır.

İşlem bedelinin, yukarıdaki iki şartı karşılamayan kısmının dağıtımında ise, işlem bedelinin edim yükümlölüklerine dağıtılması, tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtım yapılması ve indirimin dağıtımına ilişkin hükümler uygulanacaktır (TFRS 15, 2016:md.86).

2.2.4.4. İşlem Bedelinde Değişimler

TFRS 15’de, sözleşmenin başlamasından sonra, birtakım belirsizliklerin giderilmesi veya mevcut şartlarda meydana gelen diğer değişiklikler gibi işletmenin beklediği bedeli değiştiren çeşitli sebeplerle işlem bedelinde değişiklikler olabilmektedir. Buna ek olarak işletme, işlem bedelinin sonradan çıkan herhangi bir değişiklik olması durumunda bile sözleşme başlangıcında hangi esaslar belirlenmiş ise aynı esasları kullanarak edim (performans) yükümlölüklerine dağıtacaktır. İşletme, tek başına satış fiyatlarında sonradan meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için işlem bedelini yeniden dağıtacaktır. İşlem bedelindeki bir değişikliğin olduğu dönemde yerine getirilmiş bir edim yükümlölüğüne ait tutarlar hasılat ya da hasılat indirimi olarak muhasebeleştirilecektir (TFRS 15, 2016:md.87-88).

İşletme standart uyarınca, sözleşme değişikliğinin işlem bedelinde yol açtığı değişimi sözleşme değişiklikleri kapsamı uyarınca muhasebeleştirecektir. Ancak işletme, işlem bedelinde yol açılan bu değişimi edim yükümlölüklerine dağıtmak için iki yoldan en uygun olanı kullanabilecektir. Bu yollar aşağıda yer alan şekilde ifade edilmiştir (Erdoğan, 2019:115-116);

- “İşlem bedelindeki değişikliğin sözleşme değişikliğinden önce taahhüt edilen bir değişken bedele atfedilmesi ve sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmeyip mevcut sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilmesi durumunda işletme, işlem bedelindeki değişikliği sözleşme değişikliğinden önce sözleşmede tanımlanan edim yükümlölüklerine dağıtır ya da,

- Sözleşme değişikliğinin 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) dağıtmaktadır.”

2.2.5. Beşinci Adım: Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde veya Getirildikçe Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

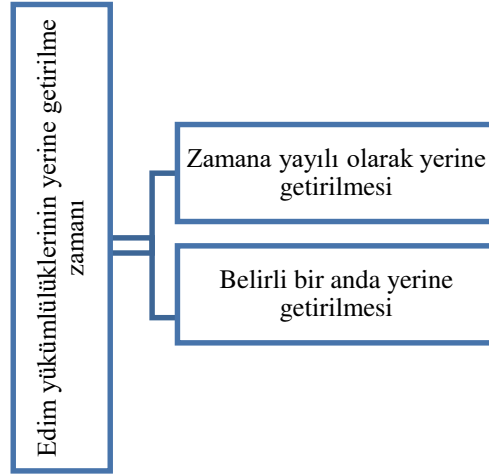
İşletme, bir mal veya hizmetin sorumluluğunu, alıcısına devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde ya da getirdikçe hasılatı muhasebeleştirilebilir. Bu mal veya hizmetin kontrolünün devredilmiş olması, o mal veya hizmetin kontrolünün de müşteriye geçmiş olması anlamına gelmektedir (TFRS 15, 2016:md.31).

Mal veya hizmetler devralındığında ve kullanıldığında, varlık niteliği taşıyacak ve devrolunan varlık üzerinde bir kontrol mekanizması devreye girmiş olacaktır. Bu kapsamda varlığın faydası aşağıda yer alan birçok yolla doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilebilecek, bu yollar potansiyel nakit akışlarını gösterecektir (TFRS 15, 2016:md.33);

- Varlığın, mal üretip, hizmet sunmak için kullanılması (bunlara ilave kamu hizmetleri de dahil),
- Varlığın diğer varlıkların değerini artırmak için kullanılması,
- Varlığın, sorumlulukları yerine getirmek ve giderlerin azaltılması için kullanımı,
- Varlığın, satılması ya da takas edilmesi,
- Varlığın, bir borcun teminatına yönelik rehin verilmesi,
- Varlığın elde tutulabilmesi şeklindedir.

Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat doğacak ve kayda alınacaktır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi ise mal veya hizmet kontrolünün karşı tarafa geçmesi ile mümkün olabilecektir. Kontrol mekanizması, varlığın müşterinin eline geçtiğinde ya da geçtikçe devredilmiş olacağı için, bu bağlamda, edim yükümlülüğü Şekil 2.11’de yer aldığı gibi iki şekilde yerine getirilebilecektir (Örten vd., 2018:138);

Şekil 2.11: TFRS 15 Standardı Kapsamında Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilme Zamanı



2.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi

Edim yükümlülüğün zamana yayılı olarak gerçekleşmesi mümkündür. Bu durumda kontrol, zamana bağlı olarak müşteriye devredilecektir. Bu bağlamda hasılat da zamana yayılı olarak kayda alınmış olacaktır. Hasılatın zamana yayılı olarak kayda alınmasının ise bazı şartları vardır. Bu şartları aşağıdaki gibi açıklayabilmek mümkündür (Örten vd., 2018:139);

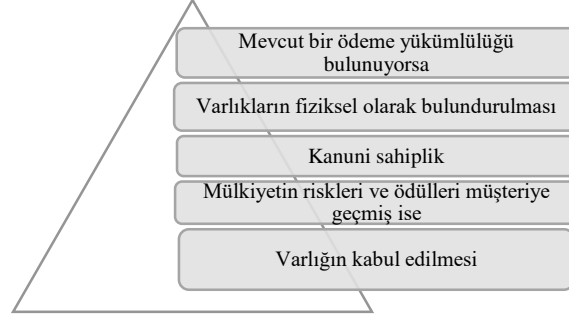
- İşletme taahhüdünü yerine getirdikçe, müşteri yerine getirilmiş olan teslimin faydasını aynı anda tüketmesi,
- İşletme, taahhüdü yerine getirdikçe, kontrolü müşteriye geçen, bir varlık oluşturulması veya geliştirilmesi.
- İşletmenin oluşturduğu varlığın alternatif bir kullanımı mevcut olmamakla birlikte o ana kadar yapılan teslimler için tahsilat hakkı bulunmasıdır.

2.2.5.2. Edim Yükümlülüklerinin Belirli Bir Anda Yerine Getirilmesi

Edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilmesi şeklinde olabileceği gibi belirli bir anda da olabilmesi mümkündür. Müşterinin taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünü ele geçirmesi yükümlülüğünün yerine getirilmesi anlamına gelmektedir. TFRS 15 hasılat standardı kapsamındaki kontrol, bir varlığın kullanımını yönetme ve bir varlığın kalan faydalarının önemli bir kısmını elde etme yeteneğidir. Diğer varlıkların bir varlığın kullanımını yönetmesini ve bunlardan fayda elde etmesini önlemeyi de içermektedir.

Kontrolden geçen göstergeler arasında müşterinin sahip olduğu bazı kriterler bulunmaktadır. Bu kriterler Şekil 2.12’de ki gibi gösterilmektedir (BDO, 2017:46);

Şekil 2.12: Müşteriye Geçen Kontrolün Kriterleri



Kaynak: BDO (2017); [https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print-\(1\).pdf.aspx?lang=en-GB](https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print-(1).pdf.aspx?lang=en-GB), (Erişim Tarihi:28.11.2019).

Şekil 2.12’de ki kriterler bir anda meydana gelebilmektedir. Örneğin peşin olarak cep telefonu alımı, telefonun edim yükümlülüğünün bir anda karşı tarafa aktarılmasına örnektir. Çünkü, müşterinin bedelini ödeyerek almış olduğu telefonla birlikte hem mülkiyet hem de bunun beraberinde de almış olduğu cep telefonunun bütün riskleri müşteriye devrolmuş olacaktır (Örten vd., 2018:139).

2.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tamamen Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

Standart uyarınca işletmeler, edim yükümlülüğünün kontrolünün tamamen yerine getirilmesine yönelik, zamana yayılı ya da belirli bir anda getirilmesi doğrultusunda iki unsur üzerinde durmuşlardır. Ortaya çıkan bu iki unsurdan hangisinin kullanılacağına dair sorular bu unsurları ölçme zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. İşletmeler bu ölçüm doğrultusunda iki yöntem belirlemişlerdir. Ancak seçilecek olan yöntemin tutarlı bir şekilde, benzer yükümlülüklerle ve benzer şartlarda proje tamamlanana kadar aynı yöntemi uygulamaları gerekmektedir. Bu yöntemler çıktı esaslı ve girdi esaslı olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır (Örten vd., 2018:140);

- Çıktı Esaslı Yöntemler: mal ve hizmetlerin müşteri açısından değeri esas alınmaktadır.
- Girdi Esaslı Yöntemler: İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmek amaçlı çabası veya girdileri esas alınmaktadır.

Tablo 2.2’de edim yükümlülüğünü ölçmede kullanılacak iki yöntem olan çıktı ve girdi esaslı yöntemler avantaj ve dezavantajlarıyla birlikte örneklerle açıklanmıştır (Şavlı, 2016:38);

Tablo 2.2: Edim (performans) Yükümlülüğünü Ölçmede Kullanılacak Yöntemlerin Karşılaştırılması

Tanım	Örnekler	Avantaj	Dezavantaj
Çıktı Yöntemleri; Verilen mal ve hizmetlerin değerinin, toplam verilmesi öngörülen mal ve hizmetlerin değerine oranı	-Yerine getirilmiş olan performansların ölçümü -Ölçüm sonuçlarının değerlendirilmesi -Belirli olan dönüm noktalarına ulaşılması -Üretilen veya sevk edilen birimler	-Büyük olasılıkla işletme performansını en uygun yansıtan yöntem	-Doğrudan gözlemleyebilmek güçtür -Bilgiye ulaşım külfetli olabilir
Girdi Yöntemleri; Katılan maliyetlerin veya girdilerin toplam katlanması öngörülen maliyetlere oranı	-Kullanılan kaynaklar -Katılan maliyetler -İşçilik ve makine saatleri	-Girdiler eşit ise hasılat da doğrusal olarak yansıtılabilir	-Girdiler ile kontrol transferi arasında doğrudan ilişki olmayabilir

Kaynak: Şavlı, Tuba (2016); *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*, Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, İstanbul, s.38.

İşletme, çıktı ve girdi yöntemlerinden birini uygularken, kontrolün müşteriye geçmediği mal veya hizmeti ilerleme ölçümü dışında bırakmaktadır. Aksine işletme edim yükümlülüğünü yerine getirirken kontrolünü müşteriye devrettiği mal veya hizmetleri ilerleme ölçümüne dahil edebilecektir (TFRS 15, 2016:md.42).

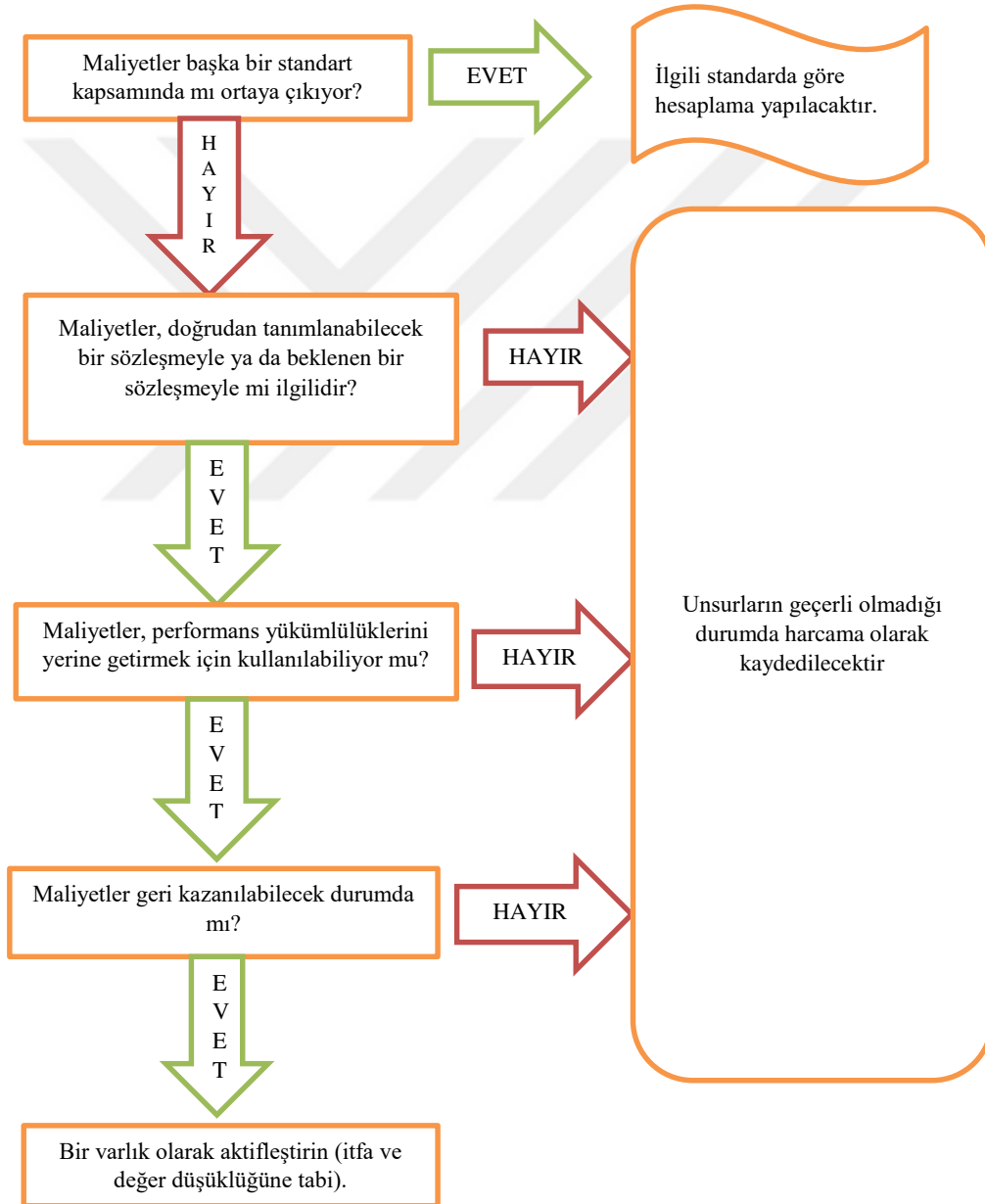
İşletmenin zaman içerisindeki şartları değiştikçe, edim yükümlülüğünün uygulanmasındaki değişimi yansıtmak amacıyla ilerleme ölçümünü de güncelleyecektir. Bu güncellemeler, TMS 8 ‘‘Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar’’ doğrultusunda muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilecektir (TFRS 15, 2016:md.43).

İşletme sadece performans yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi uygun bir biçimde ölçebildiği zaman, zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüğüne karşılık gelen hasılatı, finansal tablolara alacaktır. Aksine ilerleme için güvenilir bir bilgi söz konusu olmadığı zaman performans yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi makul bir şekilde ölçemeyecektir. Buna ek olarak işletme performans yükümlülüğünün sonucunu makul bir şekilde ölçebileceği zamana kadar, hasılatı sadece katlandığı maliyetler ölçüsünde finansal tablolara alacaktır (TFRS 15, 2016:md.44-45).

2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında Sözleşme Maliyetleri

TFRS 15'in uygulanmasında işletme doğrudan ya da dolaylı olarak birtakım maliyetlere katlanacaktır. Yapılan bu sözleşme maliyetleri, üç grupta incelenmektedir. Bunlar; sözleşmenin gerçekleştirilmesi için katlanılan ek maliyetler, sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri ve itfa payı ve değer düşüklüğüdür. Bu sınıflandırmayı Şekil 2.13'de yer aldığı gibi şematize etmek mümkündür (CPA, 2015:35);

Şekil 2.13: Sözleşmeyi Gerçekleştirme Maliyetleri



Kaynak: CPA (2015a); "TFRS 15 Revenue From Contracts With Customers," https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf, s 35 (Erişim Tarihi: 24.12.2019).

2.3.1. Sözleşmenin Yapılması için Katlanılan Ek Maliyetler

Bir işletme, sözleşmenin yapılırken katlanılan ek maliyetleri geri kazanabilmeyi bekliyor ise, bu katlandığı ek maliyetleri varlık olarak finansal tablolara yansıtacaktır. İşletmenin katlandığı bu ek maliyetler, sözleşme yapılmasıyla ortaya çıkan, sözleşme yapılmaması durumunda katlanmış olmayacağı maliyetlerdir. Sözleşme yapılması için katlanılan maliyetler, sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın gider olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (TFRS 15, 2016:md.91-93). Çalışanlara, bayilere, acentalara satışa bağlı olarak ödenen komisyonlar, damga vergisi, kamu ihale payı ve noter giderleri örnek olarak verilebilir (Örten vd., 2018:141).

Kolaylaştırıcı bir uygulama olması sebebiyle, varlığın itfa süresinin 1 yıl ya da daha az olması durumunda, sözleşmeyi yapmak için katlanılan maliyetlerin gider olarak finansal tablolara yansıtılabilmesi mümkün olacaktır (TFRS 15, 2016:md.94).

2.3.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

İşletmeler bir sözleşmeyi yerine getirmek için, belirli maliyetlere maruz kalabilmektedir. İşletme ilk olarak bu maliyetler başka bir standardın kapsamında olması durumunda bu maliyetleri karşılamak için, diğer standartları uygulayacaktır. Ancak bu maliyetler başka bir standardın kapsamında değil ise işletme TFRS 15'deki şartları uygulayacaktır. TFRS 15 uyarınca işletmeler, maliyetlerin doğrudan bir sözleşmeyle ilgili olması durumunda, performans yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanılan kaynakları üretmek veya geliştirmek, maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi gibi şartların karşılanması durumunda söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alacaktır (Ernst ve Young, 2015:25).

Bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; direkt işçilik, direkt malzeme, sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler, sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler, işletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetleri (örneğin taşeronlara yapılan ödemeler) içermektedir. (TFRS 15, 2016:md.97);

TFRS 15'e göre bir işletme, aşağıdaki maliyetlere katlandıkça, söz konusu maliyetleri gider olarak finansal tablolara yansıtacaktır (TFRS 15, 2016:md.98).

- Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri (söz konusu maliyetler müşteriye açıkça fatura edilebiliyorsa, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler kapsamında, açıkça fatura edilemiyorsa gider olarak değerlendirilecektir.
- Sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan yok edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyeti,
- Sözleşmede yerine getirilmiş performans yükümlülükleriyle ilişkili maliyetler,
- İşletmenin yerine getirilmemiş performans yükümlülükleriyle mi, yoksa yerine getirilmiş performans yükümlülükleriyle mi ilişkili olduğunu ayırt edemediği maliyetler.

2.3.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Finansal tablolara varlık olarak alınan sözleşme maliyetleri, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile sistematik olarak tutarlı bir şekilde itfa edilir. Varlık sözleşme kapsamında devredilecek mal veya hizmetlerle ilişkili olabilmektedir. İşletme itfa payını, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetleri müşteriye devretmeyi öngördüğü sürede meydana gelen önemli bir değişikliği, TMS 8 doğrultusunda muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilebilecektir (TFRS 15, 2016:md.99-100).

Sözleşme maliyetlerinin finansal tablolara alınmasıyla oluşan varlığın, defter değeri Şekil 2.14’de yer alan tutarı aştığı takdirde işletme, kar/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtacaktır (TFRS 15, 2016:md.101);

Şekil 2.14: Değer Düşüklüğü Tespiti



Değer düşüklüğüne ilişkin ifadeyi uygulamak amacıyla, işletmenin tahsil edeceği bedeli belirlemek için, işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin esaslar (değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması hariç) kullanılır. Bu bedel müşterinin kredi riskinin etkilerini yansıtacak şekilde düzeltilecektir (TFRS 15, 2016:md.102).

İşletme, finansal tablolara alınan bir varlığın değer düşüklüğü zararını finansal tablolara almadan önce başka bir standart (TMS 2, TMS 16, TMS 38) uyarınca finansal tablolara alınan varlıklar için tüm değer düşüklüğü zararlarını finansal tablolara alacaktır. Değer düşüklüğü işlemi uygulandıktan sonra işletme, finansal tablolara alınan varlığın ortaya çıkan defter değerini TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardını” uygulamak üzere varlığın ait olduğu nakit üreten birimin defter değerine dahil edecektir (TFRS 15, 2016:md.103).

2.4. Standardın Uygulanmasında Dikkate Alınacak Diğer Durumlar

TFRS 15’e ilişkin verilen bilgilere ek olarak standartta bazı konulara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu konuları Şekil 2.15’de yer aldığı gibi sıralamak mümkündür;

Şekil 2.15: Standardın Uygulanmasında Dikkate Alınacak Diğer Durumlar



2.4.1. İade Hakkı Tanınan Satışlar

İşletmelerin birçoğu, müşterilerine satın aldıkları ürünleri iade etme hakkı sunabilmektedir. İade ayrıcalıkları, ürünleri herhangi bir nedenle veya ürünlerin modası geçtikçe iade etme gibi birçok şekilde olabilmektedir. Bu ayrıcalıkların bazıları sözleşmede açıkça ifade edilmiştir. Bazılarına ise zımni haklar, satış süreci, yasal gereklilikler veya bir işletmenin olağan ticari uygulaması sırasında müşterilerle yapılan beyanlardan veya vaatlerden ulaşılabilmektedir. Bu süreç, genellikle alıcının riski azaltma arzusundan ve satıcının müşteri memnuniyetini sağlama arzusundan kaynaklanmaktadır (PWC, 2019:8-2).

Bazı sözleşmelerde işletme, bir ürünün kontrolünü müşteriye devredip bu müşterinin çeşitli gerekçelerle ürünü iade etme ya da ödenen bedelin kısmen veya tamamen iadesi, işletmeye borçlanılan veya borçlanılacak olan tutarlara karşı uygulanabilecek kredi, iade edilecek ürün yerine başka bir ürün ifadelerinden herhangi birinin bileşimini alma hakkı verecektir (TFRS 15, 2016:md.B20);

İşletme, iade hakkı tanınan ürünlerin devrini muhasebeleştirmek için aşağıdaki unsurların tamamını finansal tablolara alacaktır (TFRS 15, 2016: md.B21);

- Devredilen ürünler için işletmenin hak etmeyi beklediği bedel kadar hasılat (dolayısıyla iade edilmesi beklenen ürünler için hasılat finansal tablolara alınmayacaktır),
- Bir iade yükümlülüğü,
- İade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine işletmenin müşteriden ürünleri geri alma hakkı karşılığında bir varlık.

