

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN
HASILAT STANDARDININ
PETROL VE GAZ ENDÜSTRİSİ ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Uğur KARAKULLUKCU

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Doç.Dr. Nevran KARACA

AĞUSTOS – 2020

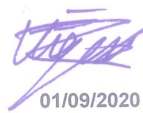
Uğur Karakullukçu tarafından hazırlanan “**TFRS 15** Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Petrol ve Gaz Endüstrisi Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi” başlıklı bu tez, 21/08/2020 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Nevran Karaca
Sakarya Üniversitesi

Jüri Üyeleri: Doç. Dr. Nevran Karaca
Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Şule Yıldız
Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Şuayyip Doğu Demirci
İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ İŞLETME ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa : 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	: Uğur KARAKULLUKCU	
Öğrenci Numarası	: Y176004102	
Enstitü Anabilim Dalı	: İŞLETME	
Enstitü Bilim Dalı	: MUHASEBE VE FİNANSMAN	
Programı	: ☒ YÜKSEK LİSANS ☐ DOKTORA	
Tezin Başlığı	: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Petrol ve Gaz Endüstrisi Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi	
Benzerlik Oranı	: % 14	
İŞLETME ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,		
☐ Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.  01/09/2020 İmza		
☐ Sakarya Üniversitesi Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafıma yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim. /...../20..... İmza		
Uygundur		
Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Doç. Dr. Nevran KARACA Tarih: 01/09/2020 İmza: 		
☐ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR EYK Tarih ve No:	Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	

ÖNSÖZ

Tezimin hazırlanması aşamasında, bilgi ve deneyimlerini benimle paylaşan, çalışmamı titizlikle takip ederek katkılarını esirgemeyen, motive edici davranışlarıyla bana destek olan, değerli danışmanım Doç. Dr. Nevran KARACA'ya teşekkürlerimi sunarım. Çalışmam boyunca ilgi ve desteklerini esirgemeyen dayım İbrahim ÇİFTÇİ, kuzenim Burak ÇİFTÇİ ve tüm arkadaşlarıma teşekkür ediyorum. Son olarak hayatımın her anında maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen tüm zorluklara karşı yanımda olan en büyük dayanağım olan aileme teşekkürü bir borç bilirim. Çalışmanın muhasebe literatürüne ve tüm ilgililere katkı sağlamasını temenni ediyorum.

Uğur KARAKULLUKCU

31.08.2020

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ.....	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	vii
ÖZET.....	viii
ABSTRACT	ix

GİRİŞ	1
-------------	---

BÖLÜM 1: TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

STANDARDI	4
-----------------	---

1.1 TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Oluşum Süreci.....	4
1.2 Standardın Amacı	8
1.3 Standardın Kapsamı.....	9
1.4 Beş Aşamalı Model Yaklaşımı.....	9
1.4.1 Birinci Aşama: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması	10
1.4.1.1 Sözleşme Birleşmeleri.....	11
1.4.1.2 Sözleşme Değişiklikleri.....	12
1.4.2 İkinci Aşama: Sözleşmede Yer Alan Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi	14
1.4.3 Üçüncü Aşama: İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....	15
1.4.3.1 Değişken Bedel	17
1.4.3.2 Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlanması	18
1.4.3.3 Paranın Zaman Değeri	19
1.4.3.4 Nakit Dışı Bedel	19
1.4.3.5 Müşteriye Ödenebilir Bedel.....	19
1.4.4 Dördüncü Aşama: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	21
1.4.4.1 Bağımsız Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması.....	21
1.4.4.2 İndirimlerin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	24
1.4.4.3 Değişken Bedelin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	25
1.4.4.4 Sözleşme Başlangıcından Sonra İşlem Fiyatında Meydana Gelen Değişiklikler.....	25

1.4.5 Beşinci Aşama: Edim Yükümlülükleri Yerine Getirildikçe Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	26
1.4.5.1 Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri	27
1.4.5.2 Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri	29
1.5 Sözleşme Maliyetleri.....	29
1.5.1 Sözleşme Yapmanın İlave Maliyetleri.....	30
1.5.2 Bir Sözleşmenin Yerine Getirilmesi İçin Katlanılan Maliyetler	31
1.5.3 Sözleşme Maliyetlerinden Kaynaklanan Varlıkların İtfa Edilmesi.....	32
1.5.4 Sözleşme Maliyetlerinden Kaynaklanan Varlıklarda Değer Düşüklüğü	33
1.6 Özellikli Konular	34
1.6.1 Garantiler.....	34
1.6.2 İade Hakları	34
1.6.3 Konsinye Anlaşmaları	36
1.6.4 Hediye Kartlar veya Kuponlar	37
1.6.5 Yenileme Seçenekleri.....	38
1.6.6 Lisans Düzenlemeleri.....	38
1.6.7 İade Edilmeyen Ön Ödemeler ile İlgili Düzenlemeler	41
1.6.8 Faturala ve Elde Tut Düzenlemeleri	42
1.6.9 Müşteriden Yeniden Satın Alma Düzenlemeleri	43
1.7 Hasılatın Finansal Tablolarda Sunumu ve Açıklanması Gereken Hususlar	45
1.7.1 Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Hususlar	45
1.7.1.1 İşletmelerin Müşterileriyle Yapmış Olduğu Sözleşmeler	47
1.7.1.2 Hasılatın Ayrıştırılmasına Yönelik Açıklamalar	47
1.7.1.3 Sözleşme Bakiyelerine İlişkin Açıklamalar.....	48
1.7.1.4 Edim Yükümlülüklerine İlişkin Açıklamalar.....	50
1.7.1.5 Standardın Uygulanmasına İlişkin Önemli Yargıların Açıklanması	51

BÖLÜM 2: TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ PETROL VE GAZ ENDÜSTRİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	53
2.1 Petrol ve Gaz Endüstrisine Genel Bir Bakış	53
2.2 TFRS 15'in Sektörel Etkileri	53
2.3 Petrol ve Gaz Endüstrisi Faaliyetleri.....	54

2.4	Sektöre İlişkin Kritik Muhasebe Konuları.....	56
2.4.1	Rezervler ve Kaynaklar.....	56
2.4.2	Arama ve Değerlendirme	57
2.4.3	Geliştirme Harcamaları	57
2.4.4	Hasılat Tanıma	57
2.4.5	Emisyon Ticaret Planları.....	57
2.5	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Petrol ve Gaz Dağıtım Endüstrisi Üzerindeki Etkileri	58
2.5.1	Ortaklarla Yapılan Karmaşık Düzenlemeler	59
2.5.2	İmtiyaz Sistemleri.....	59
2.5.3	Üretim Paylaşım Düzenlemeleri.....	60
2.5.4	Ürün Değişimleri.....	61
2.5.5	Petrol ve Gaz Çıkarımında Ortaya Çıkan Dengesizlikler	61
2.5.6	Üretim ve Satışa Dayalı Telif Hakları	62
2.5.7	Aracı İlişkileri	62
2.5.8	Mal Bedeli, Sigorta, Taşıma (CIF) ve Gemide Masrafsız Teslim (Free On Board).....	63
2.5.9	Geçici Fiyatlandırma Düzenlemeleri.....	65
2.5.10	Al veya Öde Anlaşmaları.....	65
2.5.11	Sadakat ve Ödül Programları.....	66
2.5.12	Uzun Vadeli Satış Anlaşmaları.....	67
2.5.13	Önemli Finansman Unsurları	67
2.5.14	Birden Fazla Ürün veya Hizmet İçeren Sözleşmeler	68
2.5.15	Açıklama Gereklikleri.....	68

BÖLÜM 3: TFRS 15 KAPSAMINDA PETROL VE GAZ DAĞITIM ENDÜSTRİSİNE İLİŞKİN UYGULAMALAR..... 69

3.1	Standardın Beş Aşamasını Kapsayan Örnek Uygulama	69
3.2	Yazılı Olarak Onaylanmayan Bir Sözleşmenin Varlığının Değerlendirilmesi	72
3.3	Sözleşmenin Tanımlanması	72
3.4	Sözleşme Değişikliği.....	73
3.5	Ürünü Kullanmadan Önce Depolayacak Bir Müşteriye Ham Petrol Satışı	73

3.6 Doğal Gaz Santralinde Kullanılmak Üzere Bir Hizmet Kuruluşuna Doğal Gaz Satışı	74
3.7 Beklenen Değer Yöntemi	74
3.8 Değişken Bedelin Tahmini	75
3.9 Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Yükümlülüğünün Ölçülmesi	76
3.10 Garantili Bir Ürünün Satışı	77
3.11 İşletmenin Müşteriye Sağladığı Garanti Hizmetinin Ayrı Edim Yükümlülüğü Oluşturup Oluşturmadığının Değerlendirilmesi	78
3.12 İade Hakkı Tanınan Sözleşmeler	78
3.13 Hediye Kartlara Tanımlanan Puanların Kullanımı	80
3.14 İşletmenin Bir Müşteriye İsim Hakkı Lisansı Vermesi	81
3.15 İade Edilmeyen Ön Ödeme Ücretleri	81
3.16 Al Ya da Öde Düzenlemesi	82
3.17 Hasılatın Ayrıştırılmasına İlişkin Nicel Açıklama	83
3.18 Gemide Teslim (Free On Board) Düzenlemesinde Hasılat Tanıma Zamanlaması	84
3.19 Sözleşme Maliyetleri	85
3.20 Paranın Zaman Değeri	85
3.21 TFRS 15 Standardının İlk Defa Uygulanması	87
SONUÇ	88
KAYNAKÇA	91
ÖZGEÇMİŞ	96

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
CIF	: Cost Insurance and Freight
COCO	: Company Owned, Company Operated
CODO	: Company Owned, Dealer Operated
DODO	: Dealer Owned, Dealer Operated
FASB	: Financial Accounting Standards Board
FOB	: Free on Board
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
Md.	: Madde
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US- GAAP	: United States-Generally Accepted Accounting Principles

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: IAS 18 Hasılat Standardı ile IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Karşılaştırması.....	7
Tablo 2: Hasılat Standardının Yıllar İtibariyle Türkiye’deki Gelişimi	8
Tablo 3: Zaman İçinde Yerine Getirilen Edimlerin, Edimin Tamamen Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçümüne İlişkin Yöntemler.....	28
Tablo 4: Beş Aşamalı Modelin Sektörler Üzerindeki Etkisi.....	54
Tablo 5: Petrol ve Gaz Sektörüne İlişkin Kritik Muhasebe Konuları	56
Tablo 6: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	70
Tablo 7: İşlem Fiyatının Ürün ve Hediye Puanlara Dağıtımı	80



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 : TFRS 15’ De Yer Verilen Beş Aşamalı Model.....	10
Şekil 2 : İşlem Fiyatını Belirlerken Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar.....	16
Şekil 3 : Değişken Bedel ve Hasılatın Sınırlandırılması	18
Şekil 4 : Müşteriye Ödenecek Bedelin Hesaplanmasına İlişkin Özet Bilgiler	20
Şekil 5 : Bağımsız Satış Fiyatının Belirlenmesi	22
Şekil 6 : TFRS 15 Kapsamında Sözleşme Maliyetleri	30
Şekil 7 : Sözleşme Maliyetlerinin Hangi Standartta Raporlanacağı.....	32
Şekil 8 : Lisansların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Genel Çerçeve	39
Şekil 9 : İade Edilmeyen Ön Ödemelerin Muhasebe İşlemlerine Etkisi	42
Şekil 10: Forward ve Alım Opsiyonuna İlişkin Düzenlemelerin Özetlenmiş Muhasebeleştirilme Süreci.....	44
Şekil 11: Satım Opsiyonuna İlişkin Düzenlemelerin Özetlenmiş Muhasebeleştirilme Süreci	45
Şekil 12: Müşteri Sözleşmelerinde Açıklanması Gereken Hususlar.	47

Tezin Başlığı: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Petrol ve Gaz Endüstrisi Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi

Tezin Yazarı: Uğur KARAKULLUKCU

Danışman: Doç. Dr. Nevran KARACA

Kabul Tarihi: 21.08.2020

Sayfa Sayısı: ix(ön kısım)+ 96 (tez)

Anabilim Dalı: İşletme

Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman

İşletmelerin olağan faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu hasılat, işletme performansının belirlenmesinde en önemli finansal tablo unsurlarından birisidir. İşletme tarafından ilgili hasılat tutarlarının doğru tutarlar üzerinden ve doğru zamanda finansal tablolarda raporlanması yapılacak olan performans analizleri üzerinde son derece etkili olacaktır.

IASB tarafından Mayıs 2014’te yayımlanan IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat “Revenue from Contracts with Customers” standardı, işletmelerin müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmelerden kaynaklı gelirler için finansal raporlamaya ilişkin esasları içermekte ve daha önce yayımlanan IAS 18 Hasılat standardındaki bazı belirsizlik ve yetersizlikleri ortadan kaldırmış olup hasılatın finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin birçok rehberlik içermektedir. Hasılatın tanınmasında izlenen ilke ve yöntemler üzerinde etkili olacak olan standart, birçok sektör üzerinde değişken etkilere sahip olmaktadır. Bu sektörlerden birisi de petrol ve gaz endüstrisidir.

Sermaye yoğunluğu yüksek olan petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren işletmeler müşterileri ile karmaşık sözleşme düzenlemelerine girmektedirler. İşletmelerin bu tür sözleşmelerden doğan hasılatın tanınma zamanlaması ve ilgili hasılat tutarlarını hesaplaması üzerinde IFRS 15’in birçok etkisi olmaktadır. Ayrıca üretim paylaşım düzenlemeleri, ürün değişimleri, üretim ve satışa dayalı telif hakları, gemide masrafsız teslim (FOB) gibi petrol ve gaz sektörüne özgü konular üzerinde de IFRS 15’in birçok etkisi söz konusudur.

Bu çalışmada, IFRS 15’in hasılatın ölçümüne ilişkin getirmiş olduğu beş aşamalı model çerçevesinde, sektöre özgü konuların finansal raporlamaya dair etkilerinin örnek uygulamalar çerçevesinde açıklanması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: IFRS 15, TFRS 15, Hasılat, Beş Aşamalı Model, Petrol ve Gaz Endüstrisi.

Title of the Thesis: Assessment of the Impact of the Revenue Standard from TFRS 15 Customer Contracts on the Oil and Gas Industry

Author: Uğur KARAKULLUKCU

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Nevran KARACA

Date: 21.08.2020

Np: ix(pre text)+ 96 (main body)

Department: Business Administration

Subfield: Accounting and Finance

The revenue that businesses have obtained as a result of their ordinary activities is one of the most important financial statements in determining the performance of the business. It will be extremely effective on performance analysis, which will be reported in the financial statements at the right time and at the right time by the entity.

The IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers” standard published by IASB in May 2014 contains the principles regarding financial reporting for the revenues arising from the contracts that businesses have with their customers, and has eliminated some uncertainties and inadequacies in the IAS 18 Revenue standard that was previously published. It contains many guidance. The standard, which will have an impact on the principles and methods of identification of the disease, has varying effects on many sectors. One of these sectors is the oil and gas industry.

Enterprises operating in the oil and gas industry with a high capital density enter into complex contractual arrangements with their customers. The IFRS 15 has many effects on the recognition timing of the revenue arising from such contracts and the calculation of the related revenue amounts. In addition, IFRS 15 has many effects on issues such as production sharing arrangements, product changes, copyrights based on production and sales, and on-board delivery (FOB).

In this study, it is aimed to explain the effects of industry-specific issues on financial reporting within the framework of the five-step model of IFRS 15 regarding the measurement of revenue.

Keywords: IFRS 15, TFRS 15, Revenue, Oil and Gas Companies, Five Step Model

GİRİŞ

İşletmelerin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetlerin müşterilere devri sonucunda elde ettiği gelir olan hasılat, en önemli finansal tablo unsurlarından birisi olup, hasılatın doğru tutarlarda ve doğru zamanda finansal tablolara alınması hem işletme performansının belirlenmesinde hem de işletme performansına ilişkin yapılacak analizler üzerinde son derece etkili olacaktır.

Küreselleşen dünya ekonomisine ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak uluslararası yatırımların artması paralelinde, şirketlerin sunmuş oldukları finansal tabloların karşılaştırılabilir ve tutarlı olması finansal tablo kullanıcıları açısından büyük bir önem arz etmektedir. Ülkelerin benimsemiş olduğu muhasebe uygulamalarının farklılığı finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasının önüne geçmiş, aynı standartlar çerçevesinde sunulacak finansal tablolara ihtiyaç duyulmuştur. Dünya’da ortaya çıkan bu ihtiyaca çözüm üretmek ve ortak bir dil oluşturmak amacıyla 1973 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve bu komitenin bir uzantısı şeklinde 01 Nisan 2001 tarihinde IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuş olup, bağımsız bir düzenleyici otorite olarak kurul, bugüne kadar birçok standart yayımlamıştır. Kurul tarafından yayımlanan standartlardan birisi olan IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olan IAS 18 Hasılat ve IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarının yerine geçerek hasılatın gerçekleşme zamanı ve tutarının tespitine ilişkin birçok uygulama yeniliği getirmiştir.