İşletme, hak etmeyi beklediği (iade edilmesi beklenen ürünler hariç) bedeli belirlemek için, işlem bedeline ilişkin olan unsurları (değişken bedel, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı, gayri nakdi bedel, müşteriye ödenebilir bedel) uygulamaktadır. İşletmenin hak etmeyi beklemediği ancak aldığı veya alacağı tutarlar ürünler müşteriye devredildiğinde hasılat olarak finansal tablolara alınmaz. Alınan ya da alınacak olan bu tutarlar iade yükümlülüğü olarak finansal tablolara alınacaktır. Bunun sonucunda işletme, her raporlama dönemi sonunda

devrettiği ürünler karşılığı hak etmeyi beklediği tutarlara ilişkin değerlendirmeyi güncelleyerek işlem bedelinde ve finansal tablolara alınan hasılatla değişikliği uygulayacaktır (TFRS 15, 2016:md.B23).

İşletme, iade yükümlülüğünün ölçümünü her raporlama dönemi sonunda güncelleyerek, mevcut düzenlemeleri hasılat (veya hasılatla azalış) olarak finansal tablolara alacaktır (TFRS 15, 2016:md.B24).

İade yükümlülüğünün gerçekleştirilmesi üzerine, işletmenin ürünleri müşteriden geri alma hakkı karşılığında finansal tablolara alınacak olan varlık, başlangıçta ürünlerin önceki defter değerinden bu ürünleri geri alabilmek için katılan maliyetler düşüldükten sonra bulunacak olan tutar referans alınarak ölçüm yapılacaktır. Buna ilişkin her raporlama dönemi sonunda işletme, iade edilecek olan ürünle ilişkili beklentilerinin zaman zaman farklılık göstermesi sebebiyle varlığın ölçümünü güncelleyerek, işletme varlık ve iade yükümlülüğünü ayrı olarak sunacaktır (TFRS 15, 2016:md.B25).

Müşterinin söz konusu bir ürünü aynı fiyat, cins, nitelik, duruma sahip başka bir ürün ile değiştirmesi sonucu TFRS 15'e göre iade olarak değerlendirilmemektedir (TFRS 15, 2016:md.B26).

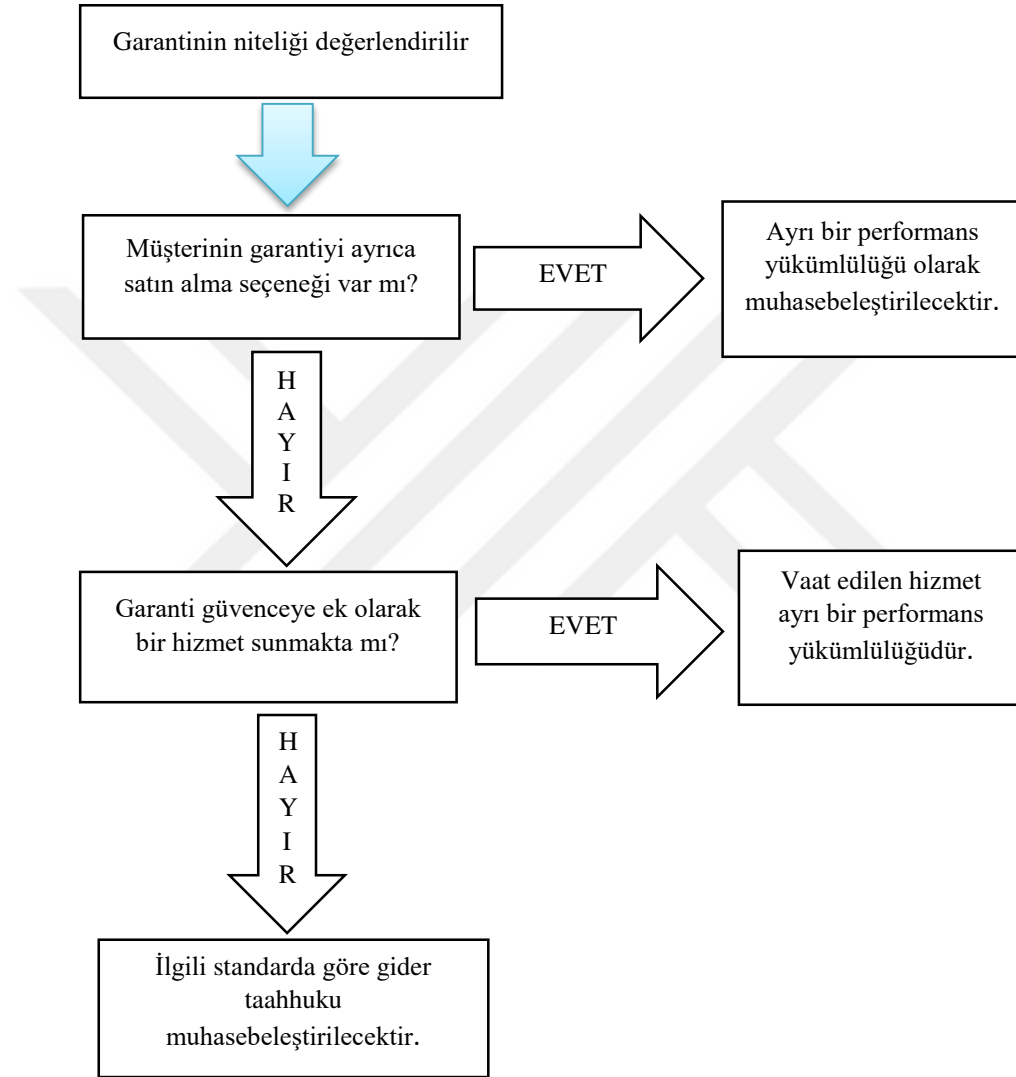
2.4.2. Garantiler

Şekil 2.16'ya göre bir müşterinin ilgili mal veya hizmetten ayrı olarak satın alabileceği (yani, ayrı olarak fiyatlandırıldığı veya müzakere edildiği) bir garanti, ayrı bir performans yükümlülüğü olarak değerlendirilebilecektir. Ayrı satılması ise ürünün amaçlandığı şekilde çalışmasını sağlamanın ötesinde bir hizmet sağlandığını belirtir. Garantiye ayrılan gelir, garanti süresi boyunca muhasebeleştirilebilecektir.

Ayrı olarak satın alınamayan garantiler, garantinin ayrı bir performans yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi gereken bir hizmet sağlayıp sağlamadığını belirlemek için değerlendirilmektedir. Bir ürünün beklendiği gibi ve belirli özelliklere göre çalışacağına dair güvence veren garantiler ayrı bir performans yükümlülüğü olarak değerlendirilmemektedir. Aksine garanti, müşteriye mevcut kusurlara karşı koruma amaçlı olduğu için müşteriye artırılmış hizmet sunmamaktadır. Ürünü onarmak veya değiştirmek için yapılan maliyetler,

mal veya hizmeti sağlamanın ek maliyetleridir. Söz konusu olan bu garantiler, müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alma seçeneği bulunmuyorsa söz konusu standart (TMS 37 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”) uyarınca muhasebeleştirilecektir (PWC, 2019:8-6).

Şekil 2.16: Garanti Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: PWC (2019); <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide.pdf>, s.8-6 (Erişim Tarihi: 28.11.2019).

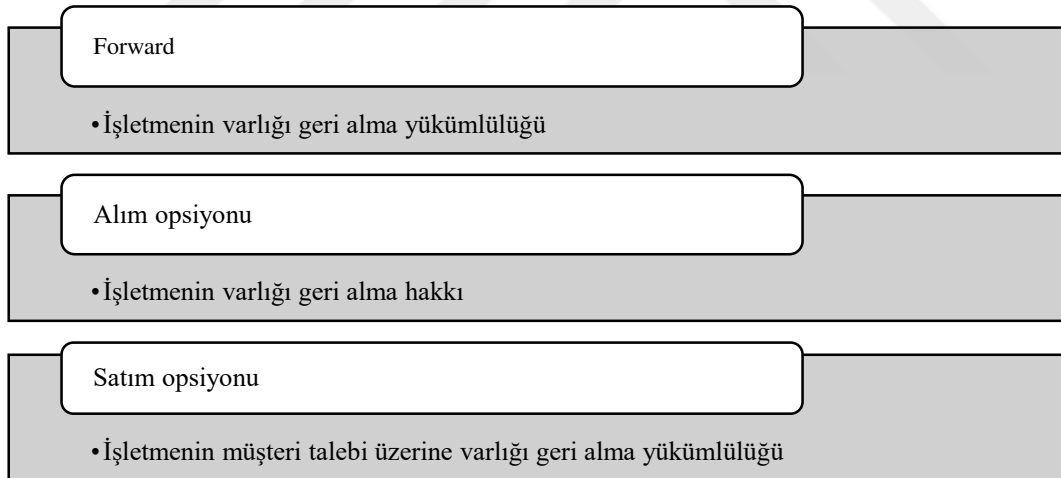
TFRS 15’e göre bir garantinin, müşteriye güvenceye ek olarak bir hizmet sağlayıp sağlamadığını değerlendirirken, işletme, garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığını, garanti süresinin uzunluğunu, edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği gibi unsurları göz önünde bulunduracaktır (TFRS 15, 2016:md.B31);

Bir garantinin, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlaması durumunda, taahhüt edilen hizmet, edim yükümlülüğü olacaktır. İşletme işlem bedelini ürüne ve hizmete dağıtarak, teminat ve hizmet türü garantiyi birlikte taahhüt etmekte ancak bunları ayrı olarak muhasebeleştiremiyorsa, her iki garanti tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir (TFRS 15, 2016:md.B32).

2.4.3. Geri Alım Anlaşmaları

Geri alım anlaşması, işletmenin bir varlığı sattığı ve aynı zamanda bu varlığı geri alma taahhüdü verdiği veya buna ilişkin seçeneklere sahip olduğu bir sözleşmedir. Geri alınan varlık; başlangıçta müşteriye satılan bir varlık, bu varlıkla büyük oranda aynı olan varlık, başlangıçta satılan varlığın bileşeni olan başka bir varlık olabilmektedir. Geri alım anlaşmaları Şekil 2.17’de yer aldığı gibi forward, alım opsiyonu ve satım opsiyonu olarak 3 farklı şekilde gerçekleştirilebilmektedir (TFRS 15, 2016:md.B64-B65);

Şekil 2.17: Geri Alım Anlaşmaları



İşletme varlığı geri alma yükümlülüğü veya hakkına sahipse (forward veya alım opsiyonu) müşteri varlığın kontrolünü tamamen ele geçiremeyecektir. Çünkü işletme, müşterinin bu hakkına sınırlandırma getirmiş sayılabilir. Bunun neticesinde işletme aşağıda yer alan iki durumdan birine göre muhasebeleştirme işlemini yapabilecektir (TFRS 15, 2016:md.B66);

- İşletme, müşterinin elinde bulunduğu varlığı başlangıçtaki söz konusu fiyatından daha düşük bir tutardan geri alabilmesi veya almak zorunda kalması sebebiyle TMS 17 “Kiralama İşlemleri” uyarınca,
- İşletme, müşterinin elinde bulundurduğu varlığı, başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya bu fiyattan yüksek bir tutardan geri alabilmesi durumunda bir finansman anlaşması olarak muhasebeleştirilebilecektir.

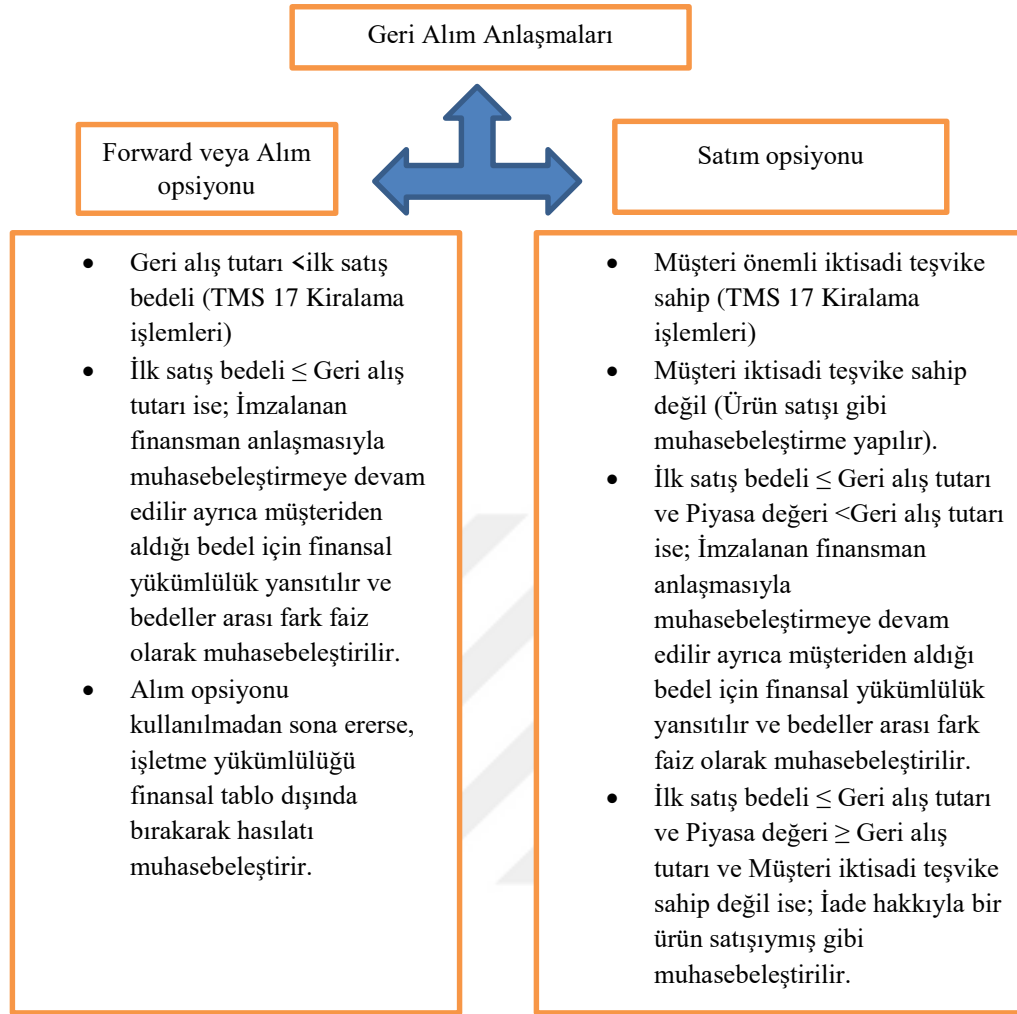
İşletme, müşterinin talebi üzerine varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir fiyattan geri almakla yükümlüyse (satım opsiyonu), müşteri bu hakkı kullanmak adına önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını sözleşme başlangıcında dikkate alacaktır. Müşterinin bu hakkı kullanması neticesinde bir süreliğine, belirli bir varlığın kullanma hakkı karşılığında müşterinin işletmeye etkin şekilde bedel ödemesiyle sonuçlanacak olup, müşteri bu hakkı kullanabilecek durumda ise işletme anlaşmayı TMS 17 “Kiralama İşlemleri” uyarınca muhasebeleştirilecektir (TFRS 15, 2016:md.B70).

Müşterinin satım opsiyonu hakkı kullanmak adına önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını tespit için, işletme varlığın geri alım fiyatı ile geri alım tarihindeki muhtemel piyasa değeri arasındaki ilişki ve ilgili hak sona erinceye kadar geçecek süre şeklinde birçok faktörü dikkate alacaktır. Örneğin geri alım fiyatının varlığın piyasa değerini büyük ölçüde aşması bekleniyorsa, bu durum, müşterinin satım opsiyonunu kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olduğunu gösterecektir (TFRS 15, 2016:md.B71).

Müşteri, varlığın başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir fiyattan satış hakkını kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip değil ise işletme anlaşmayı iade hakkı tanınan satışlar çerçevesinde muhasebeleştirilebilecektir (TFRS 15, 2016:md.B72).

Şekil 2. 18’de geri alım anlaşmalarından olan işletmenin varlığı geri alma yükümlülüğü (forward), işletmenin varlığı geri alma hakkı (alım opsiyonu) ve işletmenin müşteri talebi üzerine varlığı geri alma yükümlülüğü (satım opsiyonu) kavramlarının muhasebeleştirilme süreci şematize edilerek ifade edilmeye çalışılmıştır.

Şekil 2.18: TFRS 15 Standardı Kapsamında Geri Alım Anlaşmaları Muhasebeleştirilme Süreci



Kaynak: İsmail Deniz Varol (2016); “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Yorum ve Uygulamaları,” Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, s.117.

2.4.4. Konsinye Mal Anlaşmaları

İşletme, müşterisine bir ürünü satışı için başka bir tarafa (bayi veya dağıtıcı) teslim ettiğinde, bu tarihte diğer tarafın ürünün kontrolünü ele geçirip geçirmediğini değerlendirecektir. Başka bir tarafa teslim edilmiş olan ürünün kontrolü karşı tarafa geçmediyse, konsinye mal anlaşması olarak elde tutuluyor olabilmektedir. Bunun sonucunda işletmenin, aktarılan ürünü konsinye mal anlaşması olarak elde tutuyor ise ürünü başka bir tarafa teslim edilmesi üzerine hasılatı finansal tablolara alamayacaktır (TFRS 15, 2016:md.B77).

Aşağıda yer alan unsurlar (sadece bunlarla sınırlı olmamak üzere) anlaşmanın konsinye mal anlaşması olduğuna ilişkin göstergeleri içermektedir (TFRS 15, 2016:md.B78);

- Bir ürünün, bayi tarafından müşterisine ürün satışı gibi belirli bir olay gerçekleşinceye veya belirlenmiş bir süre sona erinceye kadar işletmenin kontrolünde olması,
- İşletme ürünün iadesini talep edebilmekte veya ürünü üçüncü bir tarafa (başka bir bayi) devredebilmesi,
- Bayinin ürünün karşılığını ödemek için koşulsuz bir yükümlülüğü bulunması (bayinin depozito ödemesi gerekli olsa bile)'dır.

2.4.5. Faturala –Elde Tut Anlaşmaları

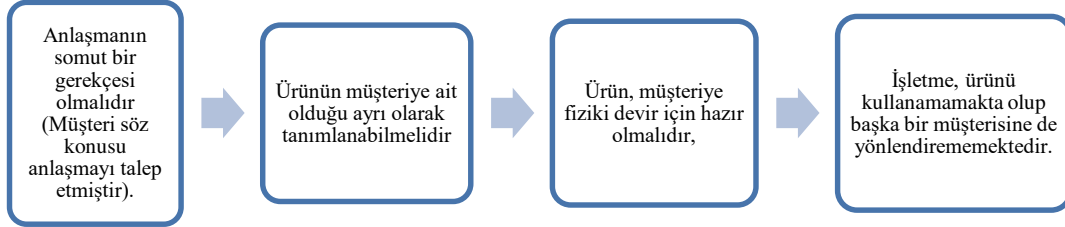
İşletme tarafından, bir ürünün fiziki zilyetliğinin müşteriye fatura edilmesine rağmen, müşterinin bu ürünü o anda devralması için kendince gerekli şartlara sahip olmaması dolayısıyla, bu şartların uygun olmasına kadar geçen süre boyunca sürdürülen sözleşmeler, faturala-elde tut anlaşması kapsamına girmektedir (TFRS 15, 2016:md.B79).

İşletme, müşterisinin ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirerek bu ürünü devredebilmek için edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğini tespit edebilmektedir. Bazı sözleşmelerde kontrol iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Birincisi, sözleşme şartlarına göre (teslimat ve sevkiyat şartları da dahil) ürün müşterinin olduğu yere teslim ya da sevk edildiğinde gerçekleşebilmektedir. İkinci bir durum ise, bazı sözleşmelerde ürün fiziki zilyetliğinin işletme üzerinde olmasına rağmen kontrol müşteriye geçebilmektedir. Bu sebeple ürün fiziki zilyetliği müşteriye geçmemiş olsa bile müşteri ürünün kullanımını yönetebilmekte veya ürünün kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilmektedir. Dolayısıyla işletme ürünü kontrol edemeyecek, ancak müşteriye varlığı üzerinde emanet hizmetleri sağlayacaktır (TFRS 15, 2016:md.B80).

Standartta işletmenin kontrolünün devrine yönelik hükümlerin uygulanmasına ilaveten müşterinin ürünün kontrolünü ele geçirebilmesine yönelik

faturala-elde tut anlaşması kapsamında aşağıda yer alan unsurların tamamının karşılanmış olması gerekecektir (TFRS 15, 2016:md.B81);

Şekil 2.19: Faturala- Elde Tut Anlaşması Kapsamında Yer Alan Unsurlar



İşletme bir ürünü, bu anlaşma kapsamındaki satışı hasılat olarak finansal tablolara alırsa, işlem bedelini dağıtacak ve kalan edim yükümlülüklerinin bulunup bulunmadığını değerlendirecektir (TFRS 15, 2016:md.B82).

2.4.6. Lisanslama

Lisans, işletmenin fikri mülkiyetine ilişkin müşterinin haklarını belirlemektedir. Fikri mülkiyet lisanslarına, şekil 2.20’de yer alan unsurlarla sınırlı olmamak üzere birçok unsur da dahil edilebilmektedir (TFRS 15, 2016:md.B52);

Şekil 2.20: Fikri Mülkiyet Lisans Unsurları



Standarda göre işletme, müşteriye lisans verme taahhüdüne ek olarak diğer mal veya hizmetleri devretmeyi de taahhüt edebilmektedir. Taahhüt unsurları sözleşmede, işletmenin ticari teamüllerinden, yayınlanmış politikalarından anlaşılabilir. İşletme mal veya hizmetleri devretmeyi taahhüt ettiğinde sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin her birini tespit edecektir. Bir lisans verme taahhüdü sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı değil ise, işletme lisans verme taahhüdü ve taahhüt edilen diğer mal veya hizmetleri birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirecektir (TFRS 15, 2016:md.B53).

Ek olarak sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olmayan lisans örnekleri aşağıdaki gibidir (TFRS 15, 2016:md.B54);

- Maddi bir malın bileşenini oluşturmuş ve bu malın işlevselliğini tamamlamış olan bir lisans,
- Müşterinin sadece ilişkili bir hizmet ile birlikte faydalanabileceği bir lisans (örneğin, işletme tarafından lisans verilerek müşteriye içeriğe erişim imkânı sağlayan çevrimiçi bir hizmet).

Lisansın farklı olmaması durumunda, işletme edim yükümlülüğünün belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı gerçekleştiğini standarttaki hükümler çerçevesinde uygulayacaktır (TFRS 15, 2016:md.B55).

Lisans verme taahhüdü sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olması durumunda ise ve lisans verme taahhüdü ayrı bir edim yükümlülüğüyse, işletme lisansı müşteriye belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı devredeceğine karar verecektir. Dolayısıyla işletme bu kararı verirken lisans verme taahhüdünün özelliğinin müşteriye aşağıda yer alan hangi unsurları sağladığını dikkate alacaktır (TFRS 15, 2016:md.B56);

- Lisans dönemi boyunca var olup, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı bulunması veya
- Lisansın verildiği tarihte var olmuş olan, işletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkının bulunması.

Aşağıda yer alan şartların karşılanması durumunda, işletmenin lisans verme taahhüdünün özelliğinin, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı mı sağladığı yoksa fikri mülkiyetini kullanım hakkı mı sağladığını gösterecektir. Aşağıda yer alan üç şartın sağlanması koşulunda işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlanmış olduğunu gösterecektir (TFRS 15, 2016:md.B58);

- Sözleşmenin, işletmenin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceğini gerekli kılması ya da bu konuda müşterinin bir beklentisinin bulunması,
- Lisansla sağlanan hakların, bir üst paragrafta tanımlanan işletme faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz etkilerine doğrudan maruz bırakılması,
- Bu faaliyetlerin meydana gelmesi durumunda, müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaması.

İşletmenin fikri mülkiyetini önemli derecede etkileyen faaliyetlere ilişkin müşteri beklentilerini gösteren faktörlere, işletmenin ticari teamülleri, yayımlanış politikaları veya özel beyanları önemli rol oynayacaktır. İşletme faaliyetlerinin, fikri mülkiyetinin yapısını (tasarımını veya içeriğini) veya işlevselliğini (bir fonksiyonu veya görevi yerine getirebilmesi) büyük ölçüde değiştirmesi beklendiğinde veya müşterinin fikri mülkiyetten fayda elde edebilmesi, büyük oranda bu faaliyetlerden kaynaklanıp veya bunlara bağlı olması gibi unsurlar işletmenin faaliyetlerinin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük ölçüde etkileyecektir (TFRS 15, 2016:md.B59).

İşletmenin lisans verme taahhüdünün niteliği, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlama taahhüdündeki şartların karşılanması durumunda, işletme lisans vere taahhüdünü zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirecektir. Çünkü işletme, fikri mülkiyetine erişim sağlanmasına ilişkin edimin yerine getirdikçe, müşteri işletmenin bu ediminden kaynaklanmış olan faydayı aynı anda alıp tüketecektir (TFRS 15, 2016:md.B60).

İşletmenin lisans verme taahhüdünün niteliğinin, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlama taahhüt şartlarının karşılanmaması durumunda, fikri mülkiyet müşteriye lisansın verildiği tarihte mevcut olduğu durumda işletmenin taahhüdünün niteliğini, fikri kullanım hakkının sağlanmasıdır. Yani müşteri lisansın devredildiği tarihte bu lisansın kullanımını yönetebilmekte ve kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilmektedir. İşletme fikri mülkiyetinin kullanılması hakkını sağlayan taahhüdünü belirli bir zamanda yerine getirilen edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirecektir. Ancak, işletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkı sağlayan bir lisansla ilgili hasılat, müşterinin lisansı kullanabildiği ve bu lisanstan faydalanabildiği dönem başlamadan finansal tablolara alınamayacaktır. Örneğin, yazılımın lisans dönemi, işletmenin müşteriye yazılımını kullanabilmesi için kodun sağlanmasından önce başlıyorsa işletme bu kod eline ulaşmadan önce hasılatı finansal tablolara alamayacaktır (TFRS 15, 2016:md.B61).

İşletme bir lisansın, fikri mülkiyet erişim hakkı mı yoksa fikri mülkiyetini kullanma hakkı mı sağladığını tespit ederken, zaman, coğrafi bölge, kullanım kısıtlamaları (söz konusu kısıtlamalar edim yükümlülüğünün sınırlandırılmasına

yönelik değil, taahhüt edilen lisansın özellikleriyle ilgilidir) veya fikri mülkiyet için geçerli bir patente sahip olduğuna ve bu patentin yetkisiz kullanıma karşı korunacağına ilişkin işletme tarafından sağlanan güvenceler şeklindeki faktörleri dikkate almamaktadır (TFRS 15, 2016:md.B62).

İşletme değişken bedel ile ilgili standartta yer alan hükümlere bağlı kalmadan fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretine ilişkin hasılatı, sonradan satışın veya kullanımın gerçekleşmesi durumunda veya satış bazlı ya da kullanım bazlı telif ücretinin bir kısmının veya tamamının dağıtıldığı edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması gibi unsurlardan daha sonra gerçekleşen olay olduğunda finansal tablolara alacaktır (TFRS 15, 2016:md.B63).

Satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretine ilişkin bir üst paragraftaki hüküm, telif ücreti sadece fikri mülkiyetle ilgili olduğunda veya fikri mülkiyet lisansı, telif ücretinin en ağırlıklı unsuru olduğunda uygulanacaktır. Ancak telif ücreti sadece fikri mülkiyetle ilgili olmadığında veya fikri mülkiyet lisansı telif ücretinin en ağırlıklı unsuru olmadığında standartta değişken bedele ilişkin yer alan hükümler satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretine uygulanabilecektir (TFRS 15, 2016:md.B63A-63B).

2.5. TFRS 15 Standardının Hasılatla İlgili Diğer Standart ve Düzenlemeler İle Karşılaştırılması

Yürürlükte olan TFRS 15 getirdiği yenilik ve düzenlemelerle kendinden önce var olan standartlara ilave açıklamalar ve yeni bilgiler getirmiştir. Bu kapsamda bu bilgilerin sınıflandırılması ve TFRS 15'in TMS 11, TMS 18, BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre karşılaştırılması aşağıda yer aldığı gibi başlıklar halinde sınıflandırılarak konunun kapsamlı bir şekilde açıklanması sağlanmaktadır.

2.5.1. TFRS 15'in TMS 11 ve TMS 18 Hasılat Standartlarıyla Karşılaştırılması

TFRS 15 kendinden önce yürürlükte olan TMS 11 ve TMS 18 standartlarından farklılıklar içermektedir. Bu farklılıklar Tablo 2.3'de gösterilmektedir.

Tablo 2.3: TFRS 15'in TMS 11 ve TMS 18 Standartlarıyla Karşılaştırılması

TFRS 15	TMS 11 ve TMS 18
Performans yükümlülüğü kavramı getirilerek, söz konusu sözleşmede performans yükümlülüklerinin ayrı ayrı belirlenmesi söz konusu olmuştur.	Birden fazla işlem birbiriyle ilişkilidir.
İşlem bedeli söz konusu olup, sabit ve değişken kısımları ele alınacaktır.	Gelirin muhasebeleştirilmesi gerçeğe uygun değer üzerinden belirlenecektir.
Bir sözleşmede gelirin tahakkuk ettirilmesi için mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmesi şartı ön plana çıkmıştır.	Mal veya hizmete ait risk ve getirilerin müşteriye transferi üzerinde durulmuştur.
İşlem bedelinin performans yükümlülüklerine bağımsız satış fiyatı üzerinden dağıtılması söz konusudur.	Yapılan işlem benzetimdir. Dağıtım yöntemi, göreceli makul değer veya kalan yöntemi kullanılarak gerçekleştirilir. Ancak değişken tutar ve indirimlerle ilgili dağıtımlara ilişkin özel durumlar ve daha önce kalan değer yöntemini uygulayan işletmelerde bağımsız satış fiyatının esas alınması uygulamada zorluklara neden olabilir.
Kontrolün transferi ‘zaman içinde’ veya ‘belirli bir anda’ gerçekleşecektir.	Belli bir zamanda ve birden fazla kısım dâhilinde gerçekleştirilen mal veya hizmet için tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. Yeni standartla birlikte “zaman içinde” veya “belirli bir anda” olarak ayrımın yapılması gerekecektir.

Kaynak: Ayşe İ Keskin ve Banu Dinçer (2015); “UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standartının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama, *Maliye Finans Yazıları*, Cilt 1, Sayı 3, s.239.

Tablo 2.3’e göre TFRS 15’de performans yükümlülüğü kavramı ortaya konmuştur. TMS 11 ve TMS 18’de ise birden fazla işlem birbiriyle ilişkili ele alındığı için bu yükümlülük söz konusu değildir. TMS 11 ve TMS 18’de gelirin muhasebeleştirilmesi gerçeğe uygun değer üzerinden belirlenirken TFRS 15’de ise işlem bedeli ortaya çıkıp sabit ve değişken kısımları ele alınmıştır. Bir başka önemli unsur TFRS 15’de gelirin tahakkuk ettirilebilmesi için mal veya hizmetin kontrolünün müşterinin eline geçmiş olması gerekirken, TMS 11 ve TMS 18’de ise bu durum mal veya hizmete ait risk ve getirilerin müşteriye transferi üzerinden gerçekleştirilecektir. Son ifade ise kontrolün transferi konusundadır. TMS 11 ve TMS 18’de kontrolün transferi tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak yapılırken, TFRS 15’de ise bu durum tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi şeklinde yapılmaktadır.

2.5.2. TFRS 15’in BOBI FRS İle Karşılaştırılması

Hasılat standardı, BOBI FRS Bölüm 5’de yer almaktadır. Tablo 2.4’de TFRS 15 ile BOBI FRS’nin karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 2.4: TFRS 15'in BOBI FRS ile Karşılaştırılması

TFRS 15	BOBI FRS
Hasılat kapsamındaki faiz ve temettü gelirleri TFRS 15 kapsamı dışında bırakılmıştır (Gençoğlu, 2017:9-10).	Hasılat kapsamındaki faiz ve temettü gelirleri BOBI FRS kapsamındadır (Gençoğlu, 2017:9-10).
TFRS 15'de hasılatın tanınması için işletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmede belirtilen birçok konu ile ilgili koşulun gerçekleşmesi gereklidir (Gençoğlu, 2017:10).	BOBI FRS' de mal satışında mal veya hizmetlerle takas işlemlerinde hasılatın kayda alınması birtakım kriterlere bağlanmıştır. Bunlar (Gençoğlu, 2017:10); • Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması • Satılan mallar üzerinde kontrolün sürdürülmesi • Hasılat tutarının güvenli bir biçimde ölçülmesi • İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması • İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenli bir biçimde ölçülmesi. • Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle takasında hasılat ortaya çıkmamaktadır. Tam tersi durum söz konusu olduğunda hasılat kavramı ortaya çıkacaktır. Bu durumda hasılatın kayda alınmasında hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçüm yapılacaktır. “Hasılatın ölçümünde, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa ilgili işlemde alınan (veya ödenen) tutarlar eklenir (veya çıkartılır). Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır. Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınır.”

Tablo 2.4: (Devamı)

TFRS 15	BOBI FRS
Standartta hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin unsurlar açıklanmıştır (Çalış ve Hışman, 2019:366); - Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiği durumda, sözleşme bir ‘sözleşme varlığı’ ya da ‘sözleşme yükümlülüğü’ olarak finansal durum tablosunda ifade edilecektir, - İşletme, finansal tablolarda ‘sözleşme varlığı’ veya ‘sözleşme yükümlülüğü’ ifadelerini kullanmak yerine başka bir seçenek kullanırsa, finansal tablo kullanıcılarına bu seçenekle ilgili bilgi verilir, “Müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan bir alacağın ilk kez finansal tablolara alınması sırasında, alacağın TFRS 9 Finansal Araçlar standardı uyarınca, tespit edilen değeri ile hasılat olarak finansal tablolara yansıtılan tutar arasındaki fark, finansal tablolarda değer düşüklüğü zararı olarak gösterilir.”	BOBI FRS Bölüm 5 Hasılat kapsamında hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin ilave bir karar bulunmamaktadır (Çalış ve Hışman, 2019:366).
Hasılatın tanımlanması ve finansal tablolara alınmasına ilişkin oluşturulan beş aşamalı model yer almaktadır (Çalış ve Hışman, 2019:364).	Hasılatın tanımlanmasında ve kayda alınmasında beş aşamalı model kullanılmaz (Çalış ve Hışman, 2019:364).
İşlem bedeli esas alınarak ölçüm yapılmaktadır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar hariç, taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (Çalış ve Hışman, 2019:364).	Hasılat, taraflar arasında yapılacak olan anlaşma kapsamında satış iskontaları (kasa ve miktar iskontaları) da düşüldükten sonra alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçüm yapılacaktır (Çalış ve Hışman, 2019:364).
Vadeli satışlarda vade farkının ayrıştırılması ve raporlanması açısından da farklılıklar ortaya konmuştur. TFRS 15’ de hasılat bedelinin 1 yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi durumunda, vade farkının ayrıştırılması zorunlu tutulmamıştır (Çalış ve Hışman, 2019:374).	Hasılat bedelinin 1 yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi beklendiği durumda vade farkı ayrıştırılması yapılmamaktadır (Çalış ve Hışman, 2019:374).

2.5.3. TFRS 15’in Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması

TFRS 15’in, Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması Tablo 2.5’de yer almaktadır.

Tablo 2.5: TFRS 15’in Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması

TFRS 15	Vergi Usul Kanunu (VUK)
Hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş adım modeli uygulanmaktadır.	Hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş adım modeli uygulanmamaktadır.
İşletme, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirdiğinde edimini yerine getirdiği tutarda hasılat olarak kayda alacaktır.	Vergi Usul Kanunu (VUK)’ a göre hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, işin tamamlandığı dönemde tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebeleştirilip finansal tablolara alınacaktır.
İşletmenin gelecekteki nakit akışlarında bir değişikliğin mevcut olmaması, üstlendikleri riskte bir değişikliğin bulunmaması aynı özelliklere sahip malların takası standardının kapsamı dışındadır.	Söz konusu durumla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

Tablo 2.5: (Devamı)

TFRS 15	Vergi Usul Kanunu (VUK)
Standartta hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin unsurlar açıklanmıştır; - Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiği durumda, sözleşme bir ‘sözleşme varlığı’ ya da ‘sözleşme yükümlülüğü’ olarak finansal durum tablosunda ifade edilecektir, - İşletme, finansal tablolarda ‘sözleşme varlığı’ veya ‘sözleşme yükümlülüğü’ ifadelerini kullanmak yerine başka bir seçenek kullanırsa, finansal tablo kullanıcılarına bu seçenekle ilgili bilgi verilir, “Müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan bir alacağın ilk kez finansal tablolara alınması sırasında, alacağın TFRS 9 Finansal Araçlar standardı uyarınca, tespit edilen değeri ile hasılat olarak finansal tablolara yansıtılan tutar arasındaki fark, finansal tablolarda değer düşüklüğü zararı olarak gösterilir”.	Vergi Usul Kanunu (VUK)’ da ise hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin ilave bir karar bulunmamaktadır.
İşlem bedeli esas alınarak ölçüm yapılmaktadır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar hariç, taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir.	Hasılatın ölçümü, satış fiyatından satış iskontoları düşülerek yapılmaktadır.
Vadeli satışlarda vade farkının ayrıştırılması ve raporlanması açısından da farklılıklar ortaya konmuştur. Hasılat bedelinin 1 yıldan daha uzun sürede tahsil edilmesi durumunda TFRS 15’e göre işlemdeki vade farkı ayrıştırılmaktadır.	VUK hükümlerine göre vade farkı ayrıştırılmamaktadır.

Kaynak: Yıldırım E Çalış ve Burcu Hışman (2019); “Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi,” *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 4, s.364-366.

Tablo 2.5’de TFRS 15’de yer alan hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan beş adım modeli VUK’da kullanılmamaktadır. TFRS 15’de işletme, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirdiğinde edimini yerine getirdiği tutarda hasılat olarak kayda alacakken, VUK’da ise hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı, işin tamamlandığı dönemde tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebeleştirilip finansal tablolara alınacaktır. TFRS 15’de hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin unsurlar açıklanmaktayken VUK’da hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin ilave bir karar bulunmamaktadır. Son durum ise hasılatın ölçümünde TFRS 15, işlem bedelini esas alarak ölçüm yapmaktayken, VUK’da ise hasılatın ölçümü satış fiyatından satış iskontoları düşülerek yapılmaktadır.

2.6. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Sektörel Etkisi

TFRS 15'e geçişle birlikte, bazı şirketler için hasılatın tanınmasına ilişkin yeni kuralların etkisi minimum seviyede kalabilecektir. Bu durum işletmenin, hasılatı daha önce nasıl muhasebeleştiriyorsa, bu geçişle birlikte de aynı şekilde muhasebeleştirebileceği anlamına gelmektedir. Ancak bazı işletmeler için bu kuralları uygulayabilmek kolay olmayacak ve söz konusu işletmeler birtakım sorunlarla karşılaşabilecektir. En büyük sorun oluşturabilecek alanlar ise TFRS 15 öncesi yürürlükte olan TMS 18 ve diğer ilgili standartlar tarafından düzeltilmemiş alanlarda olabilecektir (Mahmutova, 2020:1).

Standartı uygulayan işletmeler mevcut döneminde geçmiş dönemine göre finansal tablolarında düzeltme olarak muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirmişlerdir. Bunun sonucu olarak da işletmeler standardın getirdiği yenilikleri ve dipnot açıklamalarını tablolarında ve dipnotlarında yer vermişlerdir. Bunun akabinde, TFRS 15'in her işletme üzerine etkisi farklı olabilecektir. Bazı işletmelerde iş yapma şekillerine, bazı işletmeler için finansal tablolara yansıtılmasına bazı işletmelerde ise dipnotlara eklenecek birkaç ilave açıklama ile sınırlı olabilecektir. Sonuç olarak bu etkiler işletme bazında olacağı için bulundukları sektör bazında da etkisi önemli hale gelecektir (Şavlı, 2016:100). Tablo 2.6'da TFRS 15'den etkilenen sektörlerle, etki düzeylerine ve etki alanlarının neler olduğuna yer verilmiştir.

Tablo 2.6: TFRS 15'in Sektörel Bazda Etki Düzeyleri

SEKTÖR	ETKİ DÜZEYİ	ETKİ ALANLARI
Otomotiv	Yüksek	Ücretsiz verilen hizmetler ve garantiler Kalıp ve ürünler
Yazılım	Yüksek	Lisanslar Çoklu satış sözleşmeleri Değişken işlem fiyatı
Telekomünikasyon	Yüksek	Çoklu satış sözleşmeleri Tahsil edilebilirlik Sözleşme maliyetleri
İlaç	Orta	Ücretsiz verilen hizmet ve ürünler Lisanslar Dönüm noktası ödemeleri Çoklu satış sözleşmeleri
Medya	Orta	Lisanslar Değişken işlem fiyatı Çoklu satış sözleşmeleri Ücretsiz verilen donanım

Tablo 2.6: (Devamı)

SEKTÖR	ETKİ DÜZEYİ	ETKİ ALANLARI
Gayrimenkul	Orta	Geri alım anlaşmaları Değişken işlem fiyatı Paranın zaman değeri
İnşaat / Mühendislik	Orta	Dönüm noktası ödemeleri Değişken işlem fiyatı Garantiler Paranın zaman değeri
Enerji	Düşük	Değişken işlem fiyatı
Perakende	Düşük	Hediye puanlar İade hakkı
Taşıma ve Lojistik	Düşük	Sözleşmelerin birleştirilmesi Dönüm noktası ödemeleri

Kaynak: PWC (2014); “IFRS 15: Implementation Challenges,” IFRS 15: Implementation challenges - PDF Free Download (docplayer.net), s.6 (Erişim Tarihi: 25.01.2021).

Tablo 2.6’da yer alan bilgiler ışığında TFRS 15’den yüksek düzeyde etkilenecek sektörler; otomotiv, yazılım, telekomünikasyon, orta düzeyde etkilenecek olan sektörler; ilaç, medya, gayrimenkul, inşaat/mühendislik, düşük düzeyde etkilenecek olan sektörler ise; enerji, perakende, taşıma ve lojistik şeklindedir. Standart getirisi olan dipnotlarda açıklanacak garantiler, lisanslama, iade hakkı tanınan satışlar vb. alanlarda ki açıklamalar da standardı uygulayan işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında yer almaktadır.

Tablo 2.7’de bazı sektörlerin TFRS 15 beş adım modeli içerisinde hangi adımlarından etkilenecekleri ifade edilmiştir.

Tablo 2.7: TFRS 15’den Etkilenecek Sektörler ve Etki Adımları

SEKTÖRLER	ETKİLENDİĞİ ADIMLAR				
	1	2	3	4	5
İnşaat ve Yapı			✓		✓
Gayrimenkul	✓	✓			✓
Yazılım		✓		✓	✓
Telekomünikasyon (mobil ağlar, kablo)		✓		✓	

Kaynak: KPMG (2014); “First Impressions: Revenue From Contracts With Customers,” <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/firstimpressions/Documents/First-Impression-Revenue-2014.pdf>, s 2.

Tablo 2.7’ye göre, TFRS 15’de yer alan beş adım modeli doğrultusunda gayrimenkul ve inşaat sektörlerinde, gayrimenkul sektörünün 1. Adım olan bir müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi, 2. Adım olan sözleşmedeki edim

yükümlülüklerinin belirlenmesi ve 5. Adım olan her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatın finansal tablolara alınması adımlarında, inşaat sektörünün ise 3. Adım olan işlem bedelinin belirlenmesi ve 5. Adım olan her bir edim yükümlülüğü yerine getirilince veya getirildikçe finansal tablolara alınması adımlarında standarttan etkilenecekleri belirlenmiştir. Telekomünikasyon ve yazılım sektörlerinin ise 2.adım olan sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve 4. adım işlem bedelinin ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması adımlarında standarttan etkilenecekleri belirlenmiştir.

2.7. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı İle İlgili Dünya’da ve Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar

Yürürlüğe girmiş olan TFRS 15 ile ilgili ulusal literatürde birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmalar aşağıda detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

2.7.1. Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar

TFRS 15 ile ilgili Türkiye’de birçok çalışma yapılmıştır. Standardın genel hükümleri, içeriği hakkında bilgi veren çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalardan, Dalkılıç (2014); yeni standardın ortaya çıkış tarihini vurgulayarak içeriğine değinmiş ve işletmelere yeni standarda hazırlık konusunda önerilerde bulunmuştur. Özerhan vd., (2015); çalışmalarında hasılatın ölçümleme, muhasebeleştirme ve raporlamaya ilişkin ilkelerini örneklerle açıklamışlardır. Gökgöz (2018); çalışmasında TFRS 15 çerçevesinde “sözleşme varlığı” ve “sözleşme yükümlülüğü” kavramlarını tartışarak, bu kavramların raporlanmasının nasıl yapılacağını örnekler yardımıyla açıklamıştır. Demirkol (2018); çalışmasında TFRS 15 standardını beş adım modelini kullanıcılar ve ilgililer açısından anlaşılabilirliğini sağlamak, uygulamada hasılatın en iyi şekilde tespitine yönelik katkılar sunmak için TFRS 15 beş adım modelini örnekler ve şekiller yardımıyla açıklamıştır. Konukcu (2019); çalışmasında TFRS 15’in işletmeler açısından önemi vurgulanmış olup standardın anlaşılması konusunda rehberlik sağlamıştır. Çalışmada, elektrik üretimi ve un üretimi yapan iki firma arasında TFRS 15 beş adım modeli ve uygulamaları ile muhasebeleştirilme işlemleri yapılmıştır. Akar (2019); çalışmasının amacı UFRS 15’in dönem gelir tablosuna etkisini ve örnekler aracılığıyla standardın uygulanması açıklanmaya çalışılmıştır. Köse vd., (2019), çalışmalarının amacı, fikri mülkiyet kavramlarının içeriğini

araştırmak ve lisans sözleşmelerinin TFRS 15 kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini incelemektir. Hazar (2019); çalışmasının amacı, TFRS 15'i tanımlamak, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalarına açıklık getirmek ve standarda ilişkin ortaya çıkabilecek sorunları ortaya koymaktır.