Hasılatın, şirket finansal tablolarında hangi zamanda ve hangi tutarlar üzerinden raporlanacağına dair birçok uygulama yeniliği getiren IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat) standardı, hasılatın finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin beş aşamalı bir model ortaya koymuştur. Bu aşamalar; müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması, sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, işlem fiyatının belirlenmesi, işlem fiyatının sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerine dağıtılması ve edim yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılatın raporlanmasıdır. Hasılatın ölçümüne ve raporlanmasına ilişkin olarak sunulan bu model esas itibarıyla mal veya hizmetlerin müşteriye devrine dayalı olup işletmeler her bir aşamayı müşterileriyle yapmış olduğu tüm sözleşmelere uygulayacaktır.

TFRS 15'in uygulamaya getirmiş olduğu yenilikler petrol ve gaz endüstrisi başta olmak üzere birçok sektör üzerinde etkili olmuştur. Bu çalışmanın konusunu oluşturan petrol ve gaz sektöründe faaliyet gösteren işletmeler çoğu zaman sektörün doğasından kaynaklanan karmaşık sözleşme düzenlemelerine girmektedirler. Bu işlemler, gelecekteki üretim, acentelik düzenlemeleri, taşıma hizmetleri, geçici olarak fiyatlandırılan emtia satış sözleşmeleri ve uzun vadeli alma veya ödeme düzenlemelerine dayanan diğer kuruluşlarla ortaklıkları ve düzenlemeleri içermektedir. Fiyatlandırma ve teslimata ilişkin ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi de standarttan etkilenmektedir. Ayrıca TFRS 15 ile birlikte işletmelerin finansal tablolarında açıklanması gereken hususlarda da önemli bir artış olması standardın bu sektör için önemini artırmaktadır.

Çalışmanın Konusu ve Önemi

Çalışmada TFRS 15 kapsamında hasılatın ölçümüne ve raporlanmasına ilişkin genel ilke ve esaslar ele alınmış olup, hasılatla ilişkin yapılması gereken işlemlerin ve standardın petrol ve gaz sektörü üzerindeki etkilerinin sektöre özgü örnekler çerçevesinde açıklanması hedeflenmiştir. Zira Petrol ve gaz sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, standart çerçevesinde yapacakları işlemler sonucunda ilgili hasılat tutarlarını finansal tablolarında doğru zamanda ve doğru tutarlar üzerinden raporlaması petrol ve gaz sektörünün ekonomideki büyüklüğü dikkate alındığında büyük bir öneme sahiptir.

Standartta ilişkin literatür incelendiğinde, TFRS 15 standardına ilişkin olarak yapılan akademik çalışmaların çoğunlukla genel açıklamalar ile sınırlı kaldığı, standardın sektörel etkilerinin ön planda olduğu çalışma sayısının az sayıda olduğu görülmüştür. Ayrıca literatürde standardın petrol ve gaz sektörü üzerine etkilerinin incelendiği çalışmalar sınırlı sayıda olup bu sektörde sözleşme yapılarının ve hasılatın tanınmasına ilişkin hususların karmaşık yapıda olmasından ve sektörde faaliyette bulunan işletmelere fayda sağlaması açısından bu konuda detaylı çalışmalara ihtiyaç olabileceği sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın Amacı

Çalışmada hasılatın ölçümüne ilişkin beş aşamalı model çerçevesinde yeni bir rehberlik sunan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının petrol ve gaz sektörü

üzerindeki etkilerinin örnek uygulamalarla açıklanması, böylece bu sektör için özellikli olan işlemlerin finansal raporlara etkisinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada literatür tarama yöntemi kullanılmış olup TFRS 15 standardına ilişkin hasılatın tanınması ile ilgili kitap, makale, internet dokümanları ile çeşitli tez ve kaynaklardan yararlanılmıştır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı hükümlerinin petrol ve gaz sektörüne etkileri detaylı olarak incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde örnek uygulamalar çerçevesinde standardın petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarına etkileri ortaya konmuştur.

Çalışmanın İçeriği

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde hasılatla ilişkin tanımlara, TFRS 15 standardı kapsamında hasılatın ölçümüne ilişkin genel açıklama ve ilkelere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde TFRS 15 standardının petrol ve gaz sektörü üzerinde etkili olduğu kritik konular ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise standardın petrol ve gaz sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkilerinin ortaya konulması amacıyla uygulama örneklerine yer verilmiştir.

BÖLÜM 1: TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

TFRS 15 işletmelerin müşterileri ile düzenlemiş oldukları sözleşmelerden ortaya çıkan hasıllara ilişkin nakit akışlarının tutarı, hasılatın finansal tablolarda sunumunun zamanlaması veya belirsizliklerine ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına açık ve şeffaf bir şekilde raporlanmasına ilişkin ilkeleri içermektedir.

Bu bölümde standardın amacına, kapsamına, standartta yer alan beş aşamalı modele, sözleşme maliyetlerine, özellikli konulara ve hasılatın finansal tablolarda sunumuna ilişkin hususlara yer verilmiştir.

1.1 TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Oluşum Süreci

TFRS 15 hasılatı “*İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir*” şeklinde tanımlamıştır (TFRS 15, 2014: EK A). Olağan faaliyetler kavramı kavramsal çerçevede ve TFRS 15'te tanımlanmadığından, işletmelerin olağan faaliyetlerinin kapsamını kendileri belirleyeceklerdir. Çoğu işletme, olağan faaliyetlerini temel iş operasyonları olarak kabul etmektedir (Loftus vd., 2018: 606).

Hasılat, işletmelerin gelir elde etmek amacıyla gerçekleştirmiş oldukları üretim ve satış faaliyetleri sonucu yaratılan mal ve hizmetlerin parasal karşılığını ifade etmektedir. Hasılat işletmelerin paydaşlarına sunmuş olduğu finansal tabloların en önemli kalemlerinden birini oluşturmaktadır. Zira hasılat bir işletmenin en önemli performans göstergesi olup, işletmelerin mali performansını ölçmek adına yapacakları analizlerde doğrudan etkilidir.

Dünya genelinde uygulanan finansal raporlama standartlarında, hasılat tutarının hangi zaman diliminde ve hangi temel şartların gerçekleşmesine bağlı olarak kayda alınacağına ilişkin farklı düzenlemelerin olması ve zaman boyunca satış koşullarında meydana gelen yeniliklerin yayınlanmış olan raporlama standartlarında henüz öngörülememiş olması, uygulamada şirket finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini ve doğrulanabilirliğini etkilemiştir. Bazen standartlarda yer almayan yenilikleri ve gelişmeleri yakalamak adına, standartlar kurulu yeni kurallar ve yorumlar yayınlarak bu sorunu çözmeye çalışmışlardır. Bazı durumlarda da şirketler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki düzenlemelerden yararlanarak sektör uygulamaları geliştirmeye çalışmışlardır (Şavlı,

2016: 19).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), IFRS 15 öncesinde hasılatla ilgili iki standart yayımlamıştır. Bunlar IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve IAS 18 Hasılat standartlarıdır. Ayrıca yayımlanan bu standartların güncelliğini sağlamak amacıyla çeşitli yorumlar yayımlanmıştır. Bunlar ise IFRIC 13 Müşteri Sadakat Programları, IFRIC 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve SIC 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleridir. Kurul tarafından yayımlanan hasılatla ilişkin standartlar ve yorumlar zamanla yetersiz kalmış özellikle çok unsurlu sözleşmelerde ortaya çıkan hasılatın muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına ilişkin belirsizlikler oluşturması yeni bir standardın yayımlanmasını gerekli kılmıştır.

IASB ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB) hasılatın muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına ilişkin ortaklaşa sürdürdükleri proje kapsamında hasılatla ilgili standartların her birinde tutarsızlıklar ve zayıflıklar olduğunu belirlemişlerdir. Standartların birden fazla unsur içeren sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi gibi önemli konularda yetersiz kaldığı sonucuna ulaşmışlardır (BDO, 2019: 7). Bununla birlikte Yeni bir hasılat standardının düzenlenmesinde, mevcut standartların tutarsızlığına ve eksikliğine yönelik yöneltilen eleştirilerin yanı sıra IASB tarafından yayımlanan standartlar ile US-GAAP (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) seti arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırma amacına yönelik olarak IASB ile FASB arasında 2002 yılında imzalanan Norwalk Anlaşması etkili olmuştur. Bu anlaşmadan sonra yapılan ilk çalışma hasılat konusu üzerine olmuştur. Bunun en büyük nedeni ise yürürlükte yer alan mevcut standardın eksikliklerini gidermek ve anlaşılır, kapsayıcı ve karşılaştırılabilir yeni bir standart oluşturmaktır (PWC, 2016: aktaran Ataman ve Cavlak, 2017: 404).

FASB ve IASB hasılatı tanımak için kapsamlı ilkeler içeren ve tek bir hasılat standardı geliştirmek üzere başlatmış oldukları proje ile aşağıda sayılan amaçlara ulaşılması hedeflenmiştir (PWC, 2019: 14):

- Mevcut hasılat tanıma çerçevesindeki tutarsızlıkları ve zayıf yönleri ortadan kaldırmak,
- Hasılatın tanımlanmasına ilişkin sorunları gidermek için daha sağlam bir çerçeve sağlamak,
- İşletmeler, endüstriler, yetki alanları ve sermaye piyasaları arasındaki

karşılaştırılabilirliği iyileştirmek,

- Finansal tablo kullanıcılarına, gelişmiş açıklamalar yoluyla daha yararlı bilgiler sağlamak,
- Standardın hacmini düzene sokarak ve azaltarak finansal tablo hazırlamayı basitleştirmek.

Uzun süren ortak çalışmaların sonucunda Mayıs 2014'te IASB tarafından "IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat "Revenue from Contracts with Customers" standardı yayımlanmıştır. Standart, müşterilerle yapılan sözleşmelerden kaynaklanan tüm gelirler için finansal raporlama esaslarını içermekte olup, hasılatın tanınmasına ilişkin beş aşamalı yeni bir model ortaya koymuştur.

IFRS 15, aşağıda yer alan standart ve yorumların yerini almıştır (Ernst Young, 2017: 7);

- IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- IAS 18 Hasılat,
- IFRIC 13 Müşteri Sadakat Programları,
- IFRIC 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- IFRIC 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- IFRIC 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

Tablo 1'de IASB tarafından daha önce yayımlanan IAS 18 Hasılat standardı ile IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına ilişkin hususlar karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

Hasılat standardına ilişkin meydana gelen söz konusu değişimlere paralel olarak Türkiye'de de IFRS 15 ile uyumlu standart çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmaların sonucunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2016 yılında "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. İşletmeler bu standardı 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde zorunlu olarak uygulamaya başlamış olup, işletmelere dilerlerse standardı erken uygulama imkânı da tanınmıştır (TFRS 15: C1).

Tablo 1: IAS 18 Hasılat Standardı ile IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Karşılaştırması

KONU	IAS 18 HASILAT STANDARDI	IFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI
Amaç	Standartta yer alan işlem ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak.	Finansal tablo kullanıcılarına, hasılat ve nakit akışlarının niteliği zamanlaması, tutarı ve belirsizlikleri hakkında yeterli düzeyde bilginin açıklanması.
Kapsam	Mal Satışları, hizmet Sunumları İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.	Ayrım yerine edim yükümlülüğüne yer verilmiştir. Mal satışları, inşaat sözleşmeleri, hizmet sunumları, fikri mülkiyet hakları, çok unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlamalar, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlarda işletmelere rehberlik etmektedir.
Hasılatın Ölçülmesi	Hasılat gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür.	Hasılat, işlem fiyatının sözleşmede yer alan her bir edim yükümlülüğüne tahsis edilmesiyle ölçülür.
Hasılatın Tanınması	Hasılat aşağıda yer alan 5 koşulun yerine getirilmesiyle tanınır: 1) İşletmenin önemli risk ve getirileri alıcıya devretmesi, 2) İşletmenin satılan mallar üzerinde kontrolünün olmaması, 3) İşletme tarafından ilgili hasılat tutarlarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi, 4) İşletmenin işlem üzerinden ekonomik bir yarar elde etmesinin muhtemel olması, 5) İşletmenin, işleme ilişkin maliyetleri güvenilir şekilde ölçebilmesi.	Sözleşme kapsamında yer alan edim yükümlülüklerine ilişkin kontrolün müşteriye devredilmesiyle zaman boyunca ya da zamanın belirli bir anında tanınır. İşletme hasılatı aşağıda yer alan beş aşamalı model çerçevesinde tanınır: 1) Sözleşmenin belirlenmesi, 2) Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, 3) İşlem fiyatının belirlenmesi, 4) İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması, 5) Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesiyle hasılatın tanınması.

Hasılat standardının yıllar itibariyle Türkiye’deki gelişimi Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Hasılat Standardının Yıllar İtibariyle Türkiye’deki Gelişimi

Yıl	Yapılan Düzenlemeler
1997	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından IAS 18 Hasılat standardı ile uyumlu TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı yayımlandı.
2003	SPK tarafından IAS 18 hasılat standardı ile uyumlu Kısım 5 Hasılat standardı yayımlandı. (2008 yılında Kurul tarafından yayımlanan tüm standartlar yürürlükten kaldırılmıştır.)
2005	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından (TMSK) TMS 18 hasılat standardı yayımlandı.
2016	Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını yayımladı.
2018	TFRS 15 standardının yayımlanması ile birlikte yürürlükte yer alan TMS 18 hasılat standardı yürürlükten kaldırıldı.

Kaynak: Ataman, B., ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2), 407.

1.2 Standardın Amacı

TFRS 15’in amacı, bir işletmenin müşterilerine mal veya hizmet sağlayan sözleşmelerden doğan hasılat ve nakit akışlarının miktarı, zamanlaması ve belirsizliği ile ilgili konularda finansal tablo kullanıcılarına yararlı bilgi sunması için işletmelerin uygulayacağı ilkeleri belirlemektir. Standardın en temel ilkesi ise, işletmenin bir malın veya hizmetin müşteriye devredilmesiyle, mal veya hizmet karşılığında hak kazanmayı beklediği hasılat tutarını tanıması gerektiğidir (PWC, 2019: 23).

Standart işletmelerin hasılat tutarlarını ne zaman ve hangi tutarda tanıyacağını belirlemeleri adına beş aşamalı bir model geliştirmiş ve bu modelin uygulanmasını gerekli kılmıştır. İşletmelerin bu modeli uygulamasıyla müşteriye taahhüt etmiş olduğu mal veya hizmetin kontrolünü müşteriye devrettiği anda hasılat tutarını zamana yayılı olarak veya belirli bir anda tanımalıdır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 195).

Standart, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatla ilişkin muhasebeleştirme gereksinimlerini ortaya koymaktadır. Sözleşmeler, TFRS 16 Kiralamalar standardı gibi diğer TFRS’leri kapsamında olmadığı sürece, müşterilerine mal veya hizmet sağlayan tüm işletmeleri etkilemektedir. Ayrıca standart bir işletmenin müşterilere mal ve hizmet sağlamak için bir sözleşme düzenlemek ve sözleşme şartlarını yerine getirmek

için üstlendiği maliyetlerin muhasebeleştirilmesi hususunda da işletmelere rehberlik etmektedir (Ernst Young, 2017: 7).

1.3 Standardın Kapsamı

TFRS 15, aşağıdakiler hariç olmak üzere işletmelerin müşterileri ile yapmış olduğu tüm sözleşmelere uygulanır (Hm Treasury, 2017: 4):

- IFRS 16 Kiralamalar kapsamındaki kira sözleşmeleri,
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmeleri,
- IFRS 9 Finansal Araçlar, IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, IFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, IAS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve IAS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer nakdi hak ve yükümlülükler,
- Müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak için aynı iş kolundaki işletmeler arasındaki parasal olmayan değişimler (iki petrol işletmesi arasında, farklı konumlardaki müşterilerden gelen talebi yerine getirmek için petrol alışverişi yapmak gibi).