Literatürde yer alan çalışmalardan bazıları da TFRS 15 ile daha önceki standartları karşılaştırmalı olarak ele almışlardır. Bu çalışmalar, Akkın (2017); çalışmasında TMS 18, TMS 11 ve TFRS 15 standartlarını ayrı ayrı örnekler yardımıyla açıklamıştır. Aktaş ve Varol (2017); çalışmalarında TFRS 15 standardını TMS 18 hasılat standardı ile karşılaştırmalı olarak incelemişler ve TFRS 15'den en çok etkilenmesi düşünülen 'çok unsurlu sözleşmeler' ve 'sözleşme değişiklikleri' alanlarını uygulamalı olarak ele almışlardır. Mert ve Baş (2017); çalışmalarında TMS 18 faktoring işletmelerinin muhasebe kayıtları değerlendirilmiş ve bu çerçevede TFRS 15'e etkisini ele almışlardır. Çalış ve Hışman (2019); çalışmalarında TFRS 15 ve BOBİ FRS Bölüm 5'de yer alan hasılatla ilişkin düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri karşılaştırılarak, benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yılmaz (2019); çalışmasında TFRS 15 incelenmiş ve yürürlükten kaldırılan TMS 11 ile TFRS 15 arasındaki farklılıklara ve yeni standartla birlikte gelen yeniliklere değinilmiştir. Karadağ (2020); çalışmasında hasılatın muhasebeleştirilmesi literatür araştırması kapsamında inşaat sektöründe VUK, TMS 11 ve TFRS 15'in karşılaştırılmalı olarak kurgusal örnekler aracılığıyla aralarındaki farklar açılanmaya çalışılmıştır.

TFRS 15 ile ilgili literatürde yapılmış sektörel çalışmalar da mevcuttur. Standartın muhtemel etkisinin yüksek seviyede olacağı sektör Telekomünikasyon sektörüdür. Bu alanda literatürde yapılmış birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmalar, Keskin ve Dinçer (2015); çalışmalarında TFRS 15'de belirtilen beş adım yaklaşımının özellikleriyle birlikte nasıl tahakkuk ettirileceği açıklanmış ve telekomünikasyon sektörüne ilişkin uygulama örneğine yer vermişlerdir. Varol (2016); çalışmasında TFRS 15' de yer alan beş adım modeli ve gelirin nasıl muhasebeleştirileceğini, Telekomünikasyon sektörüne ilişkin uygulama örneği vererek, bu kapsamda karşılaşılabilecek sorunlara, uygulama ve yorumlara açıklık getirmeye çalışmıştır. Erdoğan (2019); çalışmasında TFRS 15'in beş adım modelini açıklayarak, hasılatın TFRS 15'e göre finansal tablolara alınmasında TMS 18'e göre

farklılık arz eden durumları belirterek, TFRS 15'in telekomünikasyon sektöründe müşteriler ile yapılan sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine olan etkisini ele almıştır. Yesirlioğlu (2019); çalışma, BİST'de yer alan ulaştırma, haberleşme ve imalat sektörlerinde faaliyette bulunan 30 şirketin denetim raporları incelenerek TFRS 15'in sektörlere ve sektörlerarası karşılaştırmalarında finansal tablolara nasıl etkisi olduğu araştırılmıştır. Yaman (2020); çalışmasında TFRS 15 kapsamında, müşterilerle yapılan mal veya hizmet satışı sonucu ortaya çıkacak olan gelirin muhasebeleştirilmesi açıklanmış olup örneklendirilmiştir. Bacak (2020); çalışmasında TFRS 15'in inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerde örnek muhasebeleştirme işlemleri sayesinde standardın farklı sektörlerde etkisinin anlaşılması amaçlanmıştır. Koçman (2020); çalışmasında TFRS 15 hasılat standardıyla BİST (Borsa İstanbul)'de haberleşme sektöründe faaliyet gösteren 2 işletmenin finansal tablolarına etkisinin analiz amaçlanmıştır. Sonuç olarak standardın işletmeler üstünde önemli bir etkiye sahip olduğu ortaya konmuştur.

TFRS 15 ile birlikte etkilenecek bir diğer sektör yazılım sektörü ile ilgili literatürde yapılan çalışmalardan, Calayoğlu ve Yılmaz (2016); çalışmalarında TFRS 15'in beş adım modelini yazılım sektöründeki örnekler ile açıklamışlardır. Varol (2016); çalışmasında TFRS 15 beş adım modeli ve gelirin nasıl muhasebeleştirileceğini yazılım sektörüne ait uygulama ile ele alınmış ve sonucunda, satış sonrası destek hizmetlerinde, lisans gelirlerinde, paket programlarının hasılatlara etkisi açısından yeniliklerin olduğunu tespit etmiştir. Özerhan ve Sultanoğlu (2019); çalışmalarında, BİST (Borsa İstanbul A.Ş.)'de işlem gören yazılım işletmeleri üzerinde TFRS 15'in olası etkisini inceleyip ve bu etki sonucunda ortaya çıkan bulguları Avrupa ve Amerika borsasında faaliyet gösteren işletmelerle karşılaştırmışlardır.

TFRS 15'den etkilenen bir diğer sektör de inşaat sektörüdür. Türkiye'de inşaat sektörü ile ilgili yapılmış çalışmaların başında, Özses (2016); TFRS 15 taslağının çıkması ve Türkiye'de uygulanması ile maliyetler ve hasılatların işin fiilen bittiği değil her dönem hesaplanarak finansal tablolara aktarılabilceği ve hakedişler üzerinden kesilen stopajın kaldırılmasının söz konusu olabileceği sonucuna varmıştır. Varol (2016); çalışmasında TFRS 15 beş adım modelini inşaat sektöründe

uygulayarak, sözleşme değişikliklerinin mevcut veya gelecekteki sözleşmelere etkisinin aynı müşteri ile yapılan ikinci sözleşmede orijinal sözleşme gelirine etkisi şeklinde yenilikler getireceği sonucuna ulaşmıştır. Arabacı (2017); çalışmasında inşaat sektöründe, yeni standardın uygulanmasıyla, şirketlere sistemlerinin, süreçlerinin ve iç kontrollerinin hasılatıya yönelik yeni tahminlerinin oluşturulması ve takip edilmesi konusunda zorluklar getireceği sonucuna ulaşmıştır. Kılılı ve Işık (2018); çalışmalarında yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamındaki müşteriler ile yapılan inşa sözleşmelerinin TFRS 15, BOBI FRS ile ilgili diğer standartlar çerçevesinde incelenerek örnek bir uygulama ile literatüre katkı sağlamışlardır. Cengiz ve Tosunoğlu (2018), çalışmalarında, inşaat sektöründeki işletmelerin TFRS 15, TMS 11 ve VUK kapsamında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları örnek olay yardımıyla incelenmesi amaçlanmıştır. Usul ve Öztürk (2019); çalışmalarında TFRS 15'in yürürlüğe girmesinin işletmeler için oluşturacağı farklılıkların ve yeniliklerin araştırılmasıyla birlikte uygulama örneklerine yer vermişlerdir. Candar (2019); çalışması, inşaat sektöründe ele alınarak UFRS 15 kapsamında sözleşmelerin nasıl değerlendirileceği kendinden önceki standartlarla karşılaştırılarak işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına sağladığı yararları değerlendirilmiştir. Elitaş (2020), çalışmasının amacı, TFRS 15'in inşaat sektöründeki işletmeler açısından teorik olarak değerlendirmektir. Çalışmada TFRS 15'deki beş adım modelinden, sözleşme bedelinin belirlenmesi ve sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirildikçe hasılatın muhasebeleştirilmesi adımları inşaat sektöründeki işletmeler için önemli olduğu belirtilmiştir.

TFRS 15'in etkisi olduğu gayrimenkul ve enerji sektörleri alanlarında yapılan çalışmalardan, Saban vd., (2019); çalışmalarının amacı, TFRS 15'in daha önceki standartlara nazaran getirdiği yeniliklerden ve standardın hasılatın zamanlaması konusunda belirlediği zamanın belirli bir anında mı yoksa zaman içinde mi şeklindeki yaklaşımlarının, gayrimenkul sektörü üzerinde örnek olay yardımıyla incelemektir. TFRS 15'in hasılatın hangi tutarda ve hangi zamanda finansal tablolarına yansıtılacağı işletmenin hesapladığı vergisini, kâr dağıtımını ve finansal oranlarını etkileyeceği sonucuna varılmıştır. Karakullukçu (2020); çalışmasında, TFRS 15'in beş aşamalı model ilkesi doğrultusunda literatür araştırması kapsamında petrol ve gaz sektörüne etkilerinin açıklanması amaçlanmıştır. Çalışmanın sonuçlarından, TFRS 15 beş adım modelinden sözleşmenin tanımlanması ve işlem bedelinin belirlenmesi

aşamalarında petrol ve doğalgaz sektörünün yüksek düzeyde etkiye sahip olduğu ayrıca TFRS 15'in, işletmelerin müşterilerine mal ve hizmet sağlamak amacıyla sözleşme yapmak ve yerine getirmek için katlandığı maliyetlerin muhasebeleştirilmesine katkı sağladığı ortaya konmuştur.

TFRS 15'in etkisinin olduğu diğer sektörler perakende, reklam ve prodüksiyon, denizcilik, tekstil ve konveksiyon, turizm sektörleridir. Coşkun ve Kırkık (2017); çalışmalarında, UFRS 15'in en çok etkileyebileceği sektörlerden biri olan perakende sektöründe faaliyet gösteren BİST'e kayıtlı 13 işletmenin standarda ilişkin değerlendirmelerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda sektörde bulunan 13 işletmenin 5 tanesinin UFRS 15 hakkında bilgi sunmamaları sonucu 8 tane işletmenin standarda ilişkin genel açıklamalarda bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca standart erken uygulanmaya imkân tanınması durumuna karşılık işletmelerin hiçbir standardı erken uygulamayı tercih etmemişlerdir. Ataman ve Cavlak (2017b); çalışmalarında reklam ve prodüksiyon hizmetleri alanında faaliyet gösteren işletme ile TFRS 15'in beş aşamalı modeli doğrultusunda uygulama yapmışlardır. Standartın somut bir şekilde açıklanabilmesi amaçlanmıştır. Standart doğrultusunda işletmelerin çalışanlarını eğitmeleri ve muhasebe süreçlerini gözden geçirmeleri sayesinde ülke ekonomisine katkı yapılacağı ifade edilmiştir. Aydın (2019); çalışmasında TFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle ortadan kaldırılan TMS 18 "Hasılat Standardını" ve TMS 11 "İnşaat Sözleşmeleri Standartlarının" amacını, önemini, kapsamını belirterek bu kapsamda TFRS 15'in beş aşamalı modeli açıklanarak, gemi üreten ve gemi satışı gerçekleştiren denizcilik işletmesinde örnek bir uygulamaya yer vermiştir. Sonuç olarak, TFRS 15 standardının mevcut sistemimize daha uygun olduğu görülmüştür. Ayrıca, TFRS 15 standardının en büyük avantajı hasılatın kayıtlarda oldukça hızlı bir şekilde yer alması şeklinde olmuştur. Durmuş (2019); çalışmasında, fason üretiminin yoğun şekilde gerçekleştiği tekstil ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin TFRS 15'e göre incelenmesi amaçlanmıştır. Ergüden (2020a); çalışmasında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören yedi turizm ve otel şirketinin bağımsız denetiminden geçmiş finansal tablo ve dipnotları 'içerik analizi' yöntemi ile analiz edilmiştir. Yapılan analize göre TFRS 15 açıklamalarında dipnotlarda yer alması gereken konuların çoğuna yer verilmediği tespit edilmiştir. Analize tabi olan yedi şirketin sadece dördünde beş aşamalı bir model uygulandığı, yedi şirketin 2'sinde işletmenin

müşterisi ile yaptığı sözleşmelerin dipnotlarında açıklandığı, yedi şirketin tamamının ise müşteriler ile yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirin dipnotlarda yer verdiği ortaya çıkartılmıştır. Sonuç olarak İstanbul Borsasında işlem gören yedi turizm şirketi finansal tablo ve dipnotlarının analizi sonucunda IFRS 15'e göre oluşturulan dipnotlarının içeriğinin eksik ve yetersiz olduğu saptanmıştır.

TFRS 15 ile ilgili Türkiye'de yapılan sektörel çalışmaların Tablo 2.8'de gösterimi yer almaktadır.

Tablo 2.8: Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Yazar/ Yıl	Sektör	Amaç ve Sonuç
Keskin ve Dinçer (2015)	Telekomünikasyon	Çalışmalarında TFRS 15'de belirtilen beş adım yaklaşımının özellikleriyle birlikte nasıl tahakkuk ettirileceği açıklanmış ve Telekomünikasyon sektörüne ilişkin uygulama örneğine yer vermişlerdir.
Calayoğlu ve Yılmaz (2016)	Yazılım	Çalışmalarında TFRS 15'in beş adım modelini yazılım sektöründeki örnekler ile açıklamışlardır.
Özsas (2016)	İnşaat	TFRS 15 taslağının çıkması ve Türkiye'de uygulanması ile maliyetler ve hasılatların işin fiilen bittiği değil her dönem hesaplanarak finansal tablolara aktarılabilmesi ve hakedişler üzerinden kesilen stopajın kaldırılmasının söz konusu olabileceği sonucuna varmışlardır.
Varol (2016)	İnşaat, Yazılım, Telekomünikasyon	Çalışmasında TFRS 15 beş adım modelini inşaat sektöründe uygulayarak, sözleşme değişikliklerinin mevcut veya gelecekteki sözleşmelere etkisinin aynı müşteri ile yapılan ikinci sözleşmede orijinal sözleşme gelirine etkisi şeklinde yenilikler getireceği sonucuna ulaşmıştır.
Arabacı (2017)	İnşaat	Çalışmasında inşaat sektöründe, yeni standardın uygulanmasıyla, şirketlere sistemlerinin, süreçlerinin ve iç kontrollerinin hasılatla yönelik yeni tahminlerinin oluşturulması ve takip edilmesi konusunda zorluklar getireceği sonucuna ulaşılmıştır.
Ataman ve Cavlak (2017b)	Reklam ve Prodüksiyon	Çalışmalarında reklam ve prodüksiyon hizmetleri alanında faaliyet gösteren işletme ile TFRS 15'in beş aşamalı modeli doğrultusunda uygulama yapmışlardır. Standardın somut bir şekilde açıklanabilmesi amaçlanmıştır. Standart doğrultusunda işletmelerin çalışanlarını eğitmeleri ve muhasebe süreçlerini gözden geçirmeleri sayesinde ülke ekonomisine katkı yapılacağı ifade edilmiştir.
Coşkun ve Kırık (2017)	Perakende	Çalışmalarında, UFRS 15'in en çok etkileyebileceği sektörlerden biri olan perakende sektöründe faaliyet gösteren BİST'e kayıtlı 13 işletmenin standarda ilişkin değerlendirmelerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda sektörde bulunan 13 işletmenin 5 tanesinin UFRS 15 hakkında bilgi sunmamaları sonucu 8 tane işletmenin standarda ilişkin genel açıklamalarda bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca standart erken uygulanmaya imkân tanınması durumuna karşılık işletmelerin hiçbir standardı erken uygulamayı tercih etmemişlerdir.
Kıllı ve Işık (2018)	İnşaat	Çalışmalarında yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamındaki müşteriler ile yapılan inşaa sözleşmelerinin TFRS 15, BOBİ FRS ile ilgili diğer standartlar çerçevesinde incelenerek örnek bir uygulama ile literatüre katkı sağlamışlardır.
Cengiz ve Tosunoğlu (2018)	İnşaat	Çalışmalarında, inşaat sektöründeki işletmelerin TFRS 15, TMS 11 ve VUK kapsamında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları örnek olay yardımıyla incelenmesi amaçlanmıştır.

Tablo 2.8: (Devamı)

Saban vd., (2019)	Gayrimenkul	Çalışmalarının amacı, TFRS 15'in daha önceki standartlara nazaran getirdiği yeniliklerden ve standardın hasılatın zamanlaması konusunda belirlediği zamanın belirli bir anında mı yoksa zaman içinde mi şeklindeki yaklaşımlarının, gayrimenkul sektörü üzerinde örnek olay yardımıyla incelemektir. Sonuç olarak, TFRS 15'in hasılatın hangi tutarda ve hangi zamanda finansal tablolarına yansıtılacağı işletmenin hesapladığı vergisini, kâr dağıtımını ve finansal oranlarını etkileyeceği sonucuna varılmıştır.
Özerhan ve Sultanoğlu (2019)	Yazılım	Çalışmalarında, BİST (Borsa İstanbul A.Ş)'de işlem gören yazılım işletmeleri üzerinde TFRS 15'in olası etkisini inceleyip ve bu etki sonucunda ortaya çıkan bulguları Avrupa ve Amerika borsasında faaliyet gösteren işletmelerle karşılaştırmışlardır.
Aydın (2019)	Denizcilik	Çalışmasında TFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle ortadan kaldırılan TMS 18 Hasılat standardını ve TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standartlarının amacını, önemini, kapsamını belirterek bu kapsamda TFRS 15'in beş aşamalı modeli açıklanarak, gemi üreten ve gemi satışı gerçekleştiren denizcilik işletmesinde örnek bir uygulamaya yer vermiştir. Sonuç olarak, TFRS 15 standardının mevcut sistemimize daha uygun olduğu görülmüştür. Ayrıca, TFRS 15 standardının en büyük avantajı hasılatın kayıtlarda oldukça hızlı bir şekilde yer alması şeklinde olmuştur.
Erdoğan (2019)	Telekomünikasyon	Çalışmasında TFRS 15'in beş adım modelini açıklayarak, hasılatın TFRS 15'e göre finansal tablolara alınmasında TMS 18'e göre farklılık arz eden durumları belirterek, TFRS 15'in Telekomünikasyon sektöründe müşteriler ile yapılan sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine olan etkisini ele almıştır.
Usul ve Öztürk (2019)	İnşaat	Çalışmalarında TFRS 15'in yürürlüğe girmesinin işletmeler için oluşturacağı farklılıkların ve yeniliklerin araştırılmasıyla birlikte uygulama örneklerine yer vermişlerdir.
Yesirlioğlu (2019)	Ulaştırma, Haberleşme, İmalat	Çalışma, BİST'de yer alan taşıt, haberleşme ve imalat sektörlerinde faaliyette bulunan 30 şirketin denetim raporları incelenerek TFRS 15'in sektörlerle ve sektörlerarası karşılaştırmalarında finansal tablolara nasıl etkisi olduğu araştırılmıştır.
Candar (2019)	İnşaat	Çalışma, inşaat sektöründe ele alınarak UFRS 15 kapsamında sözleşmelerin nasıl değerlendirileceği kendinden önceki standartlarla karşılaştırılarak işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına sağladığı yararları değerlendirilmiştir.
Durmuş (2019)	Tekstil Konfeksiyon	Çalışmasında, fason üretiminin yoğun şekilde gerçekleştiği tekstil ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin TFRS 15'e göre incelenmesi amaçlanmıştır.
Yaman (2020)	Telekomünikasyon	Çalışmada TFRS 15 kapsamında, müşterilerle yapılan mal veya hizmet satışı sonucu ortaya çıkacak olan gelirin muhasebeleştirilmesi açıklanmış olup örneklendirilmiştir.
Elitaş (2020)	İnşaat	Çalışmasının amacı, TFRS 15'in inşaat sektöründeki işletmeler açısından teorik olarak değerlendirmektir. Çalışmada TFRS 15'deki beş adım modelinden, sözleşme bedelinin belirlenmesi ve sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirildikçe hasılatın muhasebeleştirilmesi adımları inşaat sektöründeki işletmeler için önemli olduğu belirtilmiştir.
Bacak (2020)	İnşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim	Çalışmasında TFRS 15'in inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerde örnek muhasebeleştirme işlemleri sayesinde standardın farklı sektörlerle etkisinin anlaşılması amaçlanmıştır.
Koçman (2020)	Haberleşme	Çalışmasında TFRS 15 hasılat standardıyla BİST (Borsa İstanbul)'de haberleşme sektöründe faaliyet gösteren 2 işletmenin finansal tablolarına etkisinin analiz amaçlanmıştır. Sonuç olarak standardın işletmeler üstünde önemli bir etkiye sahip olduğu ortaya konmuştur.

Tablo 2.8: (Devamı)

Karakullukçu (2020)	Petrol ve Doğalgaz	Çalışmasında, TFRS 15'in beş aşamalı model ilkesi doğrultusunda literatür araştırması kapsamında petrol ve gaz sektörüne etkilerinin açıklanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, TFRS 15 beş adım modelinden sözleşmenin tanımlanması ve işlem bedelinin belirlenmesi aşamalarında petrol ve doğalgaz sektörünün yüksek düzeyde etkiye sahip olduğu ayrıca TFRS 15'in, işletmelerin müşterilerine mal ve hizmet sağlamak amacıyla sözleşme yapmak ve yerine getirmek için katlandığı maliyetlerin muhasebeleştirilmesine katkı sağladığı sonuçlarına varılmıştır.
---------------------	--------------------	---

2.7.2. Dünya’da Yapılmış Çalışmalar

Dünya’da TFRS 15 ile ilgili literatürde yapılan birçok çalışma mevcuttur. Bunların başında, Tong (2014); çalışmasında, IFRS’nin mantığı nedir, önceki standartlara göre yapılan değişiklikler nelerdir ve UFRS 15’in özellikleri nelerdir içeriği nasıldır bunlara değinmiştir. Aurora ve Bontas (2014); çalışmalarında, bir işletmenin geliri ve ilgili nakit akışlarını ölçmek ve tanımak için uygulanması gereken temel ilkeleri özet halinde sunmuşlardır. Richard (2017); çalışmasının amacı, UFRS 15’i kavramsal olarak açıklamak ve UFRS 15’e geçişteki yenilikleri vurgulamaktır.

Ismail (2014); çalışmasında, önerilen IFRS 15’i Malezya’da bulunan emlak sektöründeki şirketler için finansal raporlama döneminde yakınsama yolculuğu bağlamında tartışmayı amaçlamıştır. Çalışmanın uygulama kısmında denetçilere ve standardı düzenleyicilere anket uygulanmıştır. Çalışmada, hem denetçiler hem de düzenleyiciler, devam etmekte olan tartışmaların, gayrimenkul gelirlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin standardın açıklayıcı bir rehber olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Benavides (2015); çalışmasında gelirin önemine vurgu yaparak muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Çalışmada şirketlerin yönetim kurullarının veya bu standarttan etkilenecek kuruluşların yeni standardın uygulanmasını hemen benimsemeyecekleri ifade edilmiştir. Bunun sebebi olarak standardın karmaşık ve açıklayıcı olmaması gösterilmiştir.

Gaapwebb (2015); İngiltere’nin finans ve muhasebe uzmanları için önde gelen bir iş sitesidir. Sitenin UFRS 15’in İngiltere’de ki işletmeler üzerindeki

etkisini anlamak için yaptıkları çalışmalarında anket hazırlanmıştır. Uygulama kamu hizmetleri, teknoloji, perakende, yazılım, medya, sigorta, emlak, telekomünikasyon sektörlerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda teknoloji ve telekomünikasyon sektörlerinde standardın daha iyi anlaşıldığı tespit edilmiştir. Sonuç olarak, yeni standardın uygulanmasına hazırlanmak için daha fazla hazırlık yapılması gerektiği ve işletmelerin mevcut düzenlemeler ve etkiler üzerindeki değişiklikler hakkında daha fazla bilgi sahibi olmalarını sağlamak için daha fazla çalışmaları gerekeceği belirlenmiştir.

Fangshu (2015); çalışmasında, yeni gelir tanıma standardı olan UFRS 15'i detaylı şekilde anlatmaktadır. Buna ilaveten kurulların başarısı ile ilgili değerlendirmeler ve geçiş sürecindeki kuruluşlara da öneriler sunmuştur. Peters (2016); çalışmasının amacı, UFRS 15'in temel gereksinimlerini sunmak, mevcut UFRS'lere göre kıyaslama yaparak temel farklılıkları ve yenilikleri tanımlamak ve yeni standardın uygulanmasının Belçika şirketleri için temsil ettiği zorlukları vurgulamaktır. Çalışmanın uygulama kısmında verileri elde etmek için çevrimiçi bir anket hazırlanarak seçilen şirketlere gönderilmiştir. Şirketlere standardın beş aşamalı modelinde yer alan beş adımın önem sırasına göre sıralanması istenmiştir. Çalışmanın sonucunda UFRS 15'in uygulanmasında karşılaşılan zorluklar şirketler tarafından standart çok iyi kavranamadığı için tanımlanamamıştır.

PWC (2016) çalışmada kuruluşların yeni gelir muhasebesi standardını benimsemede nasıl ilerleme kaydettiğini anket yoluyla araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda şirketlerin yeni standardı %65 oranında değerlendirme aşamasında olduğu tespit edilmiştir.

Oyedokun (2016); çalışmasının amacı UMS 18 ve IFRS 15'in gelir muhasebeleştirme hükümlerini gözden geçirmektir. Gelirin, finansal tablolarda gelir ve diğer gelir biçimlerinin nasıl tanımlanacağı ortaya konulmuştur.

Khamis (2016); çalışmasının amacı, standart düzenleyicileri ve denetçileri arasındaki IFRS 15 ile ilgili algıyı ölçmek ve çeşitli iş sektörlerinde standardın uygulanma düzeyini incelemektir. Çalışmada, ankete katılanların standardı benimsemediği ve standart hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları sonucuna

ulaşılmıştır. Oncioiu ve Tanase (2016), UFRS 15'in hasılat ile ilgili hükümlerinin özelliklerini bilgilendirmek amacıyla yapılan bir çalışmadır.

Lolanda (2017), çalışmasının amacı, UFRS 15'in JSE (Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası)'de listelenen kuruluşlar üzerinde gelecekteki etkisini değerlendirmektir.

Al- Shatnawi (2017), çalışmasının amacı Ürdünlü sanayi kuruluşlarının IFRS 15'i uygulama durumunu araştırmaktır.

Forshay (2017), çalışmasının amacı, yeni gelir tanıma standardının Rochester, Buffalo ve Syracuse bölgelerine etkisini değerlendirmektir. Çalışmanın sonucunda, işletmelerin yeni standarda geçişte hazırlıksız olduğu saptanmıştır. Ayrıca, şirketlerin yeni standarda uygun bir muhasebe sistemine sahip olması gerekeceği ve yöneticilerin vermesi gereken karar sayılarının artmasının işletmeye ayrı bir yük yükleyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Mattei ve Paoloni (2019) çalışmasında İtalyan ve İspanyol telekomünikasyon şirketlerinde UFRS 15'in etkisi analiz edilmek istenmiştir.

Haggenmüller (2019), çalışmasında UFRS 15'in uygulanması ve firmaların karlılığı üzerindeki etkisi ve uygulama sırasında karşılaşılabilecek zorluklar araştırılmıştır. Veriler DAX 30 (Almanya'nın en büyük 30 şirketi) şirketlerinden denetçi ve muhasebe elamanlarına röportaj şeklinde sorular yöneltilerek alınmıştır. Çalışmanın sonucunda muhasebeciler UFRS 15'in uygulanması ile ilgili daha fazla bilgi ve tecrübeye sahip olunmasının gerektiğini, denetçilerin ise daha az uygulama tecrübesi ve iyi bir bilginin yeterli olacağı vurgulanmıştır.

Valle (2020); çalışmasında, UFRS 15'in gereklilikleri, uygulama kapsamı ve telekomünikasyon sektörü üzerindeki etkisi ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Borsaya kayıtlı Fransız ve İspanyol 3 şirketin, konsolide yıllık hesaplarına dayanarak önceki gelir standardının farklılıkları ve getirilen yenilikler incelenmiştir. Sonuç olarak UFRS 15'in sayısal olarak önemli ölçüde değişmediği fakat UFRS 15'in benimsenmesinin şirketlerin finansal bilgilerinin sunulma biçimlerinde kayda değer değişikliklere sebep olduğu görülmüştür.

Levanti (2020), çalışmasının amacı, UFRS 15'in benimsenmesinin Romanya bankacılık piyasasında faaliyette bulunan kredi kurumları üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığını ve bu kurumların benimsedikleri ilk yıl için açıklama gerekliliklerine uyup uymadığını belirlemektir. Araştırmanın örnekleminde Romanya bankacılık piyasasında faaliyet gösteren ve 31 Aralık 2018 itibarıyla net varlıklarının değerine göre sıralanmış en iyi 15 bankadan 13 bankayla analiz yapılmıştır. Çalışmanın sonuçlarından ilki, standardın benimsenmesinin yıllık sonuçlar üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı ifade edilmiştir. İkinci olarak ise bankaların çoğu, standardın bankacılık sektörü için uygulanabilirliğini önemsememiş ve standardın uygulandığı yıla ait yıllık finansal tablolarında etkisini analiz etmemiş ve açıklamamıştır.

Napier ve Stadler (2020), çalışmasının amacı, yeni veya değiştirilmiş bir mevzuat şeklini alacak olan muhasebe düzenlemelerindeki bir değişikliğin etkilerini analiz ederek, muhasebe değişikliğinin etkilerine ilişkin araştırmacıların çalışmalarına yardımcı bir bilgi sağlamak ve işletmelerin yeni bir finansal raporlama standardının etkisini nasıl ele alındığını gösterebilmektir. Veriler 31 Aralık 2018 itibarıyla STOXX Europe 50 (Avrupa hisse senetlerinin hisse senedi endeksi) bilgi sayfasında gösterilen 9 ülke 14 farklı sektörden seçilmiş 48 şirkete ait veriler ile çalışılmıştır. Sonuç olarak UFRS 15'in uygulanmasında çok fazla çaba gösterilmesine rağmen gelir tablosunda ifade edilen gelir üzerindeki etkisi açısından UFRS 15'in şirketlerin çoğunluğu için muhasebe rakamlarında önemli değişiklikler yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 2.9'da TFRS 15 ile ilgili Dünya'da yapılan sektörel çalışmaların gösterimi yer almaktadır.

Tablo 2.9: Dünya’da Yapılan Çalışmalar

Yazar / Yıl	Sektör	Amaç- Sonuç
Tysiac (2014)	Gayrimenkul -Yazılım	UFRS 15’in gayrimenkul ve yazılım sektörlerine nasıl etki edeceğini ele almıştır. Çalışmanın sonucunda, standart gereği kontrol ilkesi göz önüne alınarak gelirin tanınması için beş adımlı bir süreçten bahsedilmiş, şirketlerin standartla ilgili değişiklikleri uygulamada hızlı bir şekilde hareket etmesi gerekeceği ayrıca yeni standarda geçişteki ilk adımın uygulanması için çarpaz fonksiyonel bir ekip oluşturulması önerilmiştir.
Ismail (2014)	Emlak	IFRS 15’i Malezya’da bulunan emlak sektöründeki şirketler için finansal raporlama döneminde yakınsama yolculuğu bağlamında tartışmayı amaçlamıştır. Çalışmanın uygulama kısmında denetçilere ve standardı düzenleyicilere anket uygulanmıştır. Çalışmada, hem denetçiler hem de düzenleyiciler, devam etmekte olan tartışmaların, gayrimenkul gelirlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin standardın açıklayıcı bir rehber olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Gaapwebb (2015)	Teknoloji- Telekomünikasyon	İngiltere’nin finans ve muhasebe uzmanları için önde gelen bir iş sitesidir. Sitenin UFRS 15’in İngiltere’de ki işletmeler üzerindeki etkisini anlamak için anket yapılmıştır. Sonuç olarak teknoloji ve telekomünikasyon sektörlerinde standardın daha iyi anlaşıldığı tespit edilmiştir. Yeni standardın uygulanmasına hazırlanmak için daha fazla hazırlık yapılması gerektiği ve işletmelerin mevcut düzenlemeler ve etkiler üzerindeki değişiklikler hakkında daha fazla bilgi sahibi olmalarını sağlamak için daha fazla çalışmaları gerekeceği belirlenmiştir.
Mattei ve Paoloni (2019)	Telekomünikasyon	Çalışmalarında İtalyan ve İspanyol telekomünikasyon şirketlerinde UFRS 15’in etkisi analiz edilmek istenmiştir.
Valle (2020)	Telekomünikasyon	UFRS 15’in gereklilikleri, uygulama kapsamı ve telekomünikasyon sektörü üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Borsaya kayıtlı Fransız ve İspanyol 3 şirketin, konsolide yıllık hesaplarına dayanarak önceki gelir standardının farklılıkları ve getirilen yenilikler incelenmiştir. Sonuç olarak UFRS 15’in sayısal olarak önemli ölçüde değişmediği fakat UFRS 15’in benimsenmesinin şirketlerin finansal bilgilerinin sunulma biçimlerinde kayda değer değişikliklere sebep olduğu görülmüştür.
Levanti (2020)	Bankacılık	Çalışmasının amacı, UFRS 15’in benimsenmesinin Romanya bankacılık piyasasında faaliyette bulunan kredi kurumları üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığını ve bu kurumların benimsedikleri ilk yıl için açıklama gerekliliklerine uyup uymadığını belirlemektir. Sonuç olarak, standardın benimsenmesinin yıllık sonuçlar üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı ifade edilmiştir. Bankaların çoğu ise standardın bankacılık sektörü için uygulanabilirliğini önemsememiş ve standardın uygulandığı yıla ait yıllık finansal tablolarında etkisini analiz etmemiş ve açıklamamıştır.

3. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİNİN ANALİZİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bir işletme için, hasılatın finansal tablolarda doğru olarak raporlanması önemlidir. Gelişen ve küreselleşen ekonomi ortamında TFRS 15’den önceki hasılat standartları hasılat konusunda yeterli düzeyde açıklama yapamamış ve gelirin tanınması hususundaki bilgiler dipnotlarda yeterli düzeyde gösterilmemiştir. Bunun sonucu olarak yeni bir hasılat standardına ihtiyaç duyulmuş ve TFRS 15 yürürlüğe konmuştur. TFRS 15, karmaşık işlemlerde daha detaylı bilgiler sağlamak ve dipnotlarında kendinden önceki standartların açıklamadığı, çok unsurlu sözleşmeler, garantiler ve lisanslama gibi konulara açıklık getirmektedir. Çalışmada, BİST’de yer alan ve TFRS 15’den farklı düzeylerde etkilenen sektörlerdeki işletmelerin finansal tablolarından ve bağımsız denetim raporlarından elde edilen bilgilerle standardın anlaşılabilirliğini sağlamak ve standardın değişik düzeylerde etkisi olduğu işletmelerin kârlılık oranlarının karşılaştırılabilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda detaylı bir literatür taraması yapılmıştır. Dünya’da ve Türkiye’de yapılmış çalışmalarda TFRS 15’e göre hasılatın raporlanması ve finansal tablolara etkisini analiz eden (Yesirlioğlu 2019; Koçman 2020; Ergüden 2020a) ve anket yoluyla standardın sektörel etkisinin araştırıldığı (Gappwebb 2015; Peters 2016; PwC 2016; Khamis 2016; Al-Shatnawi 2017; Forshay 2017) çalışmalar gözlemlenmiştir. Ancak standardın içerik analizi yoluyla sektörlerarası uygulanma düzeyini ölçen ve sektörel olarak finansal tablolara etkisini ve kârlılık analizi yardımıyla sektörlerarası karşılaştırma yaparak standardı açıklayan çalışmalara rastlanamamıştır. Bu anlamda çalışmanın literatüre önemli derecede katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Verilerinin Toplanması

TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı” 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan raporlama dönemleri için uygulanmaya başlanmıştır. TFRS 15’in uygulanmasıyla birlikte sektörlerle etkisi farklı düzeyde olabilmektedir. Literatür incelemesi ile birlikte standardın yüksek düzeyde etkileyeceği sektör telekomünikasyon, orta düzeyde gayrimenkul ve inşaat, düşük

düzeyde ise enerji ve ulaştırma sektörleri olacağı ifade edilmiştir (PWC, 2014:6). Bu kapsamda çalışmada, TFRS 15'in yüksek düzeyde etkileyeceği Haberleşme (Telekomünikasyon), orta düzeyde etkileyeceği gayrimenkul ve inşaat, düşük olarak etkisinin olduğu enerji ve ulaştırma sektörleri ele alınarak BİST (Borsa İstanbul)'e kayıtlı işletmelerin 2018 ve 2019 yılı finansal tabloları esas alınarak standardın uygulanma düzeyi içerik analiziyle değerlendirilmiş ve işletmelerin 2017, 2018 ve 2019 dönemi finansal tablolarından yararlanılarak elde edilen bilgilerle standardın işletmenin finansal tablolarındaki kârlılık düzeylerindeki etkisinin sektörler arasında karşılaştırılması analiz edilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmındaki verilerin toplanması KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu web sitesi)'tan sağlanmıştır. İşletmelere ait ele alınan veriler, işletmelerin finansal tablo, finansal tablo dipnot ve bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir. Elde edilen veriler işletmelerin 1 Ocak- 31 Aralık 2017, 1 Ocak-31 Aralık 2018 ve 1 Ocak-31 Aralık 2019 hesap dönemlerine ait konsolide finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporlarından sağlanmıştır. Veriler Excel (2019) programında düzenlenerek araştırmaya dahil edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Modeli

Çalışmanın uygulama bölümü 3 aşamada gerçekleştirilmiştir. 1.aşamada TFRS 15'den farklı düzeyde etkilenen sektörlerle ait bilgiler ve işletmelerin 1 Ocak- 31 Aralık 2018 ve 1 Ocak- 31 Aralık 2019 hesap dönemlerine ait bağımsız denetçi görüşlerine yer verilmiştir. 2. Aşamada işletmelerin finansal tablolarının incelenmesi sonucu, TFRS 15'in hangi işletmelerin finansal tablolarına etkisi olduğu gözlemlenmiş ve standardın etkisi olduğu saptanan işletmelerin 2018 ve 2019 yılı finansal tablo ve dipnotlarına standardın etkisini ve uygulanabilirliğini anlayabilmek amacıyla 16 sorudan oluşan analiz soruları (Ergüden, 2020a:54/55) yöneltilerek çıkan sonuçlar yorumlanmıştır. Çalışmanın 3. aşamasında, TFRS 15'den etkilenen işletmelerin finansal tablolarından yararlanılarak kârlılık analizi yardımıyla, işletme ve sektörlerin kendi aralarında karşılaştırmaları yapılmıştır.

3.4. Araştırma Kapsamındaki şirket Bilgileri

Bu başlık altında şirketlerle ilgili, kaç tane şirketin araştırmaya dahil edildiği ve bu araştırmaya dahil edilen işletmelerin hangi sektörlerde faaliyet gösterdiği tablolar yardımıyla şirketlerin sektör dağılımları gösterilmiştir.

Bunu takip eden kısımda 2018 ve 2019 yıllarında hangi denetim şirketlerinin araştırma dahilindeki işletmeleri denetlediği ve bağımsız denetçilerinin denetim sonucunda ulaştığı görüşler ele alınmıştır.

Araştırma dahilindeki işletmeler Tablo 3.1 yardımıyla gösterilmiştir.

Tablo 3.1: Araştırmaya Dahil Edilen İşletmeler ve Faaliyette Bulunduğu Sektörler

NO	ŞİRKET ADI	ŞİRKET SEKTÖRÜ
1	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Haberleşme (Telekomünikasyon)
2	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Haberleşme (Telekomünikasyon)
3	Akfen Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
4	Akiş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
5	Akmerkez Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
6	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
7	Ata Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
8	Atakule Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
9	Avrasya Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
10	Deniz Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
11	Doğuş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
12	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
13	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
14	İdealist Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
15	İhlas Gayrimenkul Proje Geliştirme ve Ticaret A.Ş.	Gayrimenkul
16	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
17	Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
18	Körfez Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
19	Martı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
20	Mistral Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
21	Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
22	Özak Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
23	Özderici Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
24	Panora Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
25	Peker Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
26	Pera Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
27	Reysaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
28	Servet Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
29	Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
30	Sönmez Filament Sentetik İplik ve Elyaf Sanayi A.Ş.	Gayrimenkul
31	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
32	Trend Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
33	TSKB Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
34	Vakıf Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
35	Yapı Kredi Koray Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
36	Yeni Gimat Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
37	Yeşil Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul

Tablo 3.1: (devamı)

NO	ŞİRKET ADI	ŞİRKET SEKTÖRÜ
38	Enka İnşaat Sanayi A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
39	Anel Elektrik Proje Taahhüt ve Ticaret A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
40	Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
41	Kuyumcukent Gayrimenkul Yatırımları A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
42	Orge Enerji Elektrik Taahhüt A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
43	SAN-EL Mühendislik Elektrik Taahhüt Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
44	Türker Proje Gayrimenkul ve Yatırım Geliştirme A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
45	Yayla Enerji Üretim Turizm ve İnşaat Ticaret A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
46	Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık
47	YDA İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İnşaat
48	Reysaş Taşımacılık ve Lojistik Ticaret A.Ş.	Ulaştırma- Depolama
49	Trabzon Liman İşletmeciliği A.Ş.	Ulaştırma- Depolama
50	Beyaz Filo Oto Kiralama A.Ş.	Ulaştırma- Depolama
51	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	Ulaştırma-Depolama
52	GSD Denizcilik Gayrimenkul İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ulaştırma-Depolama
53	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Ulaştırma-Depolama
54	Türk Hava Yolları A.O.	Ulaştırma-Depolama
55	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.	Enerji
56	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	Enerji
57	Aksu Enerji ve Ticaret A.Ş.	Enerji
58	Ayen Enerji A.Ş.	Enerji
59	Bomonti Elektrik Mühendislik Müşavirlik İnşaat Turizm ve Ticaret A.Ş.	Enerji
60	Enerjisa Enerji A.Ş.	Enerji
61	Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.	Enerji
62	Naturel Yenilenebilir Enerji Ticaret A.Ş.	Enerji
63	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	Enerji
64	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	Enerji

Araştırma dahilindeki şirketlerin sektör bazındaki dağılımları Tablo 3.2 yardımıyla istatistiki olarak gösterilmektedir.

Tablo 3.2: Araştırma Dahilindeki İşletmelerin Sektörel Dağılımları

Sektör	Şirket Sayısı
Haberleşme (Telekomünikasyon)	2
Gayrimenkul	35
İnşaat ve Bayındırlık İşleri	10
Ulaştırma ve Depolama	7
Enerji	10
Genel Toplam	64

Tablo 3.2 araştırma dahilindeki şirketlerin sektörel dağılımlarını göstermektedir. Araştırma sınırını 64 adet şirket oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında olan şirketlerin 2 tanesinin haberleşme sektöründe, 35 tanesinin gayrimenkul sektöründe, 10 tanesinin inşaat ve bayındırlık, 10 tanesinin enerji, 7 tanesinin ulaştırma ve depolama sektörlerinde faaliyet gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Araştırma dahilindeki işletmelerin hangi denetleyici kurumlar tarafından denetlendiği Tablo 3.3 yardımıyla gösterilmiştir.

Tablo 3.3: Araştırma Dahilindeki İşletmelerin Bağımsız Denetçi Kurumları

Denetim Şirketleri /Yıl	2018	2019
PwC	11	8
KPMG	7	6
Güney	13	15
DRT	7	4
Bilgili	4	0
Diğer	22	31
Toplam	64	64

Tablo 3.3’de araştırma dahilindeki işletmelerin 2018 yılında PwC 11 tane şirketi, KPMG 7 şirketi, Güney 13 şirketi, DRT 7 şirketi, Bilgili 4 şirketi ve diğer denetim şirketleri ise 22 şirketi denetlemişlerdir. 2019 yılına bakıldığında ise PwC 8 şirketi, KPMG 6 şirketi, Güney 15 şirketi, DRT 4 Şirketi, diğer denetim şirketleri ise 31 şirketi denetlemişlerdir.

Tablo 3.4’de analize dahil işletmelerin 2018 ve 2019 yılı bağımsız denetçi raporlarından denetçi görüşlerine yer verilmiştir. Bu görüşler olumlu, olumsuz, şartlı ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ifade edilmiştir. Çalışma kapsamında KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu)’da faaliyet gösteren BİST şirketlerinden seçilmiş beş sektöre ait 64 işletmenin 1 Ocak-31 Aralık 2018 ve 1 Ocak-31 Aralık 2019 dönemleri olmak üzere 2018 ve 2019 yılı bağımsız denetçi raporlarından faydalanılmıştır.