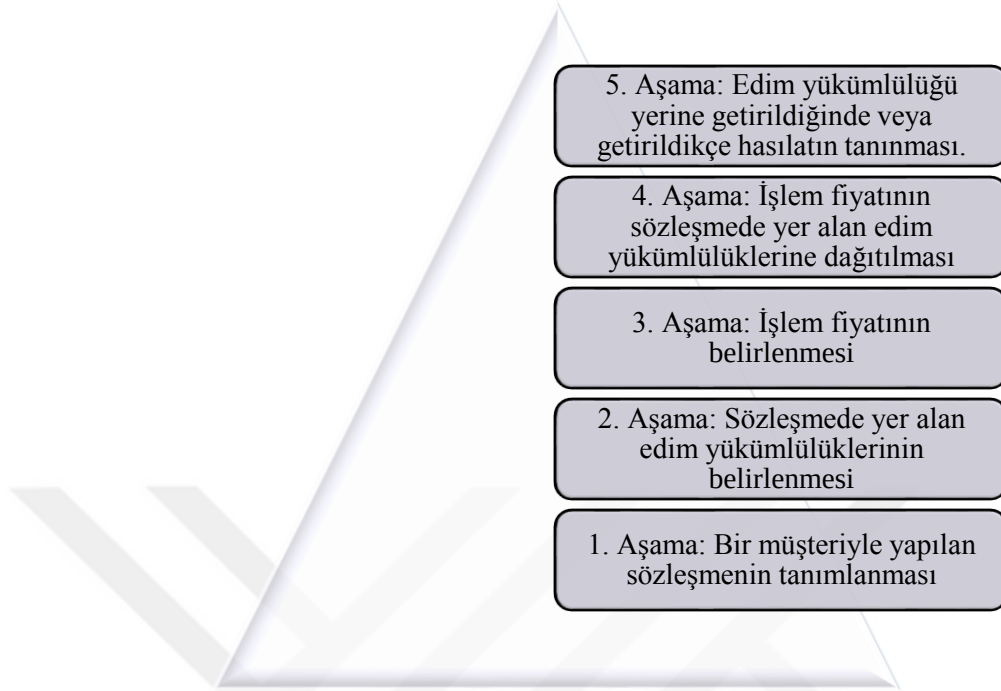
Ayrıca faiz gelirleri, temettü gelirleri, canlı varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve brokerlerin elinde bulundurduğu menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler gibi bir müşteriyle yapılan sözleşmelerden kaynaklanmayan işlemlerden veya olaylardan elde edilen hasılat tutarları TFRS 15'in kapsamına girmemektedir (Özerhan, Marşap, ve Yanık, 2015: 195).

1.4 Beş Aşamalı Model Yaklaşımı

TFRS 15, taahhüt edilen malların veya hizmetlerin müşteriye devredilmesiyle, işletmenin söz konusu mal veya hizmetler karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtacak şekilde hasılat tutarını tanımasını gerekli kılan hasılat modeli sunmaktadır (PKF, 2019: 2).

Standarta göre işletmelerin müşterileriyle mal satışı ve hizmet sunumlarına ilişkin tüm sözleşmelerden kaynaklanan hasılat tutarlarını beş aşamalı model kapsamında mal veya hizmetin kontrolü devredildiği anda zaman içinde veya belirli bir tarihte, işlem fiyatı esasına uygun olarak muhasebeleştirilir (Aktaş, 2017: 5).

Standardın önermiş olduğu beş aşamalı model Şekil 1’de özetlenerek gösterilmiştir.



Şekil 1: TFRS 15’ De Yer Verilen Beş Aşamalı Model

1.4.1 Birinci Aşama: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması

İki veya daha fazla taraf arasında uygulanabilir yasal hak ve yükümlölük oluşturan anlaşmalar “sözleşme” olarak tanımlanmaktadır. Sözleşme, kapsamında yer alan hakların müşteri tarafından talep edildiğı ve satıcının yükümlölüklerini üstlendiğı bir belgedir. Müşteri ise işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bir bedel karşılığında elde etmeyi amaçlayan, sözleşmenin taraflarından birisidir. İşletme sözleşme kapsamında müşteriye mal veya hizmet taahhüdünde bulunurken, müşteri ise bu mal veya hizmetler karşılığında bedel ödemeyi taahhüt etmektedir (Aydın, 2019: 34).

Müşterilerle yapılan bir sözleşmenin TFRS 15 kapsamına girebilmesi için aşağıdaki şartların tamamını karşılaması gerekmektedir (TFRS 15, md.9):

- Sözleşmeye konu olan taraflar sözleşmeyi yazılı, sözlü veya geleneksel ticari uygulamalara uygun bir şekilde onaylamışlardır ve sözleşmede yer alan yükümlölükleri yerine getirme niyetindedirler.
- İşletme, her bir tarafa devredilecek mal ve hizmetlere ilişkin haklarını tanımlayabilmektedir.

- İşletme sözleşme kapsamındaki ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir.
- Sözleşme ticari niteliğe sahiptir. Başka deyişle gelecekteki nakit akışlarının riski, zamanlaması veya miktarının sözleşme sonucunda değişmesi beklenmektedir.
- İşletmenin hak edeceği bedeli tahsil etmesi muhtemeldir.

Sözleşme, sözleşmenin başlangıcında yukarıda sıralanan tüm şartları karşılıyorsa, durum ve koşullarda önemli bir değişiklik olacağına ilişkin bir beklenti söz konusu olmadıkça kriterlere ilişki yeniden değerlendirme yapılması gerekmez. Sözleşme başlangıcında durum ve koşullarda önemli bir değişikliğin söz konusu olması halinde ise, işletme sözleşme şartlarının artık karşılanmadığını tespit ederse, standardın sözleşmeye uygulanması sona erer, ancak önceden tanınmış herhangi bir hasılat tutarını ise iptal etmez (TFRS 15, md.13).

Bir sözleşmenin standart kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini belirleyen şartlardan birisi de müşterinin ödeme yeteneğidir. Eğer müşterinin, satıcı işletmenin hakkı olan tutarı ödeyip ödemeyeceği hususunda ciddi seviyede şüphe varsa, bir sözleşmenin varlığından söz edilemez. Eğer bir sözleşmenin var olduğu tespit edilip hasılat tutarı muhasebeleştirildikten sonra, müşterinin bedeli ödeyememe riskine bağlı olarak alacakların bir değer düşüklüğüne uğraması halinde, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına uygun olarak değer düşüklüğüne ilişkin muhasebeleştirme işlemleri yapılır (PWC, 2016: 4).

1.4.1.1 Sözleşme Birleşmeleri

İşletmeler ticari ilişkilerini devam ettirirken bazı durumlarda aynı müşterilerle veya o müşterinin de dâhil olduğu bir grupla kısa aralıklarda benzer özelliklere sahip sözleşmeler düzenleyebilmektedir. Böyle bir durumda ilgili sözleşmelerin birleştirilmesi ve hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili sonraki aşamaların tek bir sözleşme yapılmış gibi değerlendirilmesi mümkün olabilmektedir (Şavlı, 2016: 31).

Aynı müşteriyle veya müşterinin ilişkili taraflarıyla aynı anda veya yakın bir zamanda yapılan sözleşmeler, aşağıda yer alan şartların mevcut olması halinde işletmeler tarafından iki veya daha fazla sözleşme tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, md.17):

- Sözleşmeler tek bir ticari paket olarak müzakere edilmiştir.

- Bir sözleşmede göz önünde bulundurulması gereken hususlar diğer sözleşmeye bağlıdır.
- Mallar, hizmetler veya malların veya hizmetlerin bazıları tek bir performans yükümlülüğü içermektedir.

1.4.1.2 Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme değişikliği, sözleşmede yer alan tarafların uygulanabilir hak ve yükümlülüklerini oluşturan veya değiştiren mevcut bir sözleşmedeki değişikliktir. Değişiklikler ya orijinal sözleşmenin bir parçası olarak ya da değişikliğin niteliğine bağlı olarak ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir (PWC, 2016: 5).

Bir sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında veyahut her ikisinde taraflar tarafından onaylanan değişikliktir. Bir sözleşmenin değiştirilmesi, sözleşmeye taraf olanların yenilik yaratan ya da tarafların sözleşmedeki yürürlükteki haklarını ve yükümlülüklerini değiştiren bir değişikliği onayladığında gerçekleşir. Orijinal sözleşmede olduğu gibi, sözleşme değişikliği yazılı olarak, sözlü anlaşma ile veya geleneksel ticari uygulamalara uygun bir biçimde onaylanabilir. Sözleşme değişikliği taraflar tarafından henüz onaylanmadıysa, sözleşme değişikliği onaylanıncaya kadar standart hükümlerinin mevcut sözleşmeye uygulanmasına devam edilir (TFRS 15, md.18).

1.4.1.2.1 Sözleşme Değişikliğinin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin müşterileri ile yapmış oldukları sözleşmelerde ortaya çıkan sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıda yer alan kriterlerin sağlanmış olması gerekmektedir (TFRS 15, md.20):

- Farklı bir mal veya hizmetin sözleşme kapsamına dâhil edilmesiyle sözleşme kapsamının genişlemesi,
- Sözleşmede meydana gelecek olan fiyat artışının, kapsama ilave edilen farklı mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarına uygulanacak iskontolar sonucunda bulunacak tutara eşit olması.

1.4.1.2.2 Sözleşme Değişikliğinin Mevcut Sözleşmenin Bir Parçası Olarak Muhasebeleştirilmesi

Sözleşmede yapılan bir değişiklik sözleşmenin ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmesine ilişkin kriterleri karşılamıyor ise önceki sözleşmeden geriye kalan mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesi farklılık arz edecektir. Bu mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde sözleşme değişikliğinden önce teslim edilenler ile sözleşme değişikliğinin gerçekleştiği tarihten itibaren henüz teslim edilmeyen mal veya hizmetler arasındaki ilişki değerlendirilerek işlem yapılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 129).

İşletme yukarıda yer verilen sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirme kriterlerinden yapılan değişiklik birtakım şartlara bağlı olarak finansal tablolara üç farklı şekilde alınır (Şavlı, 2016: 32):

- Sözleşme değişikliğinin yapıldığı tarihe kadar müşteriye teslim edilen mallar veya hizmetler sözleşmeden geriye kalan mal ve hizmetlerden ayrıştırılabiliyorsa ilk sözleşmenin iptal edildiği ve onun yerine yeni bir sözleşme yapıldığı varsayılarak işlem yapılır. İlk sözleşme bedelinden henüz müşteriye teslim edilmemiş mal veya hizmetlere isabet eden tutar ile sözleşme değişikliği dolayısıyla meydana gelen fiyat artışı toplanarak yeni sözleşme bedeli tespit edilir.
- Sözleşme değişikliğinin yapıldığı güne kadar müşteriye teslim edilen mal veya hizmetler, sözleşmeden geriye kalan mal veya hizmetlerden ayrıştırılabilir nitelikte değilse, yapılan değişiklik mevcut sözleşmenin parçası olarak değerlendirilir. Değişikliğin yapıldığı tarihten önce yerine getirilmiş taahhütler dâhil olmak üzere, tüm hesaplamalar değişikliği de içerecek şekilde toplam bedel üzerinden yapılacak olup bu hesaplama uygun olarak hasılat tutarında düzeltmeler yapılacaktır.
- Sözleşme değişikliğinin yapıldığı tarih itibarıyla önceki sözleşmeden geriye kalan henüz müşteriye teslim edilmemiş mal veya hizmetler hem daha önce verilen hizmet ve devredilen mallardan ayrıştırılabilir hem de ayrıştırılamaz kalemler içeriyorsa bu durumda değişiklikle birlikte geriye kalan mal veya hizmetler dikkate alınmak suretiyle hasılat kayda alınmalıdır.

1.4.2 İkinci Aşama: Sözleşmede Yer Alan Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

TFRS 15'in hasılatın muhasebeleştirilmesi adına uygulamaya getirmiş olduğu en önemli yeniliklerden birisi edim yükümlülüğüdür. Edim yükümlülüğü işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin ya da mal veya hizmetler paketinin kontrolünü devretme taahhüdünü ifade etmektedir (Ünlütürk, Deveci ve Dağlı, 2019: 247). İşletme, düzenlediği sözleşmelerde edim yükümlülüklerini tanımlayabilmek için sözleşme kapsamında karşılaması gereken edim yükümlülüklerini belirler.

Bir işletme satıcı olarak taraf olduğu sözleşmenin TFRS 15 kapsamında olduğuna kanaat getirdikten sonra, bir sonraki aşamada, sözleşmede taahhüt edilen ayrı edim yükümlülüklerini tanımlayan mal veya hizmetlerin olup olmadığını değerlendirir. Ayrı bir edim yükümlülüğü aşağıda sayılan unsurlardan biri veya birkaçı olabilir (TFRS 15, md.22):

- Farklı olan bir mal veya hizmet veya bir mal veya hizmet paketi veya
- Büyük ölçüde aynı olan ve müşteriye aynı şekilde devredilecek olan bir dizi farklı mal veya hizmet.

Aşağıda yer alan şartların her ikisinin de sağlanması durumunda, bir dizi farklı mal veya hizmet müşteriye aynı devir biçimine sahiptir (Ernst Young, 2018: 83):

- İşletmenin müşteriye devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmet serisinde yer alan her bir ayrı mal veya hizmetin, zaman süresince karşılanan bir edim yükümlülüğü olma şartını sağlaması,
- İşletme standartta yer alan edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçümüne ilişkin ölçüm yöntemlerini, standardın 39. ve 40. Maddesi uyarınca seride yer alan her bir ayrı mal veya hizmeti müşteriye devretmek için edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülmesi.

Sözleşmenin şartlarını yerine getirmek amacıyla üstlenilen bir faaliyet, bir mal veya hizmet müşteriye devredilmediği sürece edim oluşmamaktadır. Örneğin bir hizmet sağlayıcısının sözleşme düzenlemek için üstlenmiş olduğu maliyetler müşteriye herhangi bir hizmet devri oluşturmamaktadır. Bu nedenle sözleşme düzenlemeye ilişkin maliyetler herhangi bir edim yükümlülüğü oluşturmamaktadır (Deloitte, 2015: 59).

Bir sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin en doğru şekliyle belirlenmesi,

standardın temel ilkesinin yerine getirilmesi açısından büyük öneme sahiptir. Zira Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerini tanımlayamamak veya hesaba katmamak, hasılatın doğru zamanda kayda alınmaması sonucunu doğuracaktır (Deloitte, 2018: 53).

İşletme sözleşme yaptığı müşterisine birden fazla mal veya hizmet sunmayı taahhüt ederse, taahhüt edilen her mal veya hizmetin farklı bir mal veya hizmet olması durumunda ayrı bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alacaktır. Bir mal veya hizmet farklı olma şartını sağlamıyorsa, işletme söz konusu mal veya hizmeti, farklı bir mal veya hizmet paketi haline gelinceye kadar diğer taahhüt edilen mal veya hizmetler ile birleştirebilir. Bazı durumlarda, bu tür bir birleştirme, işletmenin sözleşmede taahhüt edilen tüm mal ve hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak hesaba katmasına neden olabilir. (Tong, 2014: 5).

Sözleşmenin başlangıcında işletme, hangi mal veya hizmetlerin veyahut mal veya hizmet paketlerinin farklı olduğunu ve ayrı edim yükümlülüklerini oluşturduğunu belirlemek için taahhüt edilen mal veya hizmetleri değerlendirmelidir. Aşağıda yer alan şartların her ikisinin de karşılanması durumunda bir mal veya hizmet diğerlerinden farklı mal veya hizmet olarak değerlendirilir (KPMG, 2016a: 42):

- Müşterinin mal veya hizmetten kendi başına veya hazır bulunan diğer kaynaklarla birlikte faydalanabiliyor olması,
- İşletmenin mal veya hizmeti devretmek için düzenlediği sözleşmenin, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı bir şekilde tanımlanabiliyor olması gerekmektedir.

Standart kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin bu aşamanın uygulamada getirmiş olduğu değişiklikler ürün ve bakım onarım hizmeti gibi sözleşmeler sunan teknoloji ve benzeri firmaları etkilemektedir. Sözleşmelerde yer alan bu gibi maddeler ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanınacaktır. İlgili hasılat tutarı ise bu edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesiyle kayda alınacaktır (Kılıç, 2017: 23).