Tablo 3.4: 2018 ve 2019 Yılı Bağımsız Denetçi Görüşleri

Şirket İsmi	2018 Yılı Denetçi Görüşü	2019 Yılı Denetçi Görüşü
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Akfen Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Akiş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Akmerkez Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Ata Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Atakule Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Avrasya Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Deniz Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Doğuş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
İdealist Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
İhlas Gayrimenkul Proje Geliştirme ve Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Şartlı	Olumlu
Körfez Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Martı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Şartlı
Mistral Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Özak Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Özderici Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Panora Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Peker Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Pera Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Reysaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Servet Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Sönmez Filament Sentetik İplik ve Elyaf Sanayi A.Ş.	Olumlu	Şartlı
Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Trend Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
TSKB Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Vakıf Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Yapı Kredi Koray Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Yeni Gimat Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Yeşil Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Şartlı
Enka İnşaat Sanayi A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Anel Elektrik Proje Taahhüt ve Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Kuyumcukent Gayrimenkul Yatırımları A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Orge Enerji Elektrik Taahhüt A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo 3.4: (devamı)

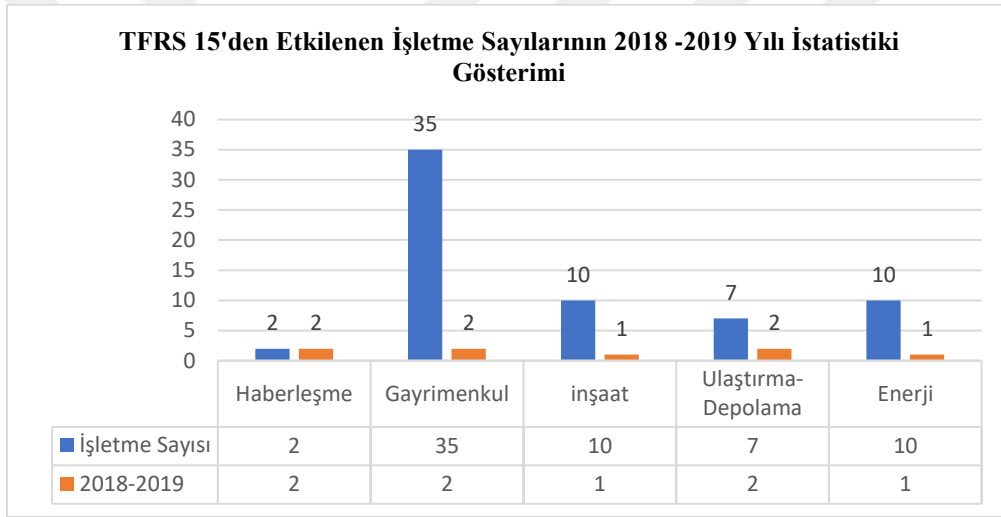
Şirket İsmi	2018 Yılı Denetçi Görüşü	2019 Yılı Denetçi Görüşü
San-El Mühendislik Elektrik Taahhüt Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Türker Proje Gayrimenkul ve Yatırım Geliştirme A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Yayla Enerji Üretim Turizm ve İnşaat Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.	Olumlu	Şartlı
YDA İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Reysaş Taşımacılık ve Lojistik Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Trabzon Liman İşletmeciliği A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Beyaz Filo Oto Kiralama A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Çelebi Hava Servisi A.Ş.	Olumlu	Olumlu
GSD Denizcilik Gayrimenkul İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Türk Hava Yolları A.O.	Olumlu	Olumlu
Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Aksa Enerji Üretim A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Aksu Enerji ve Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Ayen Enerji A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Bomonti Elektrik Mühendislik Müşavirlik İnşaat Turizm ve Ticaret A.Ş.	Şartlı	Şartlı
Enerjisa Enerji A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.	Finansal Tablolarına Ulaşılamadı	Finansal Tablolarına Ulaşılamadı
Naturel Yenilenebilir Enerji Ticaret A.Ş.	Finansal Tablolarına Ulaşılamadı	Olumlu
Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	Olumlu	Olumlu
Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo 3.4 denetçi görüşleri incelendiğinde 2018 yılında Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş. ve Naturel Yenilenebilir Enerji Ticaret A.Ş.’nin bağımsız denetim raporlarına ulaşılammıştır. Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ile Bomonti Elektrik Mühendislik Müşavirlik İnşaat Turizm ve Ticaret A.Ş. denetçi görüşlerinde şartlı ve Yeşil Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ise görüş bildirmekten kaçınmışlardır. 5 şirket dışında 59 şirketin denetim raporları incelendiğinde denetçi görüşlerinin olumlu olduğu sonucuna varılmıştır. 2019 yılında ise Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.’nin bağımsız denetim raporuna ulaşılammıştır. Martı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Yeşil Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. ve Bomonti Elektrik Mühendislik Müşavirlik İnşaat Turizm ve Ticaret A.Ş. ve Sönmez Filament Sentetik İplik ve Elyaf Sanayi A.Ş. şartlı görüş bildirmişlerdir. 6 şirket dışında 58

şirketin denetim raporları incelendiğinde denetçi görüşlerinin olumlu olduğu sonucuna varılmıştır.

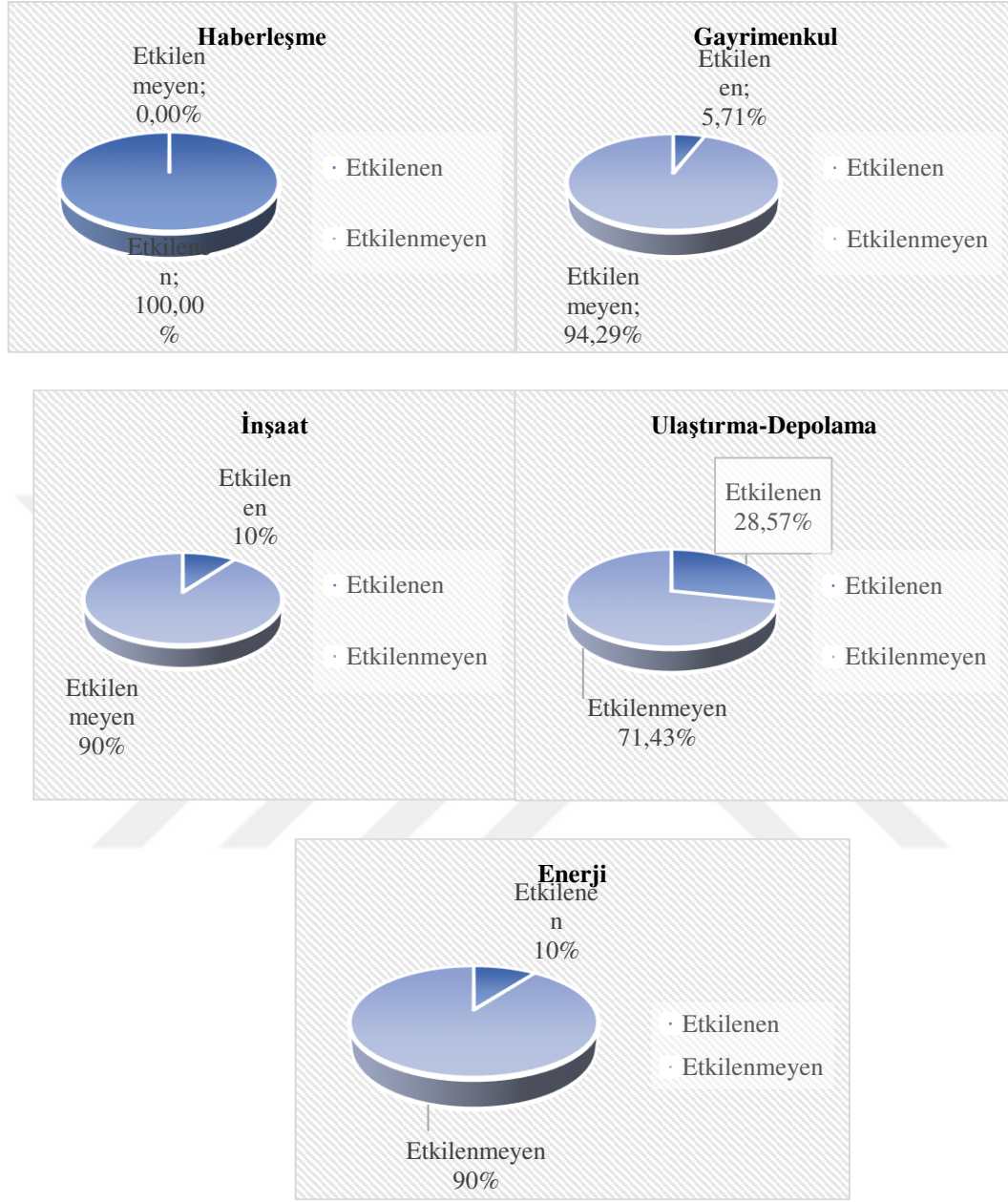
Araştırma kapsamında incelenen 64 işletmenin denetim raporlarından elde edilen bulgular arasında bazı işletmelerin TFRS 15'in uygulanmasıyla birlikte finansal durumları veya finansal performansları ya da her ikisi üzerinde önemli bir etkinin olmadığı ifade edilmiştir. Bundan dolayı da finansal tablolarında düzeltme işleminin muhasebeleştirilmediği anlaşılmıştır. Bu nedenle 64 işletmeden TFRS 15'in uygulanmasıyla birlikte standardın finansal tablolarına etkisi olan 8 işletme analize dahil edilmiştir.

Tablo 3.5: TFRS 15'den Etkilenen İşletme Sayılarının 2018-2019 Yılı İstatistikî Gösterimi



Tablo 3.5'de işletmelerin 2018-2019 yılı toplam verilerine bakıldığında TFRS 15'in haberleşme (telekomünikasyon) sektöründe faaliyet gösteren 2 işletmenin 2'sine, gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren 35 işletmenin 2'sine, inşaat sektöründe faaliyet gösteren 10 işletmenin 1'ine, Ulaştırma ve depolama sektöründe faaliyet gösteren 7 işletmenin 2'sine, enerji sektöründe faaliyet gösteren 10 işletmenin 1'ine finansal tabloları üzerinde etkisi olduğu görülmüştür. TFRS 15'in haberleşme, gayrimenkul, inşaat, ulaştırma-depolama, enerji sektörlerine etkisinin oransal olarak gösterimi Grafik 3.1'de gösterilmiştir.

Grafik 3.1: Standarttan Etkilenen ve Etkilenmeyen İşletmelerin Yüzdesel Oranları



Grafik 3.1’de TFRS 15’in haberleşme sektöründeki işletmelerin %100’ünü etkilediği, gayrimenkul sektöründe %5,71’i etkilenirken %94,29’u etkilenmediği, İnşaat ve enerji sektöründe %10’luk bir kesimin etkilenmesi söz konusu iken %90’lık bölümü standarttan etkilenmemişlerdir. Ulaştırma- depolamada ise %28,57’ lik etkilenme söz konusu iken %71,43’ü standarttan etkilenmemiştir.

Tablo 3.6’da TFRS 15’in uygulanmasıyla birlikte standarttan etkilenen 8 işletme ve hangi finansal tablolarına etkisi olduğu gösterilmiştir.

Tablo 3.6: TFRS 15’den Etkilenen İşletmelerin Finansal Tablolarına Etkisi

Şirket Adı	2018 Yılı			2019 Yılı		
	Finansal Durum Tablosu	Kar/ Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	Nakit Akış Tablosu	Finansal Durum Tablosu	Kar/ Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	Nakit Akış Tablosu
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	+	-	-	+	+	+
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	+	+	+	-	-	-
Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	+	-	-	-	+	-
Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	+	+	-	-	-	-
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	-	+	-	-	+	-
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	+	+	-	-	-	-
Türk Hava Yolları A.O.	+	+	-	-	-	-
Enerjisa Enerji A.Ş.	+	+	-	-	-	-

TFRS 15’in 1 Ocak 2018 sonrası hesap dönemlerde uygulanmaya başlanması sebebiyle çalışma kapsamındaki işletmelerin 2018 ve 2019 yılı verileri esas alınmıştır. TFRS 15’in etkisinin 2018 yılında görülmemesi durumunda işletmelerin 2019 yılı finansal tabloları incelemeye tabi tutulmuştur.

Tablo 3.6’ya göre işletmelerin 2018 yılı verilerine bakıldığında TFRS 15’in Türk Telekomünikasyon A.Ş.’nin, finansal durum tablosu, kâr/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve nakit akış tablolarına, Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., ve Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ise sadece finansal durum tablolarında, Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin kâr/zarar tablosuna, Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin ise sadece kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş., Türk Hava Yolları A.O., Enerjisa Enerji A.Ş.’nin finansal durum tablolarına ve kâr/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarına etkisi görülmüş ve muhasebeleştirme işlemi yapılmıştır.

2019 yılı verilerine bakıldığında ise, Turkcell İletişim Hizmetleri’nin finansal durum tablosu, kâr/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve nakit akış tablolarına, Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin kâr zarar tablolarına etkisi olduğu görülmüştür.

3.5. TFRS 15’den Etkilenen İşletmelerin 2018 ve 2019 Yılı İçerik Analizi

Çalışma kapsamında Tablo 3.7’de TFRS 15’in Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Türk Telekomünikasyon A.Ş., Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Kiler

Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş., Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş., Türk Hava Yolları A.O., ve Enerjisa Enerji A.Ş.’nin finansal tablolarına etkisinin görülmesi sebebiyle içerik analizine dahil edilmişlerdir. Bu kapsamda içerik analizi yapabilmek için Ergüden (2020a:54,55)’in çalışmasında yer alan sorular baz alınmıştır. Bu soruları Tablo 3.8’de şematize etmek mümkündür.

Tablo 3.7: İçerik Analizine Dahil Edilen İşletmeler

No	Şirket İsmi	Şirket Sektörü
1	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Haberleşme (Telekomünikasyon)
2	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Haberleşme (Telekomünikasyon)
3	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
4	Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Gayrimenkul
5	Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İnşaat- Bayındırlık
6	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Ulaştırma
7	Türk Hava Yolları A.O.	Ulaştırma
8	Enerjisa Enerji A.Ş.	Enerji

İçerik analizine dahil edilecek işletmeler Tablo 3.7’de gösterilmiştir. İçerik analizinde uygulanacak sorular ise Tablo 3.8’de ifade edilmiştir.

Tablo 3.8: İçerik Analizi Soruları

SORULAR
1. Beş aşamalı model var mı?
2. İşletme fiyatı ile ilgili koşulsuz haklar alacak olarak ayrı mı gösteriliyor?
3. İşletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmeler dipnotlarda açıklanıyor mu?
4. Standardın uygulanmasında dipnotlarda açıklanan önemli değerlendirmeler var mı?
5. Sözleşmede ortaya çıkan maliyetler finansal tablolara varlık olarak dahil edilmiş mi?
6. Müşterilerle yapılan anlaşmalardan elde edilen gelir dipnotlarda açıklanıyor mu?
7. Müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan alacaklara veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararları tablolara dahil mi?
8. Gelirlerin kalitesi, miktarı, zamanlaması ve nakit akışlarının ekonomik faktörler tarafından nasıl değerlendirildiğini gösteren kategorilere ayrılıyor mu?
9. Raporlama döneminde işletme sözleşmesinin bakiyesinde meydana gelen önemli değişiklikler ile sözleşmeye bağlı yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda açıklama var mı?
10. Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin yükümlülükleri içeren bilgiler dipnotlarda açıklanıyor mu?
11. İşletmenin yerine getirilmemiş yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı raporlama dönemi sonu itibarıyla raporlanıyor mu?
12. Raporlama dönemi sonu itibarıyla yerine getirilmeyen yükümlülüklerin ne zaman finansal gelir olarak yansıtıldığına ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?
13. Sözleşmelerden kaynaklanan gelirin tutarını ve zamanlamasını önemli ölçüde etkileyen hukuki görüş açıklanıyor mu?
14. Yükümlülüklerin zamanlamasına ilişkin açıklamalar dahil edilmiş mi?
15. İşlem bedeline ve uygulama yükümlülüklerine yansıtılan tutarlar belirtilmiş midir?
16. Bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyete ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?

Kaynak: Engin A. Ergüden (2020a); “Analysis of Tourism Companies Listed in Istanbul Stock Exchange According to IFRS-15 Standart,” International Journal of Finance & Banking Studies, s.54-55.

3.6. İçerik Analizi Sonuçları

TFRS 15 kendinden önce yürürlükte olan hasılat standartlarının aksine işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında hasılatın tanımlanmasında yatırımcılara daha detaylı bilgiler vermektedir. Ayrıca işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında müşteriler ile yaptığı sözleşmelere ilişkin açıklayıcı bilgiler vermesiyle yatırımcıların işletme hakkında fikir edinmesini sağlamaktadır. Yeni standartla birlikte işletmeler hasılatın muhasebeleştirilmesini beş adımlı bir süreçle değerlendirmişlerdir. Standartın bir diğer getirisi, hasılatın kaydedilme sürecinde her iki tarafa da yükümlülük yüklemesidir. Yüklenilen bu yükümlülükleri de işletmeler, finansal tablolarında açıklamak zorundadırlar. Standartla birlikte bir işin teslim alınması ya da fesih edilmesine ilişkin açıklamalar da finansal tablo ve dipnotlarda yer almaktadırlar.

İçerik analizi soruları işletmelerin 2018 ve söz konusu dönemde etkisinin görülmemesi doğrultusunda 2019 yılı finansal tablolarına bakılarak elde edilen sonuçlar, 8 şirketin sektör olarak ayrımı yapılarak ve tablolaştırılarak ifade edilmiştir. Bu kapsamda TFRS 15'in etkisinin görüldüğü haberleşme (Telekomünikasyon) sektöründeki işletmelerin analiz sonuçları Tablo 3.9'da belirtilmiştir.

Tablo 3.9: Haberleşme (Telekomünikasyon) Sektörü İçerik Analizi Sonuçları

Soru / Şirket	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.		Türk Telekomünikasyon A.Ş.	
Yıl	2018	2019	2018	2019
Beş aşamalı model var mı?	EVET		HAYIR	HAYIR
İşletme fiyatı ile ilgili koşulsuz haklar alacak olarak ayrı mı gösteriliyor?	EVET		EVET	
İşletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmeler dipnotlarda açıklanıyor mu ?	EVET		EVET	
Standartın uygulanmasında dipnotlarda açıklanan önemli değerlendirmeler var mı?	EVET		EVET	
Sözleşmede ortaya çıkan maliyetler finansal tablolara varlık olarak dahil edilmiş mi?	EVET		EVET	
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan elde edilen gelir dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET		EVET	
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan alacaklara veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararları tablolara dahil mi?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	EVET
Gelirlerin kalitesi, miktarı, zamanlaması ve nakit akışlarının ekonomik faktörler tarafından nasıl değerlendirildiğini gösteren kategorilere ayrılıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR

Tablo 3.9: (devamı)

Soru / Şirket	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.		Türk Telekomünikasyon A.Ş.	
Raporlama döneminde işletme sözleşmesinin bakiyesinde meydana gelen önemli değişiklikler ile sözleşmeye bağlı yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda açıklama var mı?	EVET		EVET	
Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin yükümlülükleri içeren bilgiler dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET		EVET	
İşletmenin yerine getirilmemiş yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı raporlama dönemi sonu itibarıyla raporlanıyor mu?	EVET		HAYIR	HAYIR
Raporlama dönemi sonu itibarıyla yerine getirilmeyen yükümlülüklerin ne zaman finansal gelir olarak yansıtıldığına ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	EVET	EVET	
Sözleşmelerden kaynaklanan gelirin tutarını ve zamanlamasını önemli ölçüde etkileyen hukuki görüş açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	EVET
Yükümlülüklerin zamanlamasına ilişkin açıklamalar dahil edilmiş mi?	EVET		EVET	
İşlem bedeline ve uygulama yükümlülüklerine yansıtılan tutarlar belirtilmiş midir?	HAYIR	HAYIR	EVET	
Bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyete ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	EVET		EVET	

Tablo 3.9’da içerik analizi soruları değerlendirildiğinde TFRS 15 etkisinin en fazla görüldüğü sektör olan haberleşme (telekomünikasyon) sektöründe genel olarak Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Türk Telekomünikasyon A.Ş.’nin her ikisinin de standarttan etkilendiği görülmüştür. Müşteriler ile yapılan sözleşmeler hakkında bilgiler ve sözleşmelere ilişkin yükümlülüklerin her iki işletmenin tablo ve dipnotlarındaki açıklamalarında yer almıştır. Standardın hasılatı muhasebeleştirme aşamasında uygulanan beş adım modelinin Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. tarafından uygulandığı, Türk Telekomünikasyon A.Ş tarafından ise uygulanmadığı sonucuna varılmıştır. Her iki işletmede de standart getirisi olan bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyetlere ilişkin açıklamalar dipnotlarında yer almaktadır.

TFRS 15’in etkisinin görüldüğü bir diğer sektör ise gayrimenkul sektördür. Tablo 3.10’da Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin finansal tablolarına yöneltilen soruların analiz sonuçları yer almaktadır.

Tablo 3.10: Gayrimenkul Sektörü İçerik Analizi Sonuçları

Soru / Şirket	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.		Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	
Yıl	2018	2019	2018	2019
Beş aşamalı bir model var mı?	EVET		HAYIR	EVET
İşletme fiyatı ile ilgili koşulsuz haklar alacak olarak ayrı mı gösteriliyor?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
İşletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmeler dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET		EVET	
Standardın uygulanmasında dipnotlarda açıklanan önemli değerlendirmeler var mı?	EVET		HAYIR	EVET
Sözleşmede ortaya çıkan maliyetler finansal tablolara varlık olarak dahil edilmiş mi?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan elde edilen gelir dipnotlarda açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR	EVET	
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan alacaklara veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararları finansal tablolara dahil mi?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Gelirlerin kalitesi, miktarı, zamanlaması ve nakit akışlarının ekonomik faktörler tarafından nasıl değerlendirildiğini gösteren kategorilere ayrılıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Raporlama döneminde işletme sözleşmesinin bakiyesinde meydana gelen önemli değişiklikler ile sözleşmeye bağlı yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda açıklama var mı?	EVET		HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin yükümlülükleri içeren bilgiler dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET		HAYIR	HAYIR
İşletmenin yerine getirilmemiş yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı muhasebe dönemi sonu itibarıyla raporlanıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Muhasebe dönemi sonu itibarıyla yerine getirilmeyen yükümlülüklerin ne zaman finansal gelir olarak yansıtıldığına ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Sözleşmelerden kaynaklanan gelirin tutarını ve zamanlamasını önemli ölçüde etkileyen hukuki görüş açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	EVET
Yükümlülüklerin zamanlamasına ilişkin açıklamalar dahil edilmiş mi?	HAYIR	HAYIR	EVET	
İşlem bedeline ve uygulama yükümlülüklerine yansıtılan tutarlar belirtilmiş midir?		EVET	HAYIR	HAYIR
Bir işin teslim alınması ve feshi için katılan maliyete ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR

Tablo 3.10’da standardın gayrimenkul sektörü üzerine etkisinin olduğu iki işletme değerlendirilmiştir. Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin standart konusunda değerlendirmelerde bulundukları ve hasılatı standart doğrultusunda ifade edilen beş adım modeline göre uyguladıkları görülmüştür. Her iki işletmenin finansal tablo ve dipnotlarında

müşteriler ile yapılan sözleşmeler açıklanırken, sözleşmelere ilişkin yükümlülükleri içeren bilgiler Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin tablo ve dipnotlarında yer alırken Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığında yer almamaktadır. Her iki işletmenin standart getirisi olan bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyetlere ilişkin açıklamalar dipnotlarında yer almamaktadır.

TFRS 15'den bir diğer etkilenecek sektör ise inşaat sektörü olacaktır. TFRS 15'in finansal tablosuna etkisi görülen Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin analiz sonuçları Tablo 3.11'de yer almaktadır.