1.4.3 Üçüncü Aşama: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

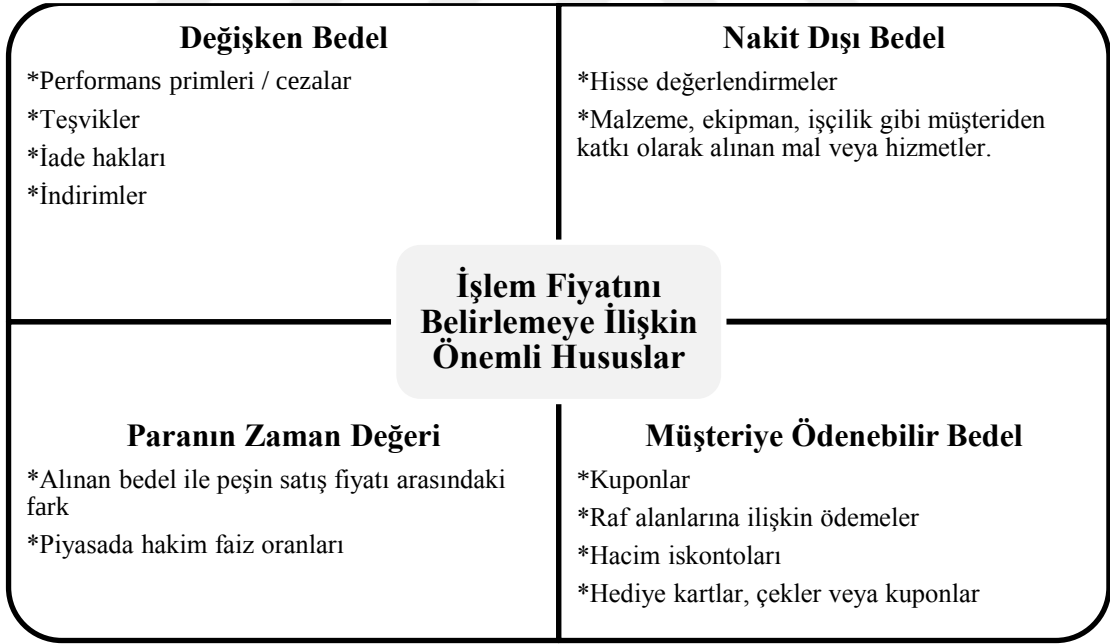
Standart uyarınca, sözleşme kapsamında belirlenen işlem fiyatı, işletmenin, taahhüt ettiği mallar veya hizmetler karşılığında, üçüncü şahıslar adına alınan KDV ve ÖTV gibi satış vergileri ve benzeri tutarlar hariç olmak üzere hak kazanmayı beklediği tutardır. İşlem fiyatı, müşterinin kredi riskinin etkilerine göre belirlenmemekle birlikte

işletme geleneksel iş uygulamalarına dikkate alarak işlem fiyatının yalnızca bir kısmı için hakların uygulanacağına dair geçerli bir beklenti oluşturması durumunda belirlenebilir. İşletme, işlem fiyatını hesaplarken aşağıda yer alan tüm faktörlerin etkilerini göz önünde bulundurmalıdır (Grant Thornton, 2016b: 12):

- Değişken bedel,
- Değişken bedel tahminlerinin sınırlanması,
- Paranın zaman değeri (önemli bir finansman bileşeninin varlığı),
- Nakit dışı bedel,
- Müşteriye ödenebilir bedel.

İşlem fiyatının belirlenmesinde, mal veya hizmetlerin sözleşme uyarınca taahhüt edildiği biçimde müşteriye devredileceği ve iptal, yenileme veya değişiklik olmayacağı varsayılmalıdır (TFRS 15, md.49).

İşlem fiyatının belirlenmesinde dikkate alınması gereken önemli hususlar şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2: İşlem Fiyatını Belirlerken Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Kaynak: Deloitte (2015b). *Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: A practical guide to implementation issues for the travel, hospitality and leisure sector* .Erişim Adresi: https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifrs-15/thl/at_download/file/IFRS%2015%20implementation-THL.pdf (Erişim Tarihi:08/10/2019).

İşlem fiyatının belirlenmesinde dikkate alınması gereken hususlar izleyen kısımda ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

1.4.3.1 Değişken Bedel

İşlem fiyatı; performans bonusları, cezalar, indirimler, imtiyazlı fiyatlar, teşvikler ve müşterinin ürünleri iade etme hakkı gibi sözleşme kapsamında değişken olan tüm tutarlar nedeniyle değişebilmektedir. Değişken olan bu tutarlar işlem fiyatının bileşeni olarak kabul edilir. Bu bedel işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak sahibi olmayı beklediği, bu nedenle tahmin edilmesi ve hasılatın tanınması amacıyla işlem fiyatına dâhil edilmesi gereken bileşenlerin bir parçasıdır (Deloitte, 2015a: 17).

Bazı durumlarda işlem fiyatının değişken olup olmadığı sözleşmede açıkça belirtilebilir. Fakat her sözleşmede işlem fiyatının değişken olduğu belirtilmez. Bu gibi durumlarda aşağıda yer alan durumların herhangi birisinin varlığı halinde işlem fiyatı değişken olarak ele alınır (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2018):

- Müşteri bir iskonto beklentisine sahiptir. İşletmenin ticari teamülleri, yayınlamış olduğu politikalar ve özel beyanatlari müşteriye bir iskonto beklentisine sokar.
- Sözleşme kurulurken, diğer durum ve şartlar işletmenin müşteriye fiyat avantajı önerebileceğini göstermektedir.

İşletme sözleşme kapsamında hak edeceği bedeli en iyi şekilde tahmin etmek adına aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak değişken bedeli tahmin eder (TFRS, md.53):

- **Beklenen değer yöntemi:** Beklenen değer, “gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamıdır.” İşletme, benzer özelliklere sahip çok sayıda sözleşmeye sahipse bu uygun bir yaklaşım olabilir.
- **En muhtemel miktar:** En muhtemel miktar, “gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en muhtemel olan tutardır”. Bir sözleşmenin alınacak veya alınmayacak bir performans primi gibi iki olası sonucu varsa, bu uygun bir yaklaşım olabilir.

İşletme değişken bedeli tahmin etmek için kullanabileceği söz konusu yöntemlerden hak kazanmayı beklediği bedeli en sağlıklı şekilde tahmin edebileceğine kanaat getirdiği yöntemi seçer.

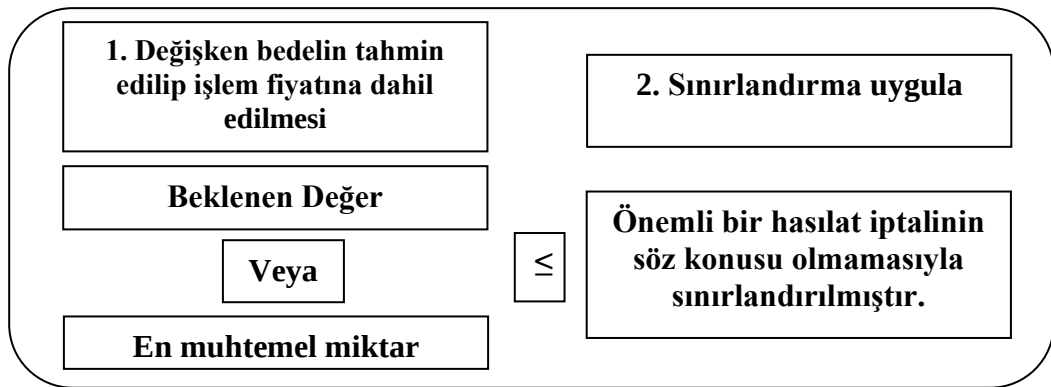
1.4.3.2 Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlanması

İşletmenin yapmış olduğu tahminler, hak kazanmayı beklediği hasılat tutarını belirsiz hale getirmektedir. Bu belirsizliklerin sonradan ortadan kalkması durumunda finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarlarında önemli bir iptale yol açmaması gerekmektedir. İşletme söz konusu iptalin olup olmayacağını değerlendirirken, olası hasılat iptalinin gerçekleşme olasılığı ile boyutunu göz önünde bulundurmalıdır (TFRS, md.56-57). Ayrıca her finansal raporlama döneminin sonunda mevcut şartlar ve dönem boyunca şartlarda oluşan değişiklikleri doğru olarak raporlamak adına tahmini işlem fiyatını günceller (TFRS, md.59).

Önemli bir hasılat iptalinin olasılığını arttırabilecek faktörler bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıda yer alan hususları içerir (Grant Thornton, 2016b: 6):

- İlgili hasılat tutarının işletmenin etkisi dışındaki faktörlere oldukça hassas olması,
- İşletmenin benzer sözleşmelerdeki deneyiminin sınırlı olması,
- İşletmenin geniş bir yelpazede çok çeşitli fiyat teklifi sunma uygulamasının varlığı,

İşletme, işlem fiyatını güncellerken Şekil 3’ de yer alan kıstasları göz önünde bulundurarak değişken bedelin ve hasılatın sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağına dair bir değerlendirmede bulunur.



Şekil 3: Değişken Bedel ve Hasılatın Sınırlandırılması

Kaynak: Grant Thornton (2016b). IASB and FASB release major new standard on revenue recognition. Erişim Adresi <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/factsheets/grant-thornton---ifrs-news-october-2016.pdf> (Erişim Tarihi: 05/10/2019)

1.4.3.3 Paranın Zaman Değeri

İşletmenin müşterisi ile düzenlemiş olduğu sözleşme işlem bedelinin gelecekte ödenmesini içerebilmektedir. Bu durumda işletme müşterisine sattığı mal veya hizmetlerin dışında ayrıca bir finansman unsuru söz konusu olacaktır. Elde edilen bu finansman unsuru dikkate değer seviyede ise işlem bedelinin mal veya hizmetlerin satış bedeli ve finansman unsuru şeklinde ayrıştırılması gerekir. İşlem bedelinin herhangi bir finans unsuru barındırıp barındırmadığını ve bu unsurun önemli olup olmadığını belirlemek için aşağıda yer alan iki unsur göz önünde bulundurulmalıdır (TFRS 15: md. 61):

- Taahhüt edilen tutar ile satılan mal veya hizmetlerin peşin satış bedeli arasındaki fark,
- Vade ve piyasadaki yaygın olan faiz oranının bileşik etkisi.

1.4.3.4 Nakit Dışı Bedel

Bazı sözleşmelerde işletmeler mal veya hizmetlerin müşteriye devri karşılığında nakit olmayan bir bedel elde etmekte veya elde etmeyi beklemektedir. Böyle bir durumda işletme işlem fiyatını belirlemek için söz konusu nakit dışı bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmelidir (TFRS 15: md.66).

Eğer işletme, nakit dışı bedelin değerini makul bir şekilde tahmin edemiyorsa, söz konusu bedel müşteriye veya müşteri sınıfına taahhüt edilen malların veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları esas alınarak dolaylı olarak ölçülür (TFRS 15: md.67).

1.4.3.5 Müşteriye Ödenebilir Bedel

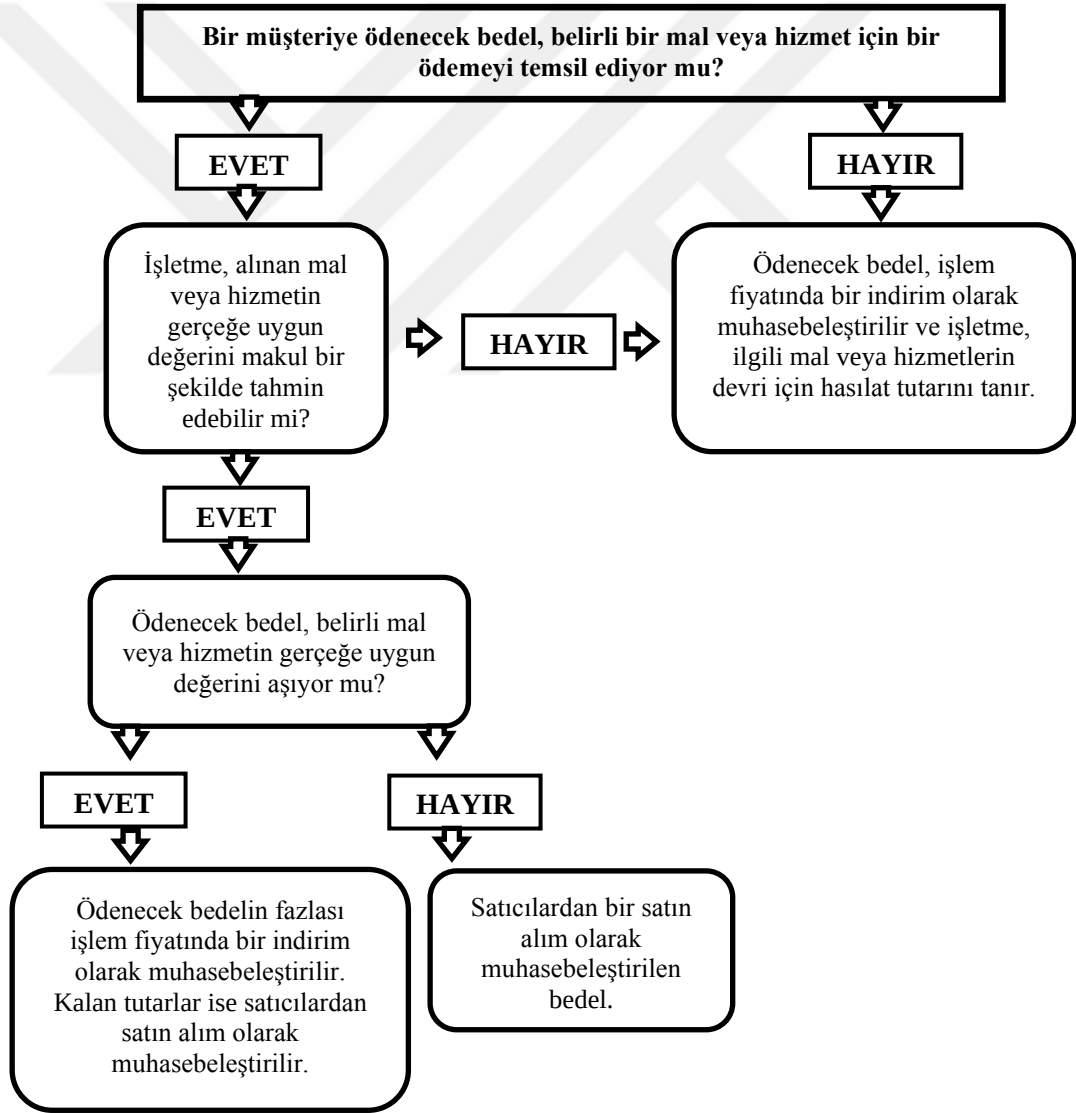
Bir müşteriye ödenebilir bedel, işletmeler tarafından müşteriye veya müşterisinden mal veya hizmet satın alan diğer taraflara ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutarları ifade eder. Ayrıca müşteriye veya diğer taraflara ödenebilir bedel, işletmeye borçlu olunan tutarlara karşılık gelecek puan veya kupon gibi unsurları da kapsar (Ataman ve Cavlak, 2017: 414). İşletme tarafından müşterilere ödenen veya ödenecek bedel, işletmenin müşteriyi, mallarını veya hizmetlerini satın almaya veya satın almaya devam etmeye teşvik etmesi için verilen teşvikleri de içerir (Ernst Young, 2018:196).

İşletme, müşteriye ödeyeceği tutarın işlem fiyatından bir indirim mi, mal veya hizmetler için bir ödeme mi, yoksa her ikisinin de bir bileşeni olup olmadığını tespit etmek

amacıyla müşteriye ödenecek bedeli değerlendirmesi gerekir. (KPMG, 2019a: 81).

İşletmenin müşterisine yapacağı ödeme, sözleşme dahilinde yapılıyorsa, müşteriye ödenebilir bedeli hasılat tutarından düşmek suretiyle muhasebeleştirmelidir (Kıllı ve Işık, 2018: 1096).

Eğer müşteriye ödenecek bedelin tutarı, işletmenin karşılığında aldığı belirli bir mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşarsa, aşan tutar, işlem fiyatından indirim olarak muhasebeleştirilir. Eğer işletme, müşteriden alınan bir malın veya hizmetin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde tahmin edemezse, müşteriye ödenecek bedelin tamamı hasılattan düşülür (TFRS 15, md.71). Şekil 4'te müşteriye ödenecek bedelin ne şekilde değerlendirilip kayda alınacağına ilişkin akış diyagramı yer almaktadır.



Şekil 4: Müşteriye Ödenecek Bedelin Hesaplanmasına İlişkin Özet Bilgiler

Kaynak: KPMG (2019). Revenue IFRS 15 Handbook. Erişim Adresi
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf> (Erişim Tarihi:
06/10/2019).

1.4.4 Dördüncü Aşama: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletme sözleşme kapsamında taahhüt edilen edim yükümlülüklerini tanımladıktan ve işlem fiyatını belirledikten sonra sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesi karşılığında, elde etmeyi beklediği hasılat tutarını tanımlamış olduğu her bir edim yükümlülüğüne dağıtır (PKF, 2019: 5). Bu aşamada söz konusu olabilecek olasılıklar ve her bir olasılık kapsamında yapılması gereken işlemler izleyen kısımda detaylı olarak anlatılmıştır.