Tablo 3.11: İnşaat Sektörü İçerik Analizi Sonuçları

Soru / Şirket	Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	
	2018	2019
Beş aşamalı bir model var mı?	EVET	
İşletme fiyatı ile ilgili koşulsuz haklar alacak olarak ayrı mı gösteriliyor?	HAYIR	HAYIR
İşletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmeler dipnotlarda açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Standartın uygulanmasında dipnotlarda açıklanan önemli değerlendirmeler var mı?	EVET	
Sözleşmede ortaya çıkan maliyetler finansal tablolara varlık olarak dahil edilmiş mi?	HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan elde edilen gelir dipnotlarda açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan alacaklara veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararları finansal tablolara dahil mi?	HAYIR	HAYIR
Gelirlerin kalitesi, miktarı, zamanlaması ve nakit akışlarının ekonomik faktörler tarafından nasıl değerlendirildiğini gösteren kategorilere ayrılıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Raporlama döneminde işletme sözleşmesinin bakiyesinde meydana gelen önemli değişiklikler ile sözleşmeye bağlı yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda açıklama var mı?	EVET	
Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin yükümlülükleri içeren bilgiler dipnotlarda açıklanıyor mu?	HAYIR	EVET
İşletmenin yerine getirilmemiş yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı muhasebe dönemi sonu itibarıyla raporlanıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Muhasebe dönemi sonu itibarıyla yerine getirilmeyen yükümlülüklerin ne zaman finansal gelir olarak yansıtıldığına ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Sözleşmelerden kaynaklanan gelirin tutarını ve zamanlamasını önemli ölçüde etkileyen hukuki görüş açıklanıyor mu?	HAYIR	EVET
Yükümlülüklerin zamanlamasına ilişkin açıklamalar dahil edilmiş mi?	EVET	
İşlem bedeline ve uygulama yükümlülüklerine yansıtılan tutarlar belirtilmiş midir?	HAYIR	HAYIR
Bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyete ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	HAYIR

Tablo 3.11’de standardın inşaat sektörüne etkisinde Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin finansal tablo ve dipnotları değerlendirildiğinde standardın gereği olan hasılatı muhasebeleştirme sürecinde kullanılan beş adım modelini uyguladığı görülürken, müşteriler ile yaptığı sözleşmeler işletmenin finansal tablo ve dipnotlarında açıklanmamıştır. İşletmenin finansal tablo ve dipnotlarında sözleşmeye bağlı yükümlülükleri içeren bilgiler yer almamıştır. Standart gereği bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyetlerin açıklamalarına ilişkin bilgiler de yine işletmenin finansal tablo ve dipnotlarında yer almamaktadır.

TFRS 15’den bir diğer etkilenecek sektör ise ulaştırma ve depolama sektörüdür. TFRS 15’in finansal tablosuna etkisi görülen Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş ve Türk Hava Yolları A.O.’nın analiz sonuçları Tablo 3.12’de yer almaktadır.

Tablo 3.12: Ulaştırma ve Depolama İçerik Analizi Sonuçları

Soru/ Şirket	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.		Türk Hava Yolları A.O.	
	2018	2019	2018	2019
Beş aşamalı bir model var mı?	HAYIR	EVET	HAYIR	EVET
İşletme fiyatı ile ilgili koşulsuz haklar alacak olarak ayrı mı gösteriliyor?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
İşletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmeler dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET		EVET	
Standardın uygulanmasında dipnotlarda açıklanan önemli değerlendirmeler var mı?	EVET		EVET	
Sözleşmede ortaya çıkan maliyetler finansal tablolara varlık olarak dahil edilmiş mi?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan elde edilen gelir dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET		EVET	
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan alacaklara veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararları finansal tablolara dahil mi?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Gelirlerin kalitesi, miktarı, zamanlaması ve nakit akışlarının ekonomik faktörler tarafından nasıl değerlendirildiğini gösteren kategorilere ayrılıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR

Tablo 3.12: Ulaştırma ve Depolama İçerik Analizi Sonuçları

Soru/ Şirket	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.		Türk Hava Yolları A.O.	
Raporlama döneminde işletme sözleşmesinin bakiyesinde meydana gelen önemli değişiklikler ile sözleşmeye bağlı yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda açıklama var mı?	EVET		EVET	
Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin yükümlülükleri içeren bilgiler dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET		EVET	
İşletmenin yerine getirilmemiş yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı muhasebe dönemi sonu itibarıyla raporlanıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Muhasebe dönemi sonu itibarıyla yerine getirilmeyen yükümlülüklerin ne zaman finansal gelir olarak yansıtıldığına ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	EVET	HAYIR	HAYIR
Sözleşmelerden kaynaklanan gelirin tutarını ve zamanlamasını önemli ölçüde etkileyen hukuki görüş açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Yükümlülüklerin zamanlamasına ilişkin açıklamalar dahil edilmiş mi?	EVET		HAYIR	HAYIR
İşlem bedeline ve uygulama yükümlülüklerine yansıtılan tutarlar belirtilmiş midir?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR
Bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyete ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	HAYIR	HAYIR	HAYIR

Tablo 3.12’de standardın ulaştırma-depolama sektöründe faaliyet gösteren Pegasus Hava Taşımacılığı ve Türk Hava Yolları A.O.’nın finansal tablo ve dipnotlarına etkisi değerlendirildiğinde, işletmelerin standardın getirisi olan beş adım modelini uyguladıkları görülmüştür. Müşteriler ile yapılan sözleşme yükümlülüklerine ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer almıştır. Ancak sözleşmeye bağlı ortaya çıkan yükümlülüklerin bilgileri ve yerine getirilme zamanlamasına ilişkin bilgiler açıklanmamıştır. Her iki işletmenin standart getirisi olan bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyetlere ilişkin açıklamalar dipnotlarında yer almamaktadır.

TFRS 15'in bir diğer etkisi görülen sektör enerji sektörüdür. TFRS 15'in finansal tablosuna etkisi görülen Enerjisa Enerji A.Ş.'nin analiz sonuçları Tablo 3.13'de yer almaktadır.

Tablo 3.13: Enerji Sektörü İçerik Analizi Sonuçları

Soru / Şirket	Enerjisa Enerji A.Ş.	
Yıl	2018	2019
Beş aşamalı bir model var mı?	EVET	
İşletme fiyatı ile ilgili koşulsuz haklar alacak olarak ayrı mı gösteriliyor?	HAYIR	HAYIR
İşletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmeler dipnotlarda açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Standardın uygulanmasında dipnotlarda açıklanan önemli değerlendirmeler var mı?	EVET	
Sözleşmede ortaya çıkan maliyetler finansal tablolara varlık olarak dahil edilmiş mi?	HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan elde edilen gelir dipnotlarda açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan alacaklara veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararları finansal tablolara dahil mi?	HAYIR	HAYIR
Gelirlerin kalitesi, miktarı, zamanlaması ve nakit akışlarının ekonomik faktörler tarafından nasıl değerlendirildiğini gösteren kategorilere ayrılıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Raporlama döneminde işletme sözleşmesinin bakiyesinde meydana gelen önemli değişiklikler ile sözleşmeye bağlı yükümlülüklerle ilişkin dipnotlarda açıklama var mı?	HAYIR	HAYIR
Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin yükümlülükleri içeren bilgiler dipnotlarda açıklanıyor mu?	EVET	
İşletmenin yerine getirilmemiş yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı muhasebe dönemi sonu itibarıyla raporlanıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Muhasebe dönemi sonu itibarıyla yerine getirilmeyen yükümlülüklerin ne zaman finansal gelir olarak yansıtıldığına ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	EVET	
Sözleşmelerden kaynaklanan gelirin tutarını ve zamanlamasını önemli ölçüde etkileyen hukuki görüş açıklanıyor mu?	HAYIR	HAYIR
Yükümlülüklerin zamanlamasına ilişkin açıklamalar dahil edilmiş mi?	EVET	
İşlem bedeline ve uygulama yükümlülüklerine yansıtılan tutarlar belirtilmiş midir?	HAYIR	HAYIR
Bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyete ilişkin açıklamalar dipnotlarda yer alıyor mu?	HAYIR	HAYIR

Tablo 3.13'de TFRS 15'in enerji sektöründe faaliyet gösteren Enerjisa Enerji A.Ş.'nin finansal tablo ve dipnotlarında genel itibarıyla standardın getirilerinin mevcut olmadığı ve uygulamadığı görülmüştür. İşletme standart doğrultusunda sadece beş adım modelini ve standardın uygulanması ile ilgili açıklamaları belirtmiş bunun dışında işletmenin müşterileri ile yaptığı sözleşmeler ve sözleşmelere ilişkin yükümlülükler hakkında herhangi bir bilgi vermemiştir. Standart gereği bir işin teslim alınması ve feshi için katlanılan maliyetlerin

açıklamalarına ilişkin bilgiler de yine işletmenin finansal tablosunda yer almamaktadır.

3.7. TFRS 15'in İşletmelerin Finansal Tablolarına Etkisinin Kârlılık Oranları İle Analiz Edilmesi

Finansal tablolar, işletmelerin, varlıklarını ve kaynaklarını nasıl kullandığını ve kârlılık oranlarının nasıl değişim gösterdiği hakkında bilgi vermektedir. TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile birlikte, standardı uygulamayı seçen işletmeler, geçmiş dönemlerinden bulundukları döneme geçişle birlikte finansal tablolarında değişim yaşamaktadırlar. Değişimin görüleceği en önemli unsurlardan biri olan kârlılık oranları sayesinde, işletme dışında yer alan sermaye sahiplerinin yatırımı doğru yöne aktarabilmeleri, işletmenin kârlılık oranlarını değerlendirmesiyle mümkün olacaktır. Bu sebeple finansal tablolar, sermaye sahiplerine ihtiyacı olan bilgiyi sunmakla yükümlü oldukları için, sermaye sahibinin çıkarım sağlayabilmek adına finansal analiz gerçekleştirmesi gerekecektir.

İşletmelerin finansal tabloları çeşitli analiz teknikleri kullanılarak değerlendirilebilir. Analizin verimli olabilmesi içinde birçok analiz tekniği mevcuttur. Bu analiz teknikleri oran analizi (rasyo analizi), yüzde yöntemiyle analiz (dikey analiz), karşılaştırmalı analiz (yatay analiz), eğilim yüzdeleri analizi (trend analiz) şeklinde sıralanabilmektedir (Aydın vd., 2014: 87).

Bu analiz tekniklerinden en yaygın olarak kullanılan ve en kapsamlı olan oran analizi tekniğidir. İşletmelerin finansal tablolarındaki rakamsal değişimleri birbirine anlamlı şekilde oranlayarak işletmelerin varlıklarını, kaynaklarını ve performanslarındaki değişimlerin incelenmesine olanak tanımaktadır. (Saraç, 2015:17).

Oran analizinde, işletme içinden ya da işletmeye yatırım yapacak kişiler tarafından farklı amaç ve beklentiler olması sebebiyle işletmenin durumu beş farklı oran yardımıyla analiz edilebilmektedir. Söz konusu oranlar; likidite, faaliyet, finansal kaldıraç, kârlılık, piyasa performansını değerlendirmede kullanılan oranlar şeklinde sınıflandırabilmektedir (Aydın vd., 2014: 88).

Kârlılık oranı, işletmenin faaliyetlerinde ne derecede başarılı olduğunu ölçmek için kullandığı orandır. Kârlılık oranları, işletmenin faaliyetlerinden elde

edilen kârlılığı gösterdiğinden bu oran ne kadar yüksek olursa işletme için olumlu bir gösterge haline gelebilmektedir ve bu sayede yatırımcılar kâr oranlarının yüksek olduğu alanlara sermayelerini verebilmektedirler. Kâr oranlarının düşük olduğu durumda ise yatırımcılar işletmeye sermaye akımı gerçekleştirmede olumsuz davranabilirler (Berk, 2010: 479).

Bir işletmenin kâr değerinin anlamlı hale gelebilmesi için, yatırımcıların sermayesini alternatif alanlarda kullanılması durumunda sağlayabileceği gelir, ekonomik gelişmeler, aynı sektördeki işletmelerin kârlılık oranları, işletmenin kâr hedeflerinin neler olduğu, son olarak da sermaye maliyetinin göz önünde bulundurulması gereklidir (Aydın vd., 2014:98).

Yapılan çalışmada TFRS 15'in uygulanması ile birlikte etkilenecek kârlılık oranları analize dahil edilmiştir. Bu kapsamda satışlarla ilgili kârlılık oranları (brüt kâr marjı, net kâr marjı ve satılan malın maliyetinin oranları) hesaplanmıştır.

3.7.1. İşletmelerde Satışlar Üzerinden Karlılık Oranları

İşletmelerde kârlılık oranları üç farklı oran yardımıyla hesaplanabilmektedir. Bu oranlar, brüt kâr marjı, net kâr marjı, satılan malın maliyetinin net satışlara oranı şeklinde gerçekleştirilir.

3.7.1.1. Brüt Kâr Marjı

Brüt kâr marjı, satışlardan satılan malların maliyeti çıkarılıp net satışlara oranlanmasıyla bulunmaktadır. Bu oran sayesinde işletmenin üretim maliyetlerinin kontrolü ve fiyatlama politikalarının etkinliği ortaya çıkarılmaktadır. Aşağıda yer alan eşitlik yardımıyla bulunabilmektedir (Aydın vd., 2014:99).

$$\text{Brüt Kâr Marjı} = \frac{\text{Net Satışlar} - \text{Satışların Maliyeti}}{\text{Net Satışlar}} = \frac{\text{Brüt Satış Kârı}}{\text{Net Satışlar}}$$

3.7.1.2. Net Kâr Marjı

Net kâr Marjı, ilgili işletmenin tüm masrafları giderleri ve vergileri düşüldükten sonra hangi oranda kârlılık gösterdiğini ölçmektedir. Bir birimlik bir satıştan hangi oranda net kâr elde edildiğini gösteren bir orandır. Oranın yüksek olması, işletmenin yatırım, üretim ve fiyatlama politikalarının uygunluğunu göstermektedir. Söz konusu oran aşağıdaki eşitlik yardımıyla bulunabilmektedir (Aydın vd., 2014:99);

$$\text{Net Kâr Marjı} = \frac{\text{Dönem Net Kârı}}{\text{Net Satışlar}}$$

3.7.1.3. Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı

Satılan malın maliyetinin net satışlara oranının işletmenin mevcut döneminde geçmiş döneme göre azalma meydana gelmişse olumlu karşılanmaktadır. Bu oran, aşağıda yer alan eşitlik yardımıyla hesaplanabilir (Yesirlioğlu, 2019:131);

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

3.7.2. TFRS 15'den Etkilenen İşletmelerin Kârlılık Analizi Sonuçları

Çalışmanın bu bölümünde TFRS 15 etkisinin olduğu işletmelerin finansal tablolarında kârlılık oranları değişimi ele alınmıştır. Elde edilen bulgular aşağıda açıklanmıştır.

3.7.2.1. Brüt Kâr Marjı Oranları Sonucu

TFRS 15'in etkisi olduğu görülen işletmelerin ilk oran hesaplaması Brüt kâr marjıdır. Bu oran işletmenin ne kadar etkin olduğunu göstermektedir. Araştırma kapsamında TFRS 15'in finansal tablolarına etkisi görülen 8 işletmenin Tablo 3.14'de 2017, 2018 ve 2019 yılı brüt kâr marjı oranları verilmiştir.

Tablo 3.14: İşletmelerin Brüt Kâr Marjı Oranları

İşletme	2017	2018	2019
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	0,45	0,45	0,48
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	0,36	0,34	0,32
Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,81	0,36	0,68
Kiler gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,65	0,28	-0,38
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,66	0,62	0,56
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	0,14	0,15	0,24
Türk Hava Yolları A.O.	0,20	0,22	0,17
Enerjisa Enerji A.Ş.	0,32	0,33	0,27

Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin brüt kâr marjı oranı 2017 ve 2018 yıllarında değişmeyerek 0,45 oranında sabit kalıp 2019 yılında ise 0,48 ile bir atışa geçmiştir. Türk Hava Yolları A.O. ve Enerjisa Enerji A.Ş.'nin brüt kâr marjı

oranlarında 2017 yılından 2018 yılına geçişte bir artış meydana gelirken, 2018 yılından 2019 yılına geçişte ise söz konusu iki işletmede azalış meydana gelmiştir. Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. 2017 yılından 2018 yılına geçişte bir azalış yaşarken 2018'den 2019 yılına geçişte bir artış yaşamıştır. Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. brüt kâr marjı oranlarında azalış meydana gelmiştir. Son olarak brüt kâr marjı oranında 2017, 2018 ve 2019 yıllarında artış yaşayan Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş. olmuştur.

TFRS 15 etkisi görülen işletmelerin finansal tablolarından yola çıkılarak bakılacak bir diğer kârlılık oranı ise net kâr marjıdır.

3.7.2.2. Net Kâr Marjı Oranları Sonucu

TFRS 15 etkisi görülen işletmenin ele alınacak bir diğer kârlılık oranı ise net kâr marjıdır. Tablo 3.15'de araştırma dahilindeki 8 işletmenin 2017, 2018 ve 2019 yılları net kâr marjı oranları verilmiştir.

Tablo 3.15: İşletmelerin Net Kâr Marjı Oranları

İşletme	2017	2018	2019
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	0,06	0,07	0,10
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	0,12	0,10	0,13
Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	3,07	1,24	2,47
Kiler gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,85	1,42	0,60
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,16	0,24	0,41
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	0,09	0,06	0,12
Türk Hava Yolları A.O.	0,02	0,06	0,06
Enerjisa Enerji A.Ş.	0,08	0,04	0,05

TFRS 15 etkisiyle işletmelerin tamamının bağımsız denetiminden geçmiş finansal tablolarında net kâr marjlarının değiştiği görülmektedir. Net kâr marjı oranı bir işletmede ne kadar yüksek seviyede ise işletmenin tüm politikalarının uygun olduğu sonucuna varılır. Tablo 3.15'e göre Türk Telekomünikasyon A.Ş., Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş., ve Türk Hava Yolları A.O. net kâr marjı oranlarında 2017 yılından 2018 yılına geçişte artış meydana gelirken, Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Halk

Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş. ve Enerjisa Enerji A.Ş. 'nde ise azalış meydana gelmiştir. 2018 yılından 2019 yılına geçişte net kâr marjı oranlarında Türk Telekomünikasyon A.Ş., Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş., Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş. ve Enerjisa Enerji A.Ş. artış yaşarken, Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nde azalma meydana gelmiş ve Türk Hava Yolları A.O.'nın oranı ise sabit kalmıştır.

TFRS 15 etkisi görülen işletmelerin finansal tablolarından yola çıkılarak bakılacak bir diğer kârlılık oranı ise satılan malın maliyetinin net satışlara oranıdır.

3.7.2.3. Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı Sonucu

İşletmelerin finansal tablolarından yola çıkılarak bulunabilecek bir diğer kârlılık oranı ise satılan malın maliyetinin net satışlara oranıdır. Tablo 3.16'da 8 işletmenin satılan malın maliyetinin net satışlara oranının 2017, 2018 ve 2019 yılları itibariyle değişimi yer almaktadır.

Tablo 3.16: İşletmelerin Satılan Mal Maliyetlerinin Net Satışlara Oranı

İşletme	2017	2018	2019
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	0,55	0,55	0,52
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	0,63	0,65	0,67
Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,19	0,64	0,32
Kiler gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,35	0,72	1,38
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,34	0,38	0,44
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	0,86	0,85	0,76
Türk Hava Yolları A.O.	0,80	0,78	0,83
Enerjisa Enerji A.Ş.	0,68	0,67	0,73

Satılan malın maliyetinin net satışlara oranında mevcut dönemde geçmiş döneme göre bir azalma meydana gelmişse olumlu karşılanacaktır. Tablo 3.16'ya göre işletmelerin 2017 yılından 2018 yılına geçişte satılan malın maliyetinin net satışlara oranında Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nde artış söz konusu iken Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş., Türk Hava Yolları A.O., ve Enerjisa Enerji A.Ş.'nin ise

oranlarında azalma meydana gelmiş olup Türk Telekomünikasyon A.ř.'nin ise sabit kalmıştır. 2018 yılından 2019 yılına geçişte satılan malın maliyetinin net satışlara oranında Türk Telekomünikasyon A.ř., Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.ř., Pegasus Hava Taşımacılığı A.ř.'nde azalma görülürken, Turkcell İletişim Hizmetleri A.ř., Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.ř., Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.ř., Türk Hava Yollarında ve Enerjisa Enerji A.ř.'nde artış meydana gelmiştir.



SONUÇ

Hasılat, işletmelerin kârını oluşturan en önemli unsurlardan biridir. Hasılatın doğru ve eksiksiz olarak finansal tablolara alınmasıyla kârlılığın gerçeğe uygun bir şekilde ölçülmesi hem işletmeler hem de yatırımcılar tarafından önemlidir. 2016 yılında yayımlanan ancak yürürlük tarihi ilk olarak 1 Ocak 2018 yılı olan TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı”, kendinden önce yürürlükte olan TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” ve TMS 18 “Hasılat Standardının” yerini almıştır. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde, kaynak alınan yeni standart hasılatın tanımlanmasında, hasılatın hangi dönemde finansal tablolara gelir olarak yansıtılabileceğini beş aşamalı model ile ortaya koymuştur. Standart karmaşık işlemlerde daha detaylı bilgiler sağlamak ve dipnotlarında kendinden önceki standartların açıklamadığı, çok unsurlu sözleşmeler, garantiler ve lisanslama gibi konulara açıklık getirmektedir.

Hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında, TFRS 15 ile TMS 18, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBI FRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından birtakım değişikliklerin olduğu gözlemlenmiştir. TFRS 15’in TMS 18’den en önemli farklılığı hasılatın muhasebeleştirilme zamanı ile ilgilidir. TMS 18, hasılatın muhasebeleştirilme zamanını malların getirmiş olduğu risk ve faydalarının alıcıya devredilmesini yeterli görmüş iken TFRS 15’de bu durum malın kontrolünün müşteriye devredilmesinin zamanın belirli bir anında mı yoksa zaman içinde mi gerçekleşeceği hususunda olmuştur. TFRS 15’de hasılatı muhasebeleştirmek için beş aşamalı model öngörülmüşken, TMS 18, BOBI FRS ve VUK’da böyle bir farklılık olmamıştır. TFRS 15’in hasılatın finansal tablolara alınmasında, BOBI FRS’den farkı, hasılat kapsamında olan faiz ve temettü gelirleri BOBI FRS kapsamında yer alırken, TFRS 15’de kapsam dışı bırakılmıştır. TFRS 15’de hasılatın ölçümü, işlem bedeli esas alınarak yapılırken, VUK’da satış fiyatından satış iskontaları düşülerek yapılmaktadır. VUK’da vade farkı ayrıştırılması yapılmazken, TFRS 15’de hasılat bedelinin 1 yıldan uzun sürede tahsil edilmesi durumunda vade farkı ayrıştırılmaktadır.

TFRS 15’in etkisi sektörlere göre farklı düzeyde olabilmektedir. Literatür araştırması ile birlikte PWC (2014)’ye göre standardın yüksek düzeyde haberleşme (telekomünikasyon), orta düzeyde gayrimenkul ve inşaat, düşük düzeyde ise enerji ve ulaştırma sektörlerine etkisi olacağı ifade edilmiştir. Çalışma kapsamında bu

doğrultuda, haberleşme (telekomünikasyon), gayrimenkul, inşaat, enerji ve ulaştırma sektörlerinden BİST (Borsa İstanbul)'e kayıtlı 64 işletmenin 2017-2018-2019 yılı finansal tablo, dipnot ve bağımsız denetim raporları esas alınmıştır. Ele alınan 64 işletmenin, 2'si haberleşme (telekomünikasyon), 35'i gayrimenkul, 10'u inşaat ve bayındırlık, 7'si ulaştırma ve depolama, geriye kalan 10 işletme ise enerji sektörlerinde faaliyet göstermektedir.