1.4.4.1 Bağımsız Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması

İşletme işlem fiyatını sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerine, edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarını esas almak suretiyle dağıtır (TFRS, md.74). Bağımsız satış fiyatı; bir işletmenin müşteriye ayrı olarak satmayı taahhüt ettiği mal veya hizmetin fiyatını ifade etmektedir. Bunun en iyi göstergesi, mal veya hizmetin ayrı olarak benzer şekilde konumlandırılmış müşterilere satılması halinde söz konusu olabilecek gözlemlenebilir bir fiyattır. Sözleşmeyle belirtilen bir fiyat veya liste fiyatı, o mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı olabilir (KPMG, 2019a: 91).

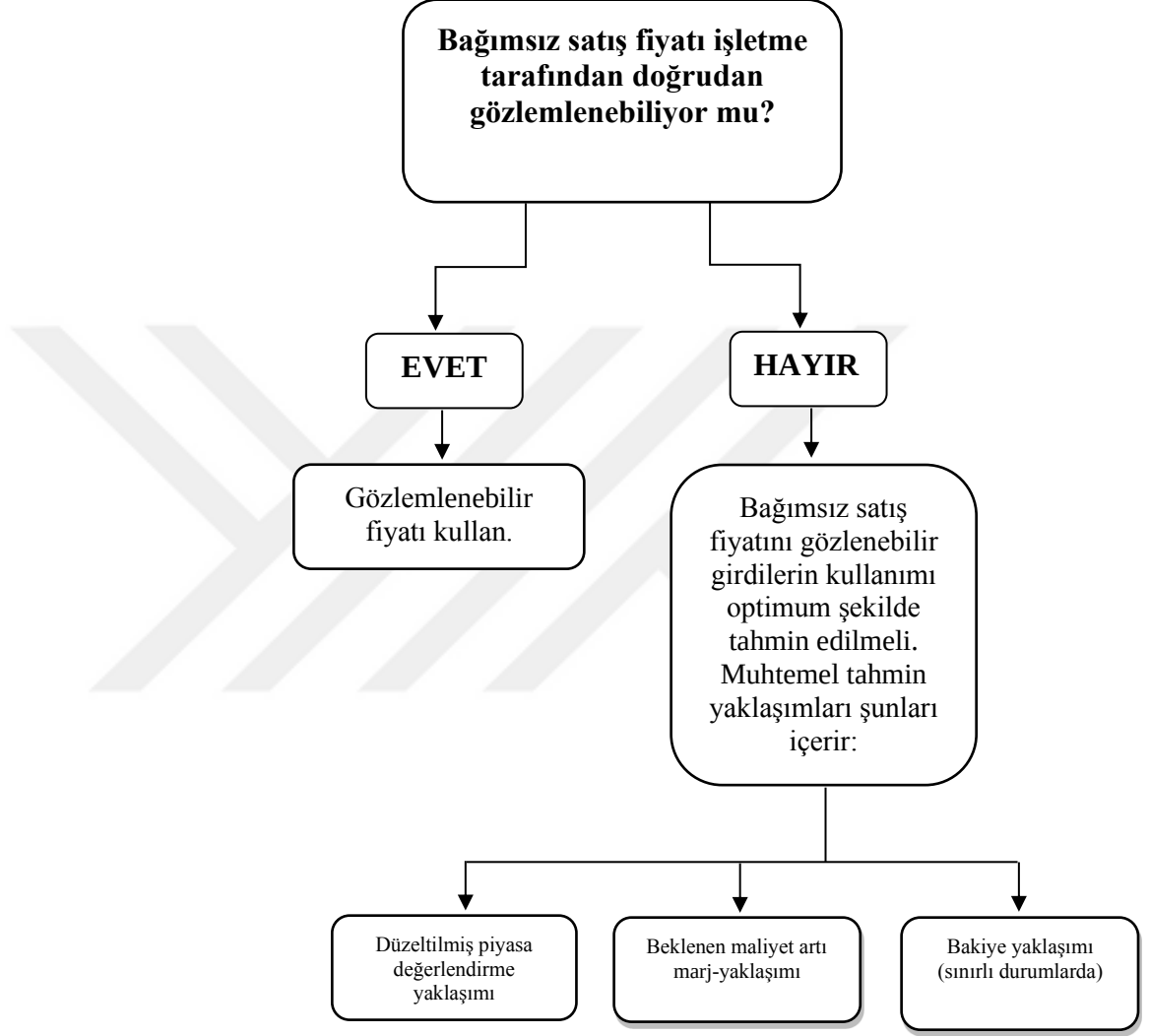
Eğer işletme bağımsız satış fiyatı doğrudan gözlemlenemiyorsa işletmenin fiyatı tahmin etmesi gerekecektir. İşletme bağımsız satış fiyatını tahmin ederken makul bir şekilde ulaşılabilirdiği piyasa koşulları, işletmeye özgü faktörler ve müşteri veya müşteri sınıfı hakkında bilgiler dâhil olmak üzere tüm bilgileri dikkate almalıdır. İşletme bunu yaparken mümkün olduğu ölçüde gözlemlenebilir girdileri dikkate almalı ve kullanılan tahmin yöntemlerini benzer durumlara tutarlı bir şekilde uygulamalıdır (TFRS 15, md.78).

İşletmenin bağımsız satış fiyatını belirlerken dikkate alması gereken piyasa koşullarına verilebilecek örnekler şunlardır (Ernst Young, 2019: 212):

- Rakiplerin aynı ürün için belirlemiş olduğu fiyatlar,
- Pazar bilinci ve ürün algısı,
- Fiyatlandırma üzerinde etkili olabilecek piyasa eğilimleri,
- İşletmenin pazar payı ve konumu,
- Paketlenmiş ürünlerin fiyatlandırmasını oluşturmak için kullanılan fiyatlandırma uygulamaları

- Kâr hedefleri ve iç maliyet yapıları,

Bir işletmenin bağımsız satış fiyatını belirlemede izleyeceği yol şekil 5’ de gösterilmiştir (TFRS 15, md.79):



Şekil 5: Bağımsız Satış Fiyatının Belirlenmesi

Kaynak: Ernst & Young (2018). A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard (Updated October 2018). Erişim Adresi: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018/\\$FILE/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018/$FILE/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018.pdf) (Erişim Tarihi: 25/09/2019)

Bağımsız satış fiyatının tahminine ilişkin yaklaşımlar Şekil 5’te yer verilen yaklaşımlarla sınırlı değildir. Standart, bağımsız satış fiyatı kavramıyla tutarlı olduğu sürece, gözlemlenebilir girdilerin kullanımının optimum seviyeye çıkarıldığı ve benzer mal veya hizmet ve müşteriler için tutarlı bir temelde uygulandığı sürece farklı makul bir tahmin yaklaşımına da izin vermektedir.

Bazı durumlarda, işletme bağımsız satış fiyatını belirlemek için yeterli gözlemlenebilir verilere sahip olabilir. Örneğin, işletme belirli bir mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı hakkında ikna edici kanıtlara sahiptir. Bu durumda bağımsız satış fiyatının tespitine ilişkin herhangi bir tahmine gerek kalmayacaktır.

Standart kapsamında yer verilen tahmin yaklaşımları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır (TFRS 15, md.79).

- **Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı:** İşletme, mal veya hizmetlerini satışa sunduğu piyasayı değerlendirerek, o pazardaki bir müşterinin, o mal veya hizmet için ödemeye razı olacağı fiyat hakkında birtakım tahminlerde bulunur. Bu yaklaşım aynı zamanda rakiplerin benzer mal veya hizmetlere yönelik fiyatlarını da dikkate almayı ve bu fiyatlara işletmenin maliyetlerini ve kâr marjlarını yansıtmak için gerekli düzenlemelerin yapılmasını gerektirir.
- **Beklenen maliyet artı marj yaklaşımı:** Bir edim yükümlülüğünü yerine getirmenin olası maliyetlerini tahmin ettikten sonra bu mal veya hizmet için uygun bir kâr marjı ekleyerek bağımsız satış fiyatının tespit edilmesi gerektiğini öne süren yaklaşımdır.
- **Bakiye yaklaşımı:** Toplam işlem fiyatından, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatlarının toplamını çıkartarak bulunan tutarın referans alınarak bağımsız satış fiyatının tahmin edildiği bir yaklaşımdır. Bununla birlikte, bu yaklaşım yalnızca aşağıdaki kriterlerden birinin karşılanması durumunda kullanılabilir:
 - İşletme aynı mal veya hizmeti farklı müşterilere aynı anda veya yakın zamanda geniş bir fiyat yelpazesıyla satmaktadır. Bu durum satış fiyatının oldukça değişken olduğunu gösterir.
 - İşletme mal veya hizmetler için henüz bir fiyat belirlememiştir ve mal veya hizmet daha önce tek başına satılmamıştır. Dolayısıyla her iki durumda da satış fiyatı belirsizdir.

Taahhüt edilen mal veya hizmetlerden ikisinin veya daha fazlasının değişken veya belirsiz bağımsız satış fiyatlarına sahip olması durumunda, sözleşmede yer alan mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarını tahmin etmek için yukarıda açıklanan yöntemlerin arasından seçilecek olanların bir arada kullanılması gerekebilir (TFRS 15,

md.80).

1.4.4.2 İndirimlerin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletmeler müşterilerine birden çok ürün veya hizmetin paket halinde indirimli satışını öngören sözleşmeler sunmaktadırlar. Bu sözleşmelerde paket dâhilindeki ürünlerin her birine sözleşme kapsamında yapılan indirim tutarının bağımsız satış fiyatına uygun olarak dağıtılması gerekir. İşletmenin doğru zamanda doğru hasılat kaydı yapılması amacıyla yönelik olarak bu indirimlerin ne şekilde işleme tabi tutulacağını değerlendirmesi gerekir. Standart gereğince bu tip indirimler tüm edim yükümlülüklerine göreceli bağımsız satış fiyatları esas alınarak dağıtılır. Böylece indirim tutarı tüm edim yükümlülüklerine orantılı olarak dağıtılmış olur.

Müşterilere sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarının toplamı, sözleşme fiyatını aşması müşteriye aradaki fark kadar indirim uygulandığı anlamına gelir. İndirim, sözleşmede yer alan bazı edim yükümlülüklerine atfedilebilir olduğuna dair gözlemlenebilir bir kanıt olmadığı sürece, sözleşmede yer alan tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtılır (BDO, 2017: 43).

İndirim tutarını bazı durumlarda, sözleşmede yer alan tüm edim yükümlülükleri yerine yalnızca bir edim yükümlülüğü ile ilişkilendirmek veya daha fazla edim yükümlülüğüne dağıtmak uygun olabilmektedir. Bu durum indirimin sözleşmede yer alan tüm edim yükümlülükleri ile ilgili olmadığını gösteren gözlemlenebilir kanıtlara sahip olduğunda ortaya çıkar (PWC, 2019: 128).

Sözleşme kapsamında söz konusu olabilecek bir indirim tutarının bir veya daha fazla edim yükümlülüğüne dağıtılması için aşağıda yer verilen koşulların tümünün karşılanması gerekmektedir (TFRS 15, md.82):

- İşletme, sözleşmede yer alan her bir mal veya hizmeti veyahut her bir malı mal veya hizmet paketini düzenli olarak satmalıdır.
- İşletme düzenli olarak, farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paket şeklinde, pakete dâhil olan mal ve hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarına göre indirim uygulayarak satmaktadır,
- Yukarıda bahsi geçen her mal veya hizmet paketine atfedilebilen indirim, sözleşmedeki indirimle büyük ölçüde aynıdır ve her bir paketteki mal veya hizmetler, sözleşmedeki indirim tutarının ait olduğu edim yükümlülüğüne veya

edim yükümlölüklerine ilişkin gözlemlenebilir kanıt sağlamaktadır.

Yukarıda yer verilen kriterler bir indirimin yalnızca bir sözleşmedeki iki veya daha fazla edim yükümlölüğü paketlerine dağıtılacağını gösterir niteliktedir. Dolayısıyla, paket satışlarda indirimin tamamının tek bir edim yükümlölüğü ile ilişkilendirmesi gereği nadiren karşılaşılan bir durumdur.

1.4.4.3 Değişken Bedelin Edim Yükümlölüklerine Dağıtılması

Değişken bedel çoğunlukla bağımsız satış fiyatları içeren bir sözleşmedeki tüm edim yükümlölüklerine dağıtılır. Bununla beraber, indirimlere benzer şekilde, değişken bedelin bir sözleşmedeki edim yükümlölüklerinin bir veya daha fazlasına atfedilip atfedilmediğinin tespitine ilişkin birtakım kriterler söz konusudur (PWC, 2014: 130).

Değişken bedel, yalnızca aşağıda yer alan kriterlerin her ikisinin de karşılanması durumunda tamamen tek bir edim yükümlölüğü ile ilişkilendirilmelidir (TFRS 15, md.85).

- Değişken ödeme koşulu, özellikle edim yükümlölüğünü yerine getirme veya farklı bir mal veya hizmeti devretme çabalarına veyahut edim yükümlölüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti devretme konusunda belirli bir sonuca bağlanmışsa,
- Değişken bedelin tamamen edim yükümlölüğüne veya belirli bir mal veya hizmete dağıtımı, sözleşmedeki tüm edim yükümlölükleri ve ödeme koşulları göz önünde dağıtım amacı ile tutarlıysa.

1.4.4.4 Sözleşme Başlangıcından Sonra İşlem Fiyatında Meydana Gelen

Değişiklikler

Sözleşmenin kurulmasından sonra, işlem fiyatı sözleşmenin başlangıcında belli olmayan bir olay veya koşullardaki değişikliklere bağlı olarak değişebilir. Sözleşmenin kurulmasından sonra İşlem bedelinde meydana gelen bir değişiklik, sözleşmenin başındaki esaslar dikkate alınarak edim yükümlölüklerine dağıtılır. İşletme bağımsız satış fiyatında sonradan ortaya çıkan değişiklikleri yansıtabilmek için işlem fiyatını kalan edim yükümlölüklerine tekrardan dağıtmaz. Yerine getirilen edim yükümlölüğüne isabet eden tutarlar işlem fiyatında değişikliğin olduğu dönemde hasılat ya da hasılatından indirim olarak finansal tablolarda raporlanır. Başka deyişle mal ve hizmetlerin bağımsız satış

fiyatlarında sonradan meydana gelen değişiklikler dikkate alınmayacak, sözleşmenin başındaki tutarlar üzerinden dağıtım yapılacaktır (TFRS 15: md.88).

1.4.5 Beşinci Aşama: Edim Yükümlülükleri Yerine Getirildikçe Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal ve hizmet devri yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılat kaydı yapılır. Dolayısıyla bir mal veya hizmetin kontrolü müşteriye transfer edildiğinde hasılat muhasebeleştirilmiş olur. Varlığın kontrolünün müşteriye transfer edilmesi demek, varlığın müşteriye devredildiği anlamına gelmektedir. Devir ile mal ve hizmete ilişkin tüm faydalar, varlığı kullanma ve yönetme gücü müşteriye geçmektedir. (Özerhan, Marşap, ve Yanık, 2015: 217).

Mal veya hizmetler işletmeler tarafından alındıklarında veya kullanıldıklarında, varlık niteliği taşırlar. Bir varlığa ilişkin kontrol, varlık üzerinde bir kullanım hakkına sahip olmayı, varlığı yönetebilmeyi ve varlıkla ilgili kalan tüm faydaları büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder.

Bir varlığın faydaları aşağıda verilen örneklerde olduğu gibi doğrudan veya dolaylı olarak varlıktan elde edilebilecek potansiyel nakit girişi ve nakit çıkışlarından tasarrufları ifade etmektedir (MNP, 2017: 31).

- Varlığı şu amaçlar için kullanmak:
 - Mamul üretmek veya hizmet sağlamak,
 - Diğer varlıkların değerini arttırmak,
 - Yükümlülükleri azaltmak veya maliyetleri düşürmek,
- Varlığı satmak veya takasa vermek,
- Varlığın yükümlülüklerle karşı teminat olarak rehin vermek,
- Varlığı elde tutmak.

Bir işletme, sözleşmenin başlangıcında edim yükümlülüğünün zaman içinde veya belirli bir zamanda yerine getirilip getirilmediğini belirlemelidir. İşletme sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmete ilişkin edim yükümlülüklerini zamana yaygın olarak yerine getirebildiği gibi zamanın belirli bir noktasında da yerine getirebilmektedir. (TFRS 15: md.32).

1.4.5.1 Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Ykmllkleri

İşletmeler genellikle taahhüt edilen mal veya hizmetleri zaman içinde müşteriye transfer ederler. Bazı sözleşmelerde özellikle birçok hizmet sözleşmesinde ise mal veya hizmetlerin zaman içinde devredilip devredilmediğinin belirlenmesi, diğer sözleşmelere göre daha zordur (Ernst Young, 2018: 241).

İşletme aşağıda yer alan kriterlerden birinin karşılanması halinde, mal veya hizmetin kontrolünü zamana yaygın olarak devretmiş olur (TFRS 15: md.35):

- İşletme edim ykmllğn yerine getirdikçe, müşterinin söz konusu edimin sağlamış olduğu faydayı aynı anda alması ve tüketmesi.
- İşletmenin yapımı devam eden işlerde olduğu gibi, söz konusu edimin oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolün müşteriye geçtiği bir varlık oluşturması.
- İşletme ediminin, işletmeye alternatif kullanımı olan varlık oluşturmaması ve işletmenin, o ana kadar tamamlanmış edimlere karşılık yapılacak demeler üzerinden bir tahsil hakkına sahip olmaması.

İşletme zaman içinde yerine getirilen her bir edim yükümlülüğü için, yükümlülüğün tamamen yerine getirilmesine yönelik tek bir ölçüm ilerlemesi yöntemini uygular. Bunun nedeni, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye transferini gösterebilmektir. İşletme Tablo 3’de yer verilen yöntemlerden birini seçerek bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim ykmllklerine uygular (KPMG, 2019a: 131).

TFRS 15 bir işletmenin edim ykmllğn yerine getirme konusundaki ilerleme düzeyini leabilmesi için iki yönteme yer vermiştir. Bu yöntemler girdi ve çıktı yöntemleri olup bu yöntemler kapsamında dikkate alınabilecek kriterler Tablo 3’de toplu olarak verilmiştir (TFRS 15, B15-B19).

Tablo 3: Zaman İçinde Yerine Getirilen Edimlerin, Edimin Tamamen Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçümüne İlişkin Yöntemler

YÖNTEM	AÇIKLAMA	ÖRNEKLER
ÇIKTI O ana kadar devredilen mal veya hizmetlerin değerinin, sözleşme kapsamında devredilmesi gereken toplam mal veya hizmetlerin değerine oranı.	- Hasılat, yalnızca o ana kadar devredilen mal veya hizmetlerin değerine doğrudan karşılık gelen tutarda tanınabilir. - İşletme o ana kadar devrettiği mal veya hizmetlerin değerini, sözleşmede taahhüt ettiği ve geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır.	- O ana kadar edime ilişkin yapılan araştırmalar, - Elde edilen sonuçların değerlendirilmesi, - İşletmenin ulaştığı hedefler, - Geçen süre.
GİRDİ İşletmenin o ana kadar katlandığı toplam maliyetlerin veya girdilerin katlanmayı öngördüğü toplam maliyetlere oranı.	Bu yöntem, işletmenin bir edim yükümlülüğünü yerine getirmesi için emeğini veya girdilerini edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için öngördüğü toplam girdilerle kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolarda raporlaması gerektiğini vurgular.	- Tüketilen kaynaklar, - Yapılan masraflar, - Geçen süre, - Harcanan çalışma saatleri, - Kullanılan makine saatleri.

Kaynak: IASB (2014), International Financial Reporting Standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Erişim Adresi

:https://www.thedti.gov.za/business_regulation/meetings/19June2014/Agenda_Paper7.pdf. Erişim Tarihi: (25.09.2019).

Bir işletmenin bir müşteriyi doğrudan edimine karşılık gelen bir tutarda faturalandırma hakkı olduğu takdirde Standartta girdi ve çıktı yöntemlerine alternatif pratik bir yöntem olarak, faturadaki bedelin hasılat olarak finansal tablolara yansıtılabileceği ifade edilmiştir. Örneğin bir hizmet sözleşmesinde işletme, müşteriye sağlanan her hizmet için sabit bir tutarı fatura etme hakkına sahip olabilir (TFRS 15: B16).

Bir girdi yöntemi, ilerlemeyi ölçmek için uygun bir temel sağlıyorsa ve bir işletmenin girdileri zaman içinde eşit bir şekilde gerçekleştiyse, hasılatı eşit tutarlarla kayda almak uygun olabilmektedir (TFRS 15: B18). Girdi yönteminin eksik yönü, işletmenin girdileri ile mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki olmaması ihtimalinin bulunmasıdır. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin edimini göstermeyen girdilerin etkilerini girdi yöntemine dâhil etmemelidir (TFRS 15, B19).

1.4.5.2 Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlölükleri

Zaman içinde yerine getirilen edim yükümlölüğü kriterlerinden hiçbirini karşılanmıyorsa müşteriye belirli bir anda kontrol transferi yapıyor demektir. Bu durumda işletme hasılatı kontrol transferi gerçekleştiğinde kayda alır. Belirli bir andan kasıt, taahhüt edilen mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği ve sözleşmede yer alan yükümlölüklerin yerine getirildiği andır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 220).

İşletme, müşterinin taahhüt edilen varlığa ilişkin kontrolü elde ettiği ve edim yükümlölüğünü yerine getirdiği anı saptamak için, standardın edim yükümlölüklerinin yerine getirilmesine ilişkin ilkeleri ile birlikte aşağıda verilen göstergeleri dikkate alır (TFRS 15, md.38):

- İşletmenin varlık karşılığında tahsilat yapma hakkına sahip olması,
- Varlığın yasal mülkiyetinin müşteride olması,
- Varlığın fiziksel olarak müşteriye devredilmesi. Bu durum konsinye satışlarda ve geri alım anlaşmalarındaki gibi varlık kontrolünün her zaman tamamen müşteriye geçtiği anlamına gelmez
- Varlığın mülkiyetine ilişkin önemli risk ve getirilerin müşteride olması,
- Varlığın müşteri tarafından kabul edilmesi,

İşletme söz konusu göstergeleri değerlendirerek hasılatı belirli bir anda kayda alır.

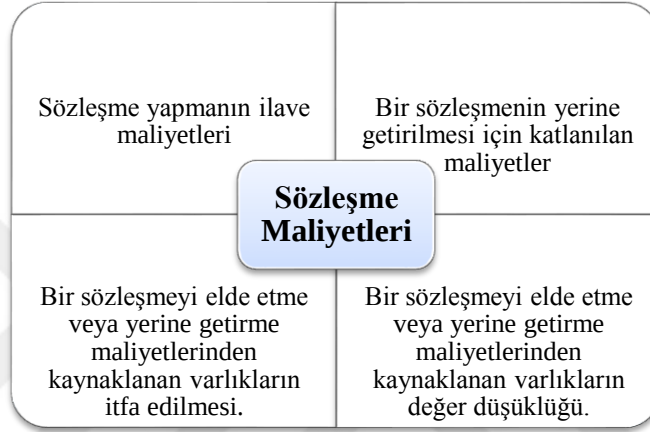
1.5 Sözleşme Maliyetleri

Standart sözleşme maliyetleri için sözleşme yapmanın ilave maliyetleri ve bir sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler olmak üzere iki türlü ayrıma gitmiştir. Her iki maliyet türü de belirli kriterler yerine getirilmişse, varlık olarak muhasebeleştirilip, itfa ve değer düşüklüğüne tabi tutulabilir. İki maliyet türü ile bunlara ilişkin kriterlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespitinde ele alınması gereken bazı durumlar arasında farklıklar vardır (Deloitte, 2015a: 34).

Standart bir işletmenin müşterilere mal veya hizmet sağlamak için bir sözleşme yapmak ve sözleşme kapsamındaki taahhütlerini yerine getirmek üzere üstlendiği maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemleri açıklar. Bir işletme yalnızca standart kapsamında olan bir sözleşmeye ilişkin maliyetler için standardın sözleşme maliyetlerine ilişkin hükümlerini uygular. İşletme standart hükümleri uyarınca

aktifleştirilen sözleşme maliyetlerini muhasebeleştirdiğinde, bu tür varlıkları finansal tablo dipnotlarında sözleşme varlıklarından ve sözleşme yükümlülüklerinden ayrı olarak açıklamalıdır (Ernst Young, 2018: 341).

Standart, sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik kapsamlı bir rehberlik sağlamayı amaçlamamaktadır. İşletmeler maliyet rehberliğini genellikle stoklar standardında olduğu gibi ilgili standartları dikkate alarak uygular. TFRS 15 sözleşme maliyetleri için şekil 6’da yer verilen alanlarda işletmelere özel rehberlik sunmaktadır.



Şekil 6: TFRS 15 Kapsamında Sözleşme Maliyetleri

Kaynak: KPMG (2019). Revenue IFRS 15 Handbook. Erişim Adresi
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf> (Erişim Tarihi: 06/10/2019).

1.5.1 Sözleşme Yapmanın İlave Maliyetleri

İşletmeler bazen bir müşteriyle sözleşme yapmak için pazarlama ve satış maliyetleri, teklif maliyetleri, satış komisyonları ve yasal ücretler gibi ek maliyetlere katlanırlar. Bu maliyetler işletmenin sözleşme yapmamış olsaydı katlanmayacağı maliyetleri ifade etmektedir. Müşteri edinme maliyetleri bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Ayrıca, Müşteriye açık bir şekilde fatura edilebilen maliyetler de bu kapsamda değerlendirilmemektedir (PWC, 2019: 239).

Eğer işletme, bir müşteri ile sözleşme yapmak için katlanmış olduğu satış komisyonları ve abone edinim maliyetleri gibi ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, katlanmış olduğu bu maliyetleri finansal tablolarında bir varlık olarak raporlar (TFRS 15, md.91).

Bununla birlikte, uygulamada pratiklik olarak, bir varlığın itfa süresi bir yıl veya daha az ise, bir sözleşme yapılmasının ilave maliyetleri finansal tablolarda gider olarak raporlanabilir (TFRS 15, md.94). Ayrıca İşletme sözleşmenin yapılıp yapılmadığından

bağımsız olarak, sözleşme yapmak için katlandığı maliyetleri finansal tablolarda gider olarak raporlar. (TFRS 15, md.93).

1.5.2 Bir Sözleşmenin Yerine Getirilmesi İçin Katlanılan Maliyetler

İşletmenin bir müşterisi ile bir sözleşmeyi yerine getirirken katlanmış olduğu maliyetler TMS 2 Stoklar standardı veya TMS 16 Maddi Duran Varlıklar gibi başka bir standart kapsamında ise, işletme katlanmış olduğu maliyetleri bu standartlara göre muhasebeleştirir. Aksi takdirde aşağıdaki kriterlerin tümü yerine getirildiğinde işletme katlanmış olduğu maliyetleri varlık olarak finansal tablolarında raporlar (Grant Thornton, 2016a: 27):

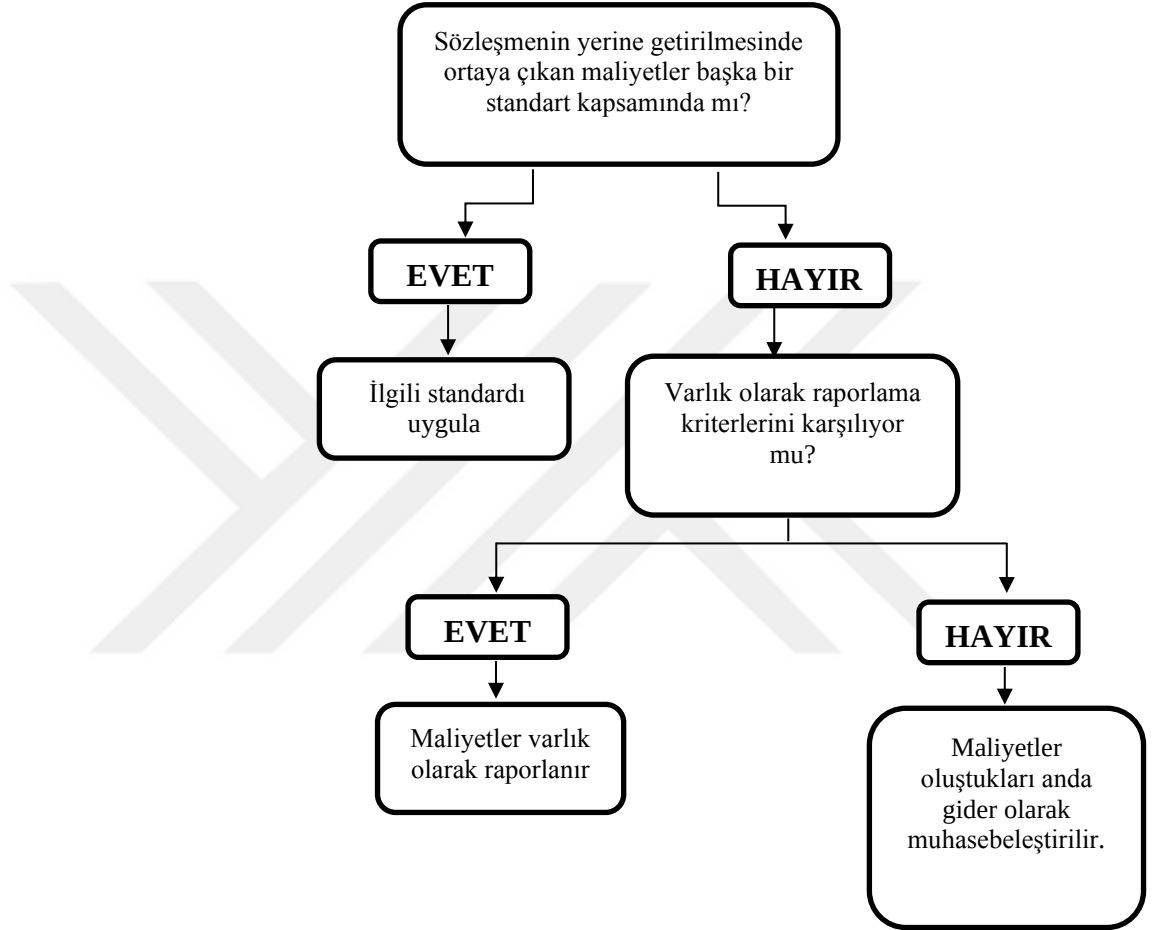
- Maliyetler, aşağıda yer alan hususlar da dâhil olmak üzere doğrudan bir sözleşmeyle ilgilidir:
 - Direkt işçilik,
 - Direkt malzeme,
 - Doğrudan sözleşme veya sözleşme yapılmasına ilişkin faaliyetlere isabet eden maliyetler. Örneğin, sözleşme yönetim ve denetim maliyetleri ve sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç ve gereçlerin itfa maliyetleri,
 - Müşteriye fatura edilebileceği belirtilen maliyetler,
 - İşletmenin yalnızca sözleşmeye taraf olduğu için katlandığı diğer maliyetler. Örneğin taşeronlara yapılan ödemeler.
- Maliyetlerin, gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanılacak kaynakları oluşturması veya geliştirmesi.
- İşletme tarafından maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

İşletme aşağıdaki maliyetler ortaya çıktıkça bu maliyetleri finansal tablolarda gider olarak raporlar:

- Müşteriye faturalandırılmayan genel ve idari maliyetler,
- Atık malzeme, işçilik ya da sözleşme fiyatına yansıtılmayan diğer kaynakların maliyetleri,
- Yerine getirilen edim yükümlülükleri ile ilgili maliyetler,

- Yerine getirilmiş edim yükümlülüklerine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemeyen kalan edim yükümlülüklerine ilişkin maliyetler.

İşletmenin sözleşme maliyetlerini hangi standart kapsamında değerlendireceği ve nasıl kayda alacağı Şekil 7’de gösterilmiştir.



Şekil 7: Sözleşme Maliyetlerinin Hangi Standartta Raporlanacağı

Kaynak: KPMG (2019). Revenue IFRS 15 Handbook. Erişim Adresi: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf> (Erişim Tarihi: 06/10/2019).

1.5.3 Sözleşme Maliyetlerinden Kaynaklanan Varlıkların İtfa Edilmesi

İşletme, varlık olarak muhasebeleştirdiği sözleşme maliyetlerini sistematik olarak, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetin devrine uygun olarak tutarlı bir biçimde itfa eder. Eğer işletme mal veya hizmetleri müşteriye devretmeyi beklediği sürede önemli bir değişiklik tespit ederse, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı uyarınca tahminlerdeki değişikliği yansıtmak için itfa payını günceller (TFRS 15, md.99-100).

Varlık olarak finansal tablolarda raporlanan sözleşme maliyetleri, yenilenebilir

sözleşmelerle de ilişkili olabilmektedir. İşletme varlığı, bir müşterinin sözleşmeyi yenileyeceğini ve sözleşme maliyetlerinin de yenileme dönemlerinde devredilmeyi bekleyen mal veya hizmetlerle ilişkili olduğunu öngördüğünde, varlık ilk sözleşme süresinden daha uzun bir sürede itfaya tabi tutulmalıdır (PWC, 2019: 250).

Birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmelerde, finansal tablolarda varlık olarak raporlanan sözleşme maliyetleri, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devriyle tutarlı olarak sistematik ve tutarlı bir şekilde itfa edilir. Eğer sözleşme kapsamında yer alan birden fazla edim yükümlülüğü zamanın farklı noktalarında yerine getiriliyorsa, işletme bu hususu dikkate alarak itfa süresini ve şeklini belirlemelidir (KPMG 2019: 189).

1.5.4 Sözleşme Maliyetlerinden Kaynaklanan Varlıklarda Değer Düşüklüğü

İşletmenin, finansal tablolarında varlık olarak raporladığı sözleşme maliyetlerinin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda değer düşüklüğü söz konusu olmaktadır. Bu durumda değer düşüklüğü kâr/zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Geri kazanılabilir tutar işletme tarafından varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetler karşılığında alınması beklenen bedelin kalanından doğrudan bu mal veya hizmetlerin elde edilmesine ilişkin gider olarak tanınmayan maliyetlerin düşülmesi suretiyle hesaplanır (TFRS 15, md.101):

İşletme geri kazanılabilir tutarı hesaplayabilmek ve değer düşüklüğünü tespit etmek amacıyla, elde etmeyi beklediği işlem fiyatını belirlemek için, işlem fiyatının belirlenmesine ilişkin esasları dikkate alır ve işletme bu fiyatı, müşterinin kredi riskinin etkilerini yansıtabilecek şekilde düzeltir (TFRS 15, md.102).

Bununla birlikte, işletme bir sözleşmeyi elde etmek veya yerine getirmek için katlanılan ve aktifleştirilen sözleşme maliyetleri üzerinde değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmeden önce, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü gibi başka bir standarda uygun olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarını dikkate alması gerekir. Daha sonra değer düşüklüğü testini aktifleştirilen sözleşme maliyetlerine uyguladıktan sonra, ortaya çıkan defter değerlerini TMS 36'daki şartları uygulamak amacıyla nakit yaratan birimin defter değerine dâhil eder (Ernst Young, 2018: 365).

TMS 36 standardı ile uyumlu olarak TFRS 15, değer düşüklüğü koşulları ortadan kalktığında veya değer düşüklüğü tutarı değiştiğinde değer düşüklüğü zararlarının

iptaline izin verir. Ancak, varlığın artan defter değeri, daha önce bir değer düşüklüğü raporlanmamış ise, tespit edilecek tutarı aşmamalıdır (TFRS 15, md.104).

1.6 Özellikli Konular

Standardın uygulama rehberinin EK B kısmında özellikli konulara yer verilmiş ve bu konular ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu kısımda söz konusu rehberde yer alan özellikli konular ele alınmıştır.

1.6.1 Garantiler

İşletmenin müşteriyle, ürünün amaçlandığı şekilde çalışacağının güvencesinin verildiği garantiler mevcuttur. Bu tür garantiler sözleşme şartları ile ilgili olup, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standart kapsamında yer alan ürün garantileri kılavuzuna uygun olarak muhasebeleştirilir (BDO, 2017: 63).

Ürünün sözleşme ile kararlaştırılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen güvenceye ek olarak müşteriye hizmet sağlayan garantiler de mevcuttur. Bu garantiler müşteri tarafından ayrıca satın alınmakta olup sözleşme kapsamında satılan ayrı bir hizmettir. Satılan bu hizmet ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmakta olup, işlem fiyatının bir kısmı TFRS 15'in ilkelerine uygun olarak oluşan edim yükümlülüğüne dağıtılır (BDO, 2017: 63). İşletme müşteriye sağlanan garantinin ek hizmet niteliği taşıyıp taşımadığını değerlendirmek için aşağıdaki faktörleri ele almalıdır (Deloitte, 2015a: 39):

- Garantinin kanunen zorunlu olup olmadığı,
- Garantinin sağlanacağı sürenin uzunluğu,
- İşletmenin gerçekleştirmeyi taahhüt ettiği işlemlerin niteliği.

Eğer işletme tüm faktörleri değerlendirdikten sonra müşteriye ek bir hizmet sunulmadığı kanaatine ulaşırsa, bu tür garantileri yukarıda da ifade edildiği gibi TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar uyarınca muhasebeleştirecektir.

1.6.2 İade Hakları

İşletmelerin düzenlemiş olduğu mal veya hizmet sözleşmelerinde müşteriye iade hakkı tanınabilmektedir. Tanınan bu hak genellikle, sınırlı süreler dâhilinde verilmektedir. Bu tür hakların olduğu sözleşmeler çoğunlukla mal satışlarında söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte mal satış sözleşmelerinde olduğu gibi sık olmasa da hizmet satışlarında

da iade hakkı söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda müşteri memnun kalmadığı hizmetler için ücret iadesi veya başka bir hizmet isteme hakkına sahip olabilir (Şavlı, 2016: 68).

Müşterilere tanınan iade hakları aşağıdaki örneklerden de görüleceği üzere farklı şekillerde olabilmektedir (PWC, 2019: 181):

- Herhangi bir sebeple ürünleri iade etme hakkı,
- Modası geçen ürünleri iade etme hakkı,
- Yeni ürünler için takas anlaşmaları,
- Bir sözleşmenin feshi üzerine ürün iade hakkı.

Standart işletmelerin müşterilere sunmuş olduğu iade haklarını ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirmemektedir. Ancak iade hakkının söz konusu olduğu durumlar işlem fiyatını etkilediğinden, işletme müşteriye devrettiği mal veya hizmetlerin iade edilip edilmeyeceği konusunda tahminlerde bulunup, iade hakkının işlem fiyatı üzerine olan etkilerini belirlemeye çalışır (Ernst Young, 2017: 233).

Müşterilerin iade haklarını kullanması sonucunda iadesi yapılan ürünlerin bedeline ilişkin olarak işletme aşağıdaki yollardan birini tercih edebilir (TFRS 15: B20-B21):

- Bedelin tamamı veya bir kısmının iadesi,
- Müşterinin mevcut borcundan düşülmesi veya müşterinin daha sonra yapacağı alımlarından mahsup edilmek üzere değerlendirilmesi,
- İadesi yapılan ürünün yerine başka bir ürün verilmesi.

Müşteriye iade hakkı tanınması durumunda işletme finansal tablolarında aşağıdaki unsurları raporlar (TFRS 15: B21):

- Kâr veya zarar tablosunda tahsil etmeyi beklediği tutar kadar hasılat raporlar,
- İade olmasını beklediği tutar kadar bir yükümlülük raporlar,
- Müşteri tarafından iade edilecek ürünlerin satış öncesindeki kayıtlı defter değerlerini bir varlık olarak raporlar.

İşletme müşteri tarafından iade edilecek ürünlerin değerinde bir düşüş bekliyorsa ve bu ürünleri tekrar satmak için ek maliyetlere katlanmayı öngörüyorsa, varlık olarak raporlayacağı tutarı, kayıtlı değerden katlanmayı öngördüğü maliyetleri çıkartarak

hesaplayacaktır. Sonrasında izleyen her raporlama döneminde iade yükümlülüklerini gözden geçirip yapılması gereken bir düzeltme işlemi var ise bunları uygulayarak kalemleri güncelleyecektir (Şavlı, 2016: 68).

Bir ürünün beden ölçüsü veya renk gibi nedenlerden ötürü başka bir ürünle değiştirilmesi standardın kapsamına giren bir iade türü değildir. Ayrıca müşterinin satın aldığı ürünlerin ayıplı çıkmasından dolayı yapacağı değişimler de iade kapsamında olmayıp garanti kapsamında değerlendirilecektir (TFRS 15: B26-B27).

1.6.3 Konsinye Anlaşmaları

Bir işletmenin, nihai müşterilere satış için bir malı bayi veya distribütör gibi başka bir tarafa teslim ettiği düzenlemeler konsinye anlaşmaları olarak tanımlanmaktadır. Burada işletme teslimat tarihinde diğer tarafın malı kontrol altına alıp almadığını değerlendirmelidir. Malların teslim edildiği taraf, diğer bir tarafa malların kontrolünü devretmezse, teslim alan taraf malları konsinye anlaşması kapsamında elde tutuyor olabilir (TFRS 15: B77).

İşletme yönetimi bir anlaşmanın konsinye anlaşması olup olmadığını değerlendirmek için aşağıdaki göstergeleri dikkate almalıdır (MNP, 2017: 55):

- Malın diğer tarafın müşterisine satılması gibi önceden belirlenmiş bir olayın meydana gelmesi ya da belirlenen bir süre sona erinceye kadar malların kontrolünün işletmede olması,
- İşletmenin, malların iade edilmesi veya ürünün başka bir tarafa devredilmesini talep etme hakkına sahip olması,
- Diğer tarafın mal için koşulsuz ödeme yükümlülüğünün olmaması.

İşletme, malların, bayi veya distribütör tarafından nihai müşteriye satıldığını öğrendiği anda hasılatı kayıt altına alır.

Bayi, mallara fiziksel olarak sahip olabilmekte, ancak bir konsinye anlaşmasında onları kontrol gücüne sahip olmayabilmektedir. Örneğin, malları talep üzerine üreticiye iade etmesi gereken bir distribütör bu mallar üzerinde kontrol sahibi olmayabilir. Bu durumda işletme bu hakların uygulanıp uygulanamayacağını değerlendirmelidir (PWC, 2019: 194).

Konsinye anlaşmaları, iade hakkına sahip satışlardan farklıdır. Müşteri, iade hakkına

sahip bir satışta malların kontrolünü elinde tutmakta ve malları satıcıya iade edip etmeyeceğine karar verebilmektedir (PWC, 2019: 194).

1.6.4 Hediye Kartlar veya Kuponlar

Bazı işletmeler satış teşvik programları çerçevesinde müşterilerine hediye kartlar veya kuponlar tanımlamaktadır. Genellikle hediye kartlar müşterilere düşük ücretler karşılığında satılmakta, kuponlar için ise genellikle ücret talep edilmemektedir. Uygulamada genellikle bu kart ve kuponların mal alışlarında indirim unsuru olarak veya bedelsiz ürün alımı şeklinde kullanıldığı görülmektedir. Böyle bir durumda, hediye kartlar veya kuponlar maddi bir hakkı doğrudan müşteriye devretmek olarak tanımlanabilir. Örneğin satın alınan her 100 TL’lik ürün için 5 TL değerinde ücretsiz bir hediye kartı veya kupon tanınması gibi. Bu gibi durumlarda, maddi bir hak olarak tanımlanan hediye kartı veya kuponun bağımsız satış fiyatı ile ayrı olarak satılan hediye kartı veya kuponun bağımsız satış fiyatı farklı olabilir. Bunun nedeni, hediye kartını veya kuponu maddi hak olarak alan müşterilerin, ayrı bir işlemde hediye kartı veya kupon satın alan müşterilere göre bunları kullanma olasılıklarının önemli ölçüde daha düşük olmasıdır (KPMG, 2019a: 268).

İşletme, başka bir mal veya hizmetin alımı ile bağlantılı olarak müşteriye verilen ücretsiz hediye kartı veya kupon için doğrudan gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatının olmadığı sonucuna varabilir. Bu durumda işletme, bağımsız satış fiyatını 5 aşamalı modelin 4. Adımına uygun olarak tahmin eder.

İşletme standart kapsamında, hediye kartları müşteriye sattığında bu kartları bir sözleşme yükümlülüğü olarak tanır ve müşteriler mal veya hizmet için kartları kullandıkça, ilgili edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi sonucunda hasılat kaydı yapar (Deloitte, 2015a: 37).

Müşteriler, sahip oldukları hediye kartların veya kuponların getirmiş olduğu sözleşme haklarının tamamını her zaman kullanamaz. TFRS 15, müşteriler tarafından kullanılmamış tutarları “kırılma” olarak ifade eder. Bir işletmenin bu tür kırılma miktarlarına hak kazanması bekleniyorsa işletme, müşteriye transfer edilen mal ve hizmetlerin tanınması modeline dayanarak gelirdeki kırılmayı tanır (Deloitte, 2015a: 37).

1.6.5 Yenileme Seçenekleri

Yenileme seçenekleri, işletmenin müşterisine genellikle, mevcut sözleşmede belirtilen şartlar dâhilinde ilave mal veya hizmet almaya devam etme hakkı tanınmasını ifade eder. Eğer yenileme seçeneği müşteriye maddi bir hak sağlıyorsa ilave mal veya hizmet satın alma olarak kabul edilebilir. Bu nedenle ilave mal veya hizmet almaya devam etme hakkı maddi bir hak sağlıyorsa mevcut durum ve koşullara dayanarak daha fazla değerlendirme yapılmalıdır (Deloitte, 2015a: 49).

Yenileme seçeneği hediye kartlar ve kuponlar gibi müşteri sadakat programlarından farklıdır. Sadakat programları ile müşteriyle düzenlenen sözleşmedeki temel mal veya hizmetler genellikle birbirinden farklı nitelikte olacaktır ve bu nedenle orijinal sözleşmedeki orijinal ürün veya hizmetlere benzemekten ziyade ayrı teslimatlar olarak kabul edilecektir. Aksine bir yenileme seçeneği bir müşteriye, mevcut bir sözleşme kapsamında sağlananlarla aynı türde ilave mal veya hizmet alma hakkı vermektedir (BDO, 2019: 97). Bir işletme bir müşteriye ilave mal veya hizmet edinme seçeneği verirse, bu seçenek yalnızca müşteriye söz konusu sözleşmeye girmeden alamayacağı önemli bir hak sağladığı takdirde edim yükümlülüğü oluşturmaktadır (BDO, 2019: 97).

1.6.6 Lisans Düzenlemeleri

Lisanslar, işletmelerin fikri mülkiyet haklarının kullanımının devredilmesi ve işletmenin bu hakları sağlama yükümlülüğünü belirlemek için kullanılır. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan lisans düzenlemeleri şunlardır (PWC, 2019: 203):

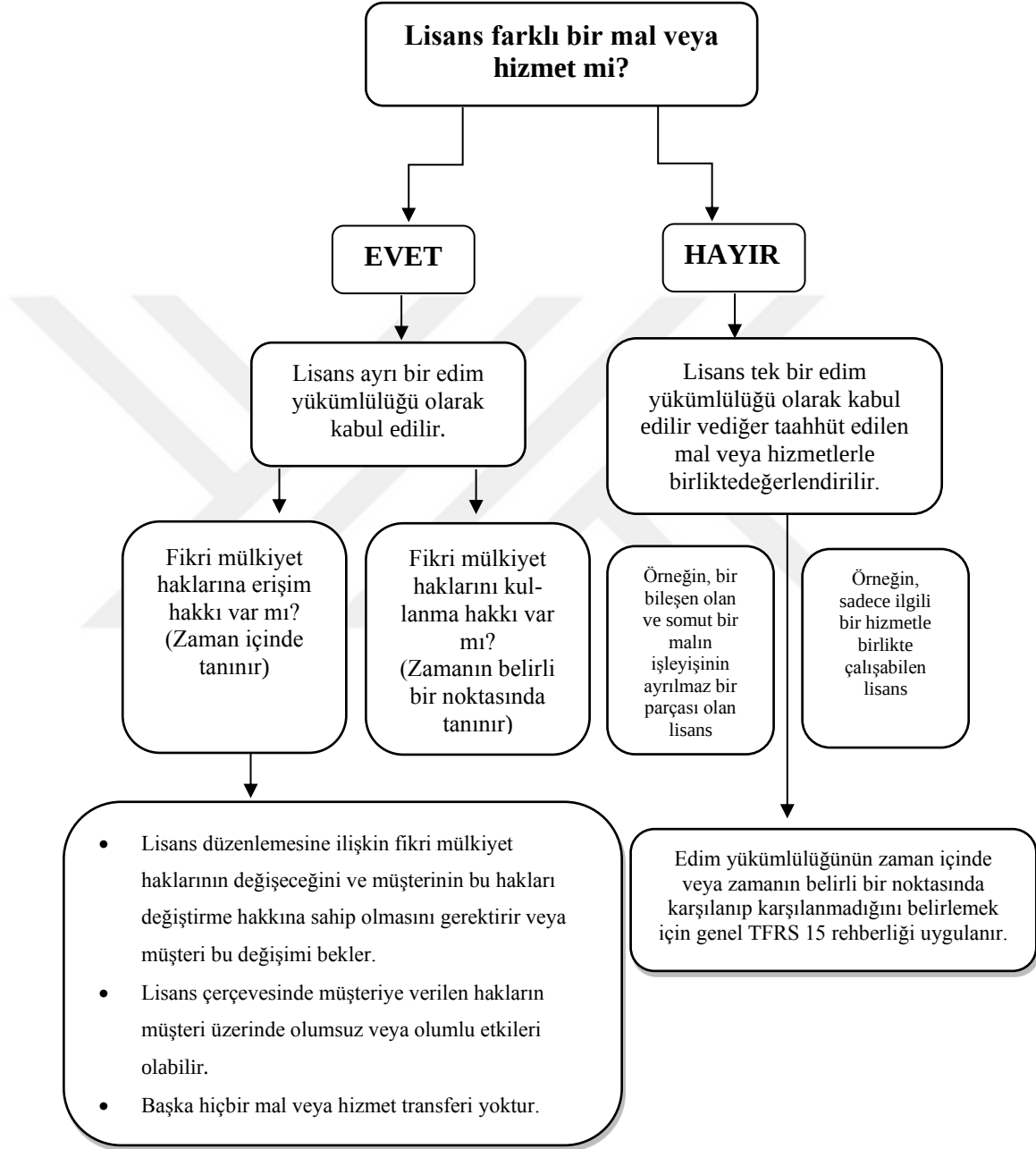
- Teknoloji (yazılım ve patentler),
- Eğlence ve medya (hareketli resimler, müzik ve telif hakkı),
- Eczacılık ve yaşam bilimleri (ilaç bileşikler, patentler ve ticari markalar),
- Perakende (ticari isimler ve bayilikler).