İşletmelerin finansal tablo ve dipnotları incelendiğinde TFRS 15 etkisinin olduğu işletmelerin 2018-2019 yılı toplam verilerine bakıldığında TFRS 15'in haberleşme (telekomünikasyon) sektöründe faaliyet gösteren 2 işletmenin 2'sine, ulaştırma ve depolama sektöründe faaliyet gösteren 7 işletmenin 2'sine, inşaat sektöründe faaliyet gösteren 10 işletmenin 1'ine, enerji sektöründe faaliyet gösteren 10 işletmenin 1'ine, gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren 35 işletmenin 2'sine finansal tabloları üzerinde etkisi olduğu görülmüştür. Bu kapsamda, toplam 8 işletmenin standart yürürlüğe girdikten sonraki 2018-2019 yılları baz alınarak Ergüden (2020a)'in çalışmasında yer alan içerik analizi soruları ile işletmelerin finansal tablo ve dipnotları incelenmiştir. Sonuç olarak, haberleşme (telekomünikasyon) sektöründe faaliyet gösteren iki işletmeninde finansal tablo ve dipnotlarında standart getirisi olan unsurların tamamına yakınına uyguladıkları görülürken, enerji sektöründe faaliyet gösteren işletmenin finansal tablo ve dipnotlarında genel itibariyle standardın getirilerinin mevcut olmadığı ve uygulamadığı görülmüştür. Bu sonuç, literatürde yer alan TFRS 15'den en çok etkilenen sektörün haberleşme (telekomünikasyon), en az etkilenen sektörün ise enerji olduğu açıklamasını doğrulamaktadır.

İşletmelerin kârlılık seviyeleri işletme sahipleri ve yatırımcılar için önemli göstergelerden biridir. Bu sebeple çalışmanın devamında işletmelerin standardın uygulama öncesi ve sonrası dönem olan 2017-2018 ve 2019 yılı finansal tabloları esas alınarak brüt kâr marjı, net kâr marjı ve satılan malın maliyetinin net satışlara oranları hesaplanmıştır. Sonuç olarak, standardın uygulanma öncesi dönem olan 2017 yılından, standart yürürlüğe girince işletmelerin 2018 veya 2019 yılı finansal tablolarına etkisi olabileceği doğrultusunda haberleşme (telekomünikasyon), sektöründe yer alan Türk Telekomünikasyon A.Ş. finansal tablolarından hesaplanan kârlılık oranlarında, satılan mal maliyetinin net satışlara oranında ki azalma (olumlu) dışında diğer kârlılık oranlarında artış meydana gelmiştir. Turkcell

İletişim Hizmetleri A.Ş.'nin brüt kâr marjı oranında azalma, net kâr marjı oranında ise 2017'den 2018'e geçişte azalışa geçmişken 2019 yılı itibariyle artış yaşamıştır. Satılan mal maliyetinin net satışlara oranında ise her üç dönemde yükseliş meydana gelmiştir. Gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren, Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., brüt ve net kâr marjı oranlarında 2017 yılından 2018 yılına geçişte azalış yaşarken, 2018 yılından 2019 yılına geçişte artış yaşamıştır. Satılan malın maliyetinin net satışlara oranında ise 2017 yılından 2018 yılına geçişte artış yaşarken 2018 yılından 2019 yılına geçişte ise düşüş yaşamıştır. Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ise 2017, 2018 ve 2019 yıllarına geçişte brüt kâr marjı oranında düşüş yaşarken satılan malın maliyetinin net satışlara oranında artış yaşamıştır. Net kâr marjı oranında ise 2017 yılından 2018 yılına geçişte artış yaşarken 2019 yılına geçişte azalış yaşamıştır. İnşaat sektöründe faaliyet gösteren Edip Gayrimenkul Yatırım, Sanayi ve Ticaret A.Ş. brüt kâr marjı oranında düşüş meydana gelirken, diğer kârlılık oranlarında ise artış meydana gelmiştir. Ulaştırma ve depolama sektöründe faaliyet gösteren Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.'nin brüt kâr marjında artış söz konusudur. Türk Hava Yolları A.O.'nda ise 2017'den 2018 yılına geçişte artış meydana gelirken 2018 yılından 2019 yılına geçişte azalma meydana gelmiştir. Türk Hava Yolları A.O.'nın net kâr marjı oranı üç hesap dönemi içinde artış yaşarken, satılan malın maliyetinin net satışlara oranında, 2017 yılından 2018 yılına geçişte azalış, 2019 yılına geçişte ise artış yaşanmıştır. Son olarak enerji sektöründe faaliyet gösteren Enerjisa Enerji A.Ş. brüt kâr marjında 2017 yılından 2018 yılına geçişte artış meydana gelirken, 2019 yılına geçişte bir azalma meydana gelmiştir. Net kâr marjı oranına bakıldığında ise, 2017 yılından 2018 yılına geçişte azalış, 2019 yılına geçişte ise artış meydana gelmiştir. Satılan malın maliyetinin net satışlara oranı her üç yılda da artış görülmüştür. Sektörler arası karşılaştırma yaptığımızda, haberleşme (telekomünikasyon) ve inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kârlılık oranlarının genel itibariyle artış yaşadığı, gayrimenkul ve ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde ise bir tanesinin genel olarak kârlılık oranlarının yükseldiği görülürken diğerinin ise düştüğü görülmüştür. Enerji sektöründe faaliyet gösteren işletmenin ise, net kâr marjı ve satılan mal maliyetinin net satışlara oranında 2019 yılı itibariyle artış yaşadığı brüt kâr marjının ise standart sonrası olan 2018 yılında arttığı 2019 yılı itibariyle de düşüş yaşadığı görülmüştür.

Çalışmada ele alınan işletme sayılarının etkilenme oranları, haberleşme (telekomünikasyon) %100, Gayrimenkul %5,71, İnşaat ve enerji %10, ulaştırma-depolama %28,57 şeklinde olduğu görülmüştür. Gerek bağımsız denetim raporlarının içerik analizi soruları ile incelenmesi gerekse kârlılık analizi sonuçları değerlendirildiğinde TFRS 15'den en fazla etkilenen sektörün haberleşme, en az etkilenen sektörün ise enerji olduğu gözlemlenmiştir. Bu sonuç literatürde yer alan sektörel etki ile ilgili açıklamaları doğrulamaktadır.

Bundan sonra yapılacak çalışmalarda TFRS 15'in etkisi olduğu görülen başka sektörlerle ait işletmelerin bağımsız denetiminden geçmiş finansal tablo ve dipnotları esas alınarak, içerik analizi ve kârlılık oranları yardımıyla standardın başka sektörlerde daha iyi kavranabilmesi amacıyla çalışmalar yapılabilir. Ya da standardın etkisi olduğu sektörlerde standardı uygulayıcılara standardın ne derecede uygulandığı ve doğru kavrandığını ölçmek için anket uygulaması yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akar, Cafer (2019); “*Evaluation Of IFRS 15 Revenue From Contracts With customers,*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul.
- Akkın, Gürkan (2017); “*UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının, TMS 18 (Hasılat) ve TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) Standartlarıyla Karşılaştırmalı Uygulama ve Yorumları,*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- AKSİS (2018); *Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat*, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat>, (Erişim Tarihi: 22.03.2020).
- Aktaş, Rabia ve İ. Deniz Varol (2017); “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 73, s.27-50.
- Al-Shatnawi, H. Mahmoud (2017); “The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15,” *Asian Journal of Finance & Accounting*, Cilt 9, Sayı 1, s.375-395.
- Arabacı, Havva (2017); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama,” *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 3, s.59-66.
- Ataman, Başak ve Hakan Cavlak (2017a); “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS / TFRS) Karşılaştırılması,” *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 2, Sayı 3, s.153-168.
- Ataman, Başak ve Hakan Cavlak (2017b); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel ilkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama,” *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 39, Sayı 2, s. 403-428.
- Atmaca, Metin (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.
- Aurora, Cristina ve Bunea Bontaş (2014); “*New Approaches On Revenue Recognition And Measurement,*” *Management Strategies Journal*, Constantin Brancoveanu University, Cilt 26, Sayı 4, s. 375-382.

- Aydın, Fikriye (2019); “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebeleştirilmesi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Aydın, Nurhan, Mehmet Şen ve Niyazi Berk (2014); *Finansal Yönetim-I*, Anadolu Üniversitesi Basım Yayım, Eskişehir.
- Bacak, B. Muhammed (2020); ‘*TFRS 15 Standardının Sektör Bazında Karşılaştırmalı İncelenmesi*,’ Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- BDO (2017); “IFRS in Practice 2017 IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers,” [https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print_\(1\).pdf.aspx?lang=en-GB](https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print_(1).pdf.aspx?lang=en-GB), (Erişim Tarihi: 28.11.2019).
- Benavides, luis (2015); “Flattening the Revenue Recognition Standard,” https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2597787, (Erişim Tarihi: 11.04.2020).
- Berk, Niyazi (2010); *Finansal Yönetim*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Calayoglu, İrem ve Recep Yılmaz (2016); “TFRS 15’ e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması,” *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, s.18-42.
- Candar, Burak (2019); “*UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Getirdiği Değişikliklerin Değerlendirilmesi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cengiz, Selim ve Büşra Tosunoğlu (2018); “TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları,” *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, s.33-57.
- CPA (2015); “IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers,” https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf, (Erişim Tarihi: 24.12.2019).
- Çalış, E. Yıldırım ve Burcu Hışman (2019); “Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBI FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi,” *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 4, s.355-377.
- Çankaya, Fikret (2007); “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması,” *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 6, s.127-148.

- Coşkun, Selin ve Şule Kırkık (2017); “Changes Of Revenue Standard And Sectoral Effects Within The Framework Accounting And Reporting Standards: A Research On Explanations Of Retail Sector Companies,” <https://paris2017.econworld.org/>, (Erişim Tarihi: 03.02.2021).
- Dalkılıç, A. Fatih (2014); “The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers,” *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, Cilt 4, Sayı 3-4, s.67-84.
- Deloitte (2015a); “Automotive Spotlight New Revenue Recognition Model,” <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/manufacturing/in-mfg-automotivespotlight-revenuerecognitionmodel-noexp.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.10.2019).
- Deloitte (2015b); “Implementing IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers-A Practical Guide To Implementation Issues For The Travel, Hospitality And Leisure Sector,” <https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifrs-15/thl>, (Erişim Tarihi: 19.01.2020).
- Demirkol, Ö. Faruk (2018); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model,” *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, Cilt 6, Sayı 15, s.415-434.
- Duman, F. Ceyda (2007); “18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Durmuş, Veli (2019); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Fason Üretim ve Muhasebe İşlemleri,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Rize.
- Elitaş, Cemal (2020); “A Theoretical Analysis of The Construction Business in the frame of Revenue Standard in TFRS-15 Customer Contracts,” *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Cilt 6, Sayı 2, s.124-140.
- Erdoğan, Haydar A (2019); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörü Açısından Değerlendirilmesi,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ergüden, A. Engin (2020a); “Analysis of Tourism Companies Listed in Istanbul Stock Exchange According to IFRS-15 Standart,” *International Journal of Finance & Banking Studies*, Cilt 9, Sayı 1.
- Ergüden A. Engin (2020b); “Ülkemiz İçin Yeni Finansal Raporlama Standardı,” <https://vergialgi.net/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021).

- Ernst ve Young (2015); “The new revenue recognition standard – technology,” [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Technology:_The_new_revenue_recognition_standard_-_technology/\\$FILE/Applying%20IFRS-Tech-Rev-Jan2015.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Technology:_The_new_revenue_recognition_standard_-_technology/$FILE/Applying%20IFRS-Tech-Rev-Jan2015.pdf), (Erişim Tarihi:25.12.2019).
- Erol, Mikail ve Muhsin Aslan (2017); “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi,” *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 12, s.55-86.
- Fangshu, Zhu (2015); “Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects,” *Research Journal of Management Sciences*, Cilt 4, Sayı 5, s.21-36.
- Forshay, Taylor (2017); “Exploring Revenue Recognition in the Local Community,” <http://digitalcommons.brockport.edu/honors/155>, (Erişim Tarihi: 11.04.2020).
- Gaapweeb (2015); “Is your business prepared for IFRS 15?,” <https://tmdrcorporate.files.wordpress.com/2015/06/the-impact-of-ifrs-155.pdf>, (Erişim Tarihi:11.04.2020).
- Gençoğlu, Ümit. G (2017); “Temel Konularda BOBI FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 76, s.1-24.
- Gökgöz, Ahmet (2018); “IFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı İle Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlanması,” *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Sayı,4.s.45-57.
- Grant Thornton (2015); “Navigating the changes to International Financial Reporting Standards,” https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/markets/_tur/media/ufrsyayinlari/2015_navigating_the_changes_for_cfos.pdf, (Erişim Tarihi:01.12.2019).
- Grant Thornton (2016); IASB and FASB release major new standard on revenue Recognition,” <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/factsheets/grant-thornton---ifrs-news-october-2016.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.12.2019).
- Grant Thornton (2017); “IFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat-Revenue From Contacts with Customers” Standardı’nın Getirdikleri,” <https://www.grantthornton.com.tr/en-guncel/makaleler/ifrs-15-muterilerle-yaplan-sozlemelerden-doan-haslat-standardnn-getirdikleri/>, (Erişim Tarihi:22.03.2020).
- Güdelci, E. Nevzat (2019); “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar,” *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, Cilt 2, Sayı 3, s. 200-214.

- Güleç, Ö. Faruk ve Şener Ergi (2019); “Dünyada ve Türkiye’de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişimi,” *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, s.258-277.
- Güleryüz, Murat (2014); “*Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre İncelenmesi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- GVK (1961); <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.03.2020).
- Haggenmüller, Sascha (2019); “*Revenue recognition under IFRS 15 A critical evaluation of predefined purposes and implications for improvement*,”Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Gloucestershire, Almanya.
- Hazar, B. Hülya (2019); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında Hasılatın Ölçümü ve Olası Sorunlar,” XI. International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series, 9-10 Mart, s.413- 420, Tekirdağ.
- Işık, Yusuf ve Mustafa Kılı (2018); “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBI FRS Kapsamında İncelenmesi,” *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 6, Sayı 6, s.1093-1104.
- İsmail, Hashanah (2014); “The Regulation Of Financial Reporting: IC 15 and Revenue Recognition For Malaysian Property Developers,” *International Journal of Business and Social Science*, Cilt 5, Sayı 13, s.201-205.
- İYMMO (2020); <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/289.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.03.2020).
- Kalmış, Halis ve Feyza Dereköy (2010); “TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, Sayı 1, s.123-145.
- KAP (2020);<http://www.kap.gov.tr/yay/ek/index.aspx>, (Erişim Tarihi:23.11.2020).
- Karababa, A. Gölpek (2018); “Muhasebe Standartları ve Uygulamasına Genel Bir Bakış,” *Türk Sosyal Araştırmaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, s.17-24.
- Karaca, Nevran ve Gökhan Misket (2014); “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları,” *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, s.169-202.
- Karadağ, Nazik (2020); “*İnşaat Muhasebesi Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu, TMS 11 ve TFRS 15 Standartları Açısından İncelenmesi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.

- Karakullukçu, Uğur (2020); “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Petrol ve Gaz Endüstrisi Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Keskin, İ. Ayşe ve Banu Dinçer (2015); “UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama,” *Maliye Finans Yazıları*, Cilt 1, Sayı 103, s. 219-246.
- KGK (2005): “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve,” Kamu Gözetimi Kurumu (kgk.gov.tr), (Erişim Tarihi: 02.03.2020).
- KGK (2017); “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı,” https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF, (Erişim Tarihi: 19.03.2020).
- KGK (2018); “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve,” Kamu Gözetimi Kurumu (kgk.gov.tr), (Erişim Tarihi: 02.03.2020).
- Khamis, M. Amr (2016); “Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt,” *Proceedings of 35th International Business Research Conference*, 30-31 Mayıs, Dubai, s.1-18.
- Kocamaz, Hilal (2012); “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci,” *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, s.105-120.
- Koçman, Rugeyya (2020); “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Haberleşme Sektörüne Etkileri: Borsa İstanbul Kapsamında İncelenmesi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Konukcu, Ömer (2019); “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Sağlanan Hasılat Standardı ve Bir Uygulama*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Köse, Yasemin, Saban, Metin ve Murat genç (2019); “License of Intellectual-Industrial Property and Accounting In The Scope of TFRS-15,” *V. International Symposium on Accounting and Finance*, <https://www.researchgate.net/publication/334050832>, (Erişim Tarihi: 01.11.2020).
- KPMG (2014); “First Impressions: Revenue From Contracts With Customers,” <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/firstimpressions/Documents/First-Impression-Revenue-2014.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.12.2019).

- KPMG (2016); “IFRS 15 Revenue-Its Time To Engage,” <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/first-impressions-revenue-IFRS15-apr16.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.12.2019).
- Levanti, D. Adrian (2020); “*Applicability Of IFRS 15 Principles For The Banking Industry:AN Analysis with Reference To The Credit Institutions in Romania,*” Ecoforum Journal, Cilt 6, Sayı 2.
- Lolanda, De sa Silva (2017); “An evaluation of the impact of IFRS 15 on JSE-Listed companies,” <https://hdl.handle.net/10539/26838>, (Erişim Tarihi: 01.11.2020).
- Mahmutova, Silvia (2020); “IFRS 15 Examples: How IFRS 15 Affects Your Company,” <https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-examples/>, (Erişim Tarihi: 08.01.2020).
- Mattei, Giorgia ve Niccolo Paoloni (2019); “*Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures’ Study,*” *International Journal of Business and Management*, Cilt 14, Sayı 1, s. 169-179.
- Maxime, Peters (2016); “The new IFRS 15 standard: Implementation challenges for Belgian companies,” <http://hdl.handle.net/2268.2/1243>, (Erişim Tarihi: 12.10.2019).
- Mert, Hüseyin ve Ece Baş (2017); “TMS 18 ‘hasılat’ ve UFRS 15 ‘Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat’ Standardlarının Faktoring İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 52, s.35-56.
- Napier, J. Christopher ve Christian Stadler (2020); “*The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers,*” *Accounting and Business Research*, Cilt 50, No 5, s.474–503.
- Oncioiu, Ionica ve Alin-Eliodor Tănase (2016); “*Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice,*” *Business Administration and Business Economics*, Sayı 2, Cilt 35.
- Oyedokun, Godwin Emmanuel (2016); “Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15,” <https://ssrn.com/abstract=2912250>, (Erişim Tarihi: 11.04.2020).
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2018); *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özerhan, Yıldız ve Banu Sultanoğlu (2019); “Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, s.15-32.

- Özerhan, Yıldız, Beyhan Marşap ve S. Sebahat Yanık (2015); “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standartının İrdelenmesi,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 17, Sayı 2, s. 193-226.
- Özsas, Utku (2016); “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standart Taslağının İncelenmesi ve İnşaat Sektörüne İlişkin Örnek Uygulama,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.
- PWC (2014); “IFRS 15: Implementation Challenges,” <https://docplayer.net/12348777-Ifrs-15-implementation-challenges.html>, (Erişim Tarihi: 25.01.2021).
- PWC (2016); “2016 Revenue recognition survey, Readiness update, impacts and remaining challenges,” <https://www.pwc.com/us/revrec>, (Erişim Tarihi: 05.10.2019).
- PWC (2018); “BOBİ FRS Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları,” <https://www.pwc.com.tr/tr/Etkinlik/17platform/sunumlar/bobi-frs.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.03.2020).
- PWC (2019); “Revenue from contracts with customers,” <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accountingguides/pwc-revenue-recognition-global-guide.pdf>, (Erişim Tarihi: 28.11.2019).
- Richard, Nsiah (2017); “IFRS 15: Revenue Recognition From Contracts With Customers,” <https://www.researchgate.net/publication/321304623>, (Erişim Tarihi: 03.02.2021).
- Saban, Metin, Serhan Gürkan ve Hakan Vargün (2019); “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama,” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 12, Sayı 1, s.43-64
- Saraç, Mehmet (2015); “Finansal Yönetim,” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, <https://studylibtr.com/doc/1056711/>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).
- Sayın, K. Şevket ve A. Kürşat Merter (2017); “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği,” *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, Cilt 4, Sayı 13, s. 63-95.
- Soysal, Şirin ve H. İpek Arkaya (2012); “Ufuktaki Yenilik: Hasılat Standartları Değişiyor,” *KPMG Gündem Dergisi*, Sayı 10, s.70-71.
- Şavlı, Tuba (2016); *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*, Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, İstanbul.

- Şeker, Nazife (2018); “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı İle Finansal Raporlama Standartları (TFRS 15- BOBI FRS) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama,*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı, İstanbul.
- TDK (2020); “<https://sozluk.gov.tr/?kelime=HASILAT>,” (Erişim Tarihi: 28.02.2020).
- TFRS-15 (2016); “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı*,” https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 27.11.2019).
- TMS-11 (2005); “*TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı*,” <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.11.2019).
- TMS 18 (2005); “*TMS 18 Hasılat*,” <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.12.2019).
- Tong, T. Liong (2014); “*A Review Of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers*,” [http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-0915%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file_path=pdf](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-0915%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf), (Erişim Tarihi: 28.11.2019).
- Tysiac, Ken (2014); “*FASB, IASB Release Historic Revenue Recognition Standard*,” <https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/may/201410215.html>, (Erişim Tarihi: 25.11.2020).
- TTK (2011); <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.03.2020).
- Usul, Hayrettin ve M. Sami Öztürk (2019); “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin İncelenmesi*,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 24, Sayı 4, s.1157-1166.
- Valle, Jon de los Santos (2020); “*Implementation Of The New International Accounting Standard On Revenue Recognition in The Telecommunications Industry*,” <http://hdl.handle.net/10810/40646>, (Erişim Tarihi: 31.10.2020).
- Varol, İ. Deniz (2016); “*Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Yorum ve Uygulamaları*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- VUK (1961); <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.03.2020).

- Yaman, Eyüp (2020); “*Telekomünikasyon Firmaları TFRS 15 Uygulamalarının Değerlendirilmesi,*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara.
- Yesirlioğlu, Seda (2019); “*Hasılatın TFRS 15- Türk Vergi Mevzuatı ve BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama,*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yıkılmaz, Seyfi (2014); “*Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma,*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Yılmaz, Duygu Ü. (2019); “*Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Uygulama Örneği,*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yücenurşen, Mehmet, Ali. A. Peker, İbrahim Apak ve Yusuf Polat (2014); “*TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar,*” *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, s.1-8.

ÖZ GEÇMİŞ

İlk, orta ve lise eğitimimi Zonguldak'ta tamamladım. 2013 yılında Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri bölümünü kazandım. 2017 yılında mezun olduktan sonra, 2018 yılında Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi'nde Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümünde yüksek lisans eğitimime başladım.