Standart lisanslara ilişkin hasılat tutarının hesaplanması ve raporlanmasına ilişkin özel bir rehberlik sunmaktadır. Standart kapsamında lisanslara ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken en önemli husus ise lisansın farklı bir mal veya hizmet olup olmadığının belirlenmesidir.

İşletme yapmış olduğu tespitler çerçevesinde lisansın diğer mal veya hizmetlerden ayrıştırılabilir olduğuna karar verirse, ilgili lisansa tahsis edilen hasılat tutarını zaman

içinde ya da zamanın belirli bir noktasında tanıyıp tanımayacağını belirlemek için nitelik değerlendirmesi yapar (KPMG, 2019a: 206).

Şekil 8’de standart kapsamındaki lisansların muhasebeleştirilmesine ilişkin genel bir çerçeve sunulmuştur (Deloitte, 2015a: 44):



Şekil 8: Lisansların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Genel Çerçeve

Kaynak: Deloitte (2015). Ifrs 15 Revenue From Contracts With Customers Your Questions Answered. Erişim Adresi: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf (Erişim Tarihi: 05/10/2019).

Bir müşteriyle düzenlenen lisans devretme sözleşmesi, taahhüt edilen fikri mülkiyet haklarının lisansına ek olarak başka mal veya hizmetlerin devrine ilişkin taahhütleri de içerebilir. Bu taahhütler sözleşme kapsamında belirtilebilir veya işletmenin geleneksel

ticari uygulamalarından yola çıkılarak anlaşılabilmektedir (KPMG, 2019a: 206).

Diğer sözleşme türleriyle tutarlı olmak üzere işletme, taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere ek olarak bir lisans verme taahhüdünü içeren sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin her birini ayrıca belirleyebilmek için modelin 2. Adımını uygular. Bu, aşağıda yer alan hususların olup olmadığının değerlendirilmesini gerekli kılar (TFRS 15: B53):

- Müşteri, lisanstan tek başına veya hazır bulunan diğer kaynaklarla birlikte yararlanabilir ve
- Lisans sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerden ayrı olarak tanımlanabilir.

Müşteriler ile düzenlenen sözleşme kapsamındaki lisans verme taahhüdünün sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerden farklı değilse, lisans verilme taahhütleri ve diğer taahhüt edilen mal veya hizmetler birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Diğer mal veya hizmetlerden farklı olmayan lisanslara verilebilecek örnekler şunlardır (TFRS 15: B54):

- Bir malın bileşenini oluşturan ve malın işlevselliğine entegre bir lisans ve
- Müşterinin yalnızca ilgili bir hizmetle birlikte yararlanabileceği bir lisans. (örneğin, bir lisans vererek müşterinin içeriğe erişmesini sağlayan işletme tarafından sağlanan bir çevrimiçi hizmet).

Sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerden farklı olan fikri mülkiyet haklarının lisansı ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaktadır. Edim yükümlülüğünün zaman içinde veya zamanın belirli bir noktasında karşılanıp karşılanmadığını belirlemek için işletme, taahhüdün niteliğinin müşteriye aşağıdakileri sağlayıp sağlamadığını değerlendirir (TFRS 15: B56):

- Lisans süresi boyunca işletmenin fikri mülkiyet haklarına erişmek veya
- İşletmeye ait fikri mülkiyet hakkının, lisansın verildiği andaki gibi kullanımı.

Bir işletmenin lisans vermedeki taahhüdünün niteliği, aşağıdaki kriterlerin tümünün karşılanması halinde, müşterinin işletmenin fikri mülkiyet haklarına erişme hakkı sağlama taahhüdü olarak değerlendirilir (TFRS 15: B58).

- Sözleşme, işletmenin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerde bulunacağı veya bu hususta müşterinin makul bir şekilde beklenti içinde olması,
- Lisans kapsamında verilen hakların müşteriye doğrudan yukarıdaki maddede tanımlanan faaliyetlerin olumlu ya da olumsuz etkilerine maruz bırakılması,

Bu faaliyetler, müşteriye mal veya hizmetin devredilmesiyle birlikte transfer edilmez.

Faaliyetlerin fikri mülkiyet haklarını önemli ölçüde etkileyip etkilemeyeceğini değerlendirmek için işletmenin yargıda bulunması gerekecektir. Bir işletme, faaliyetlerinin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyet hakkını önemli ölçüde etkileyip etkilemediğini değerlendirirken fikri mülkiyetin müşteriye nasıl bir fayda sağlayacağını değerlendirmelidir (PWC, 2019: 212).

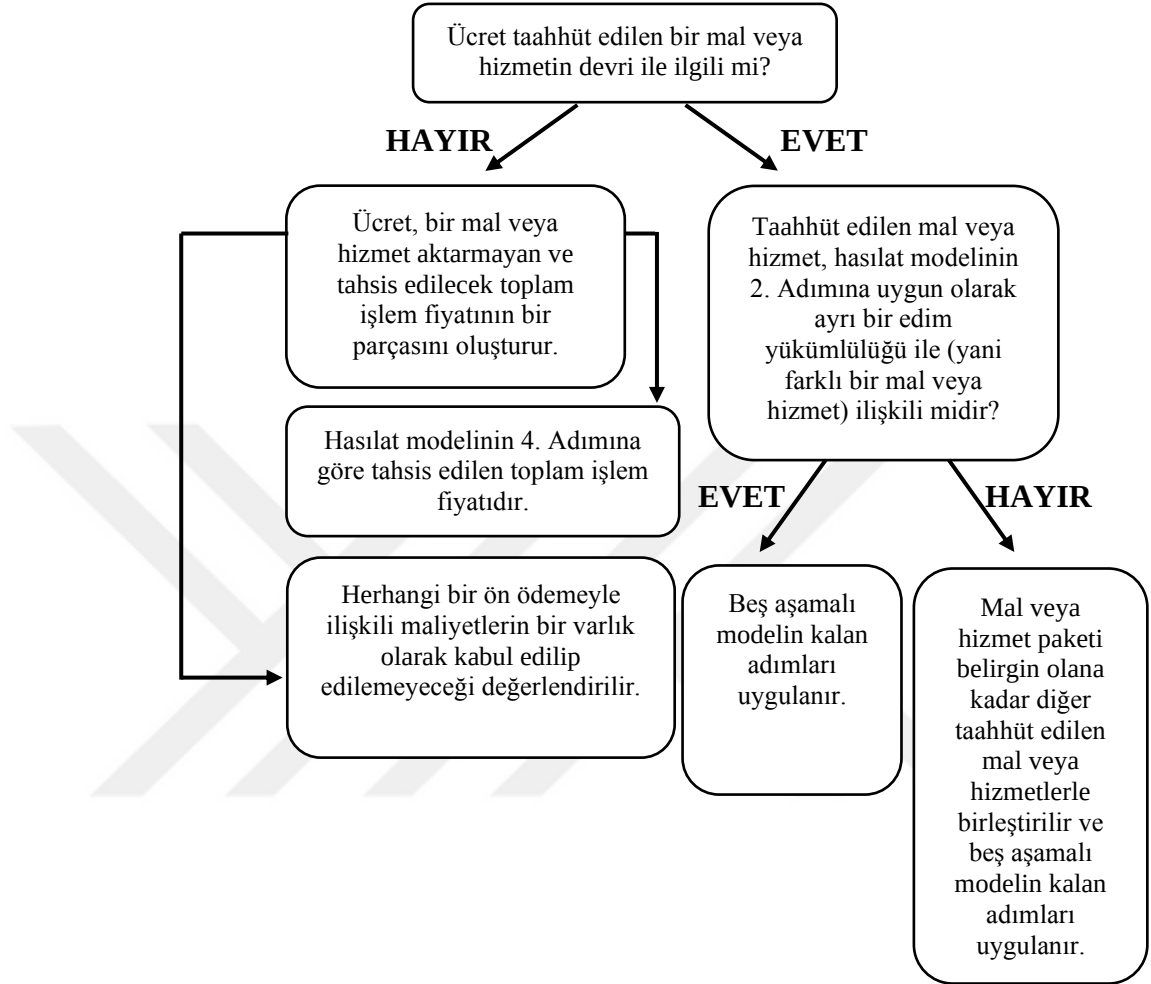
1.6.7 İade Edilmeyen Ön Ödemeler ile İlgili Düzenlemeler

İşletmeler, müşterilerden bir sözleşmeyi yerine getirmek için sözleşme başlangıcında yapması gereken bir faaliyetle ilgili olabilecek, iade edilemeyen bir ön ödeme talep edebilir. Bu noktada işletme, sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerini belirlemek için, ücretin taahhüt edilen bir mal veya hizmetin devriyle ilgili olup olmadığını belirlemelidir (BDO, 2017:74).

Ön ödeme genellikle, kullanılacak bir malın veya hizmetin başlatılması, etkinleştirilmesi ya da kurulması ile ilgilidir. Ayrıca, erişim izni vermek veya bir tesisi, malı veya hizmeti kullanma hakkı sağlamak için müşterilerden ön ödeme alınabilir. Müşterinin ödediği bu nitelikteki tutarlar genellikle iade edilmez. Bir sağlık veya spor kulübüne üyelik, telefon, kablo veya internet hizmetleri için etkinleştirme ücretleri bu tip ödemelere verilecek örneklerdendir (Ernst Young, 2018:204).

İade edilmeyen ön ödeme taahhüt edilen bir mal veya hizmetin devriyle ilişkili değilse, ödeme gelecekte sunulacak mallar ve hizmetler için bir avans ödemesi anlamına gelir ve bu nedenle mal ve hizmetler gelecekte devredildiğinde söz konusu ödeme tutarları hasılat olarak tanınır. (MNP, 2017: 48).

İade edilmeyen ön ödemenin bir edim yükümlülüğü oluşturup oluşturmadığı, Şekil 9'daki karar ağacında ifade edilmiştir.



Şekil 9: İade Edilmeyen Ön Ödemelerin Muhasebe İşlemlerine Etkisi

Kaynak: MNP (2017). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide*. Erişim Adresi: <https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-03-ifrs-15-final.pdf> (Erişim Tarihi: 13/10/2019).

1.6.8 Faturala ve Elde Tut Düzenlemeleri

Faturala ve elde tut düzenlemeleri, işletmenin bir müşteriyi ürün satışı için faturalandırdığı, ancak ürünleri müşteriye teslim etmek yerine, daha sonraki bir tarihte müşteriye sevk edilinceye kadar ürünün fiziksel sahipliğini korumasını içerir. Örneğin Bir müşteri, ürünü almak için kendi başına yeterli depolama alanına sahip değilse, bu tür bir düzenleme talep edebilir. Bu durumda işletme, ürünün satışından elde edilen hasılat tutarının ne zaman tanınacağı hususunda uygun zamanı belirlerken, belirli bir anda tanınması gereken diğer satış veya edim yükümlülüğü ile aynı kontrol kriterlerini uygular. Buna ek olarak, hasılatın tanınması için aşağıdaki ölçütlerin tümünün

karşılanması gerekir (BDO, 2017: 86):

- Faturala ve elde tutma düzenlemesinin amacı somut olmalıdır ve müşteri tarafından talep edilmiş olmalıdır,
- Ürün, müşteriye ait olarak ayrıca tanımlanmalıdır. Yani tedarikçi tarafından diğer müşterilere satılmamalıdır,
- Ürün müşteriye her an teslim edilebilecekmiş gibi her an hazır tutulmalıdır,
- Satıcı ürünü kullanma veya başka bir müşteriye yönlendirme hakkına sahip olmamalıdır.

Sözleşme, faturala ve elde tutma düzenlemesi için gerekli kriterleri karşılıyorsa, satış gerçekleştiğinde işletme hasılatı kayda alabilir. Bununla birlikte işletme, ürünü müşteri adına belirli bir süre boyunca elinde tutmakla ilgili kalan bir edim yükümlülüğünün olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu durumda, işletme müşteriye herhangi bir vekâlet hizmeti sağlayıp sağlamadığını değerlendirir. Sağlıyorsa, işlem fiyatının bir kısmını kalan edim yükümlülüğüne, hasılat modelinin 4. aşamasına göre tahsis etmelidir (PWC, 2019: 192).

1.6.9 Müşteriden Yeniden Satın Alma Düzenlemeleri

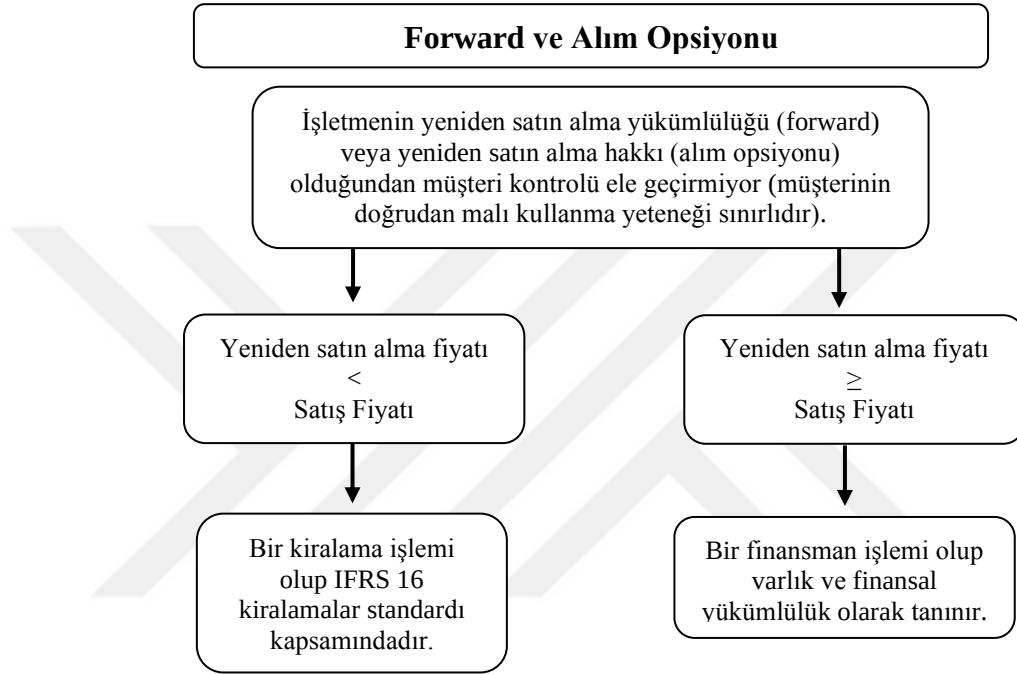
Bir işletme, bir müşterisine satmış olduğu malı müşteriden yeniden satın alma seçeneğine sahipse veya böyle bir taahhüt veriyorsa, bu durum sözleşmenin yeniden satın alma düzenlemesi içerdiği anlamına gelmektedir. Ancak yeniden satın alım sözleşmesine konu mal finansal araç tanımına karşılık geliyorsa bu işlem TFRS 15 kapsamının dışında değerlendirilir. Eğer forward düzenlemesi gibi finansal araç tanımını karşılamıyorsa düzenleme TFRS 15 kapsamına dâhil olmakla birlikte söz konusu yeniden satın almanın türüne göre muhasebeleştirilir Varlığı yeniden satın alma düzenlemesi aynı sözleşmede olabileceği gibi başka bir sözleşmede de olabilir. Ayrıca yeniden satın alınan varlık, başlangıçta müşteriye satılan varlık, esasen o varlıkla büyük ölçüde aynı olan bir varlık veya başlangıçta satılan varlığın bir bileşeni olduğu başka bir varlık olabilir (TFRS 15: B64).

Müşteriden yeniden satın alım düzenlemeleri genellikle 3 şekilde yapılmaktadır (TFRS 15: B65):

- Bir işletmenin varlığı geri alım yükümlülüğü (bir forward sözleşmesi);

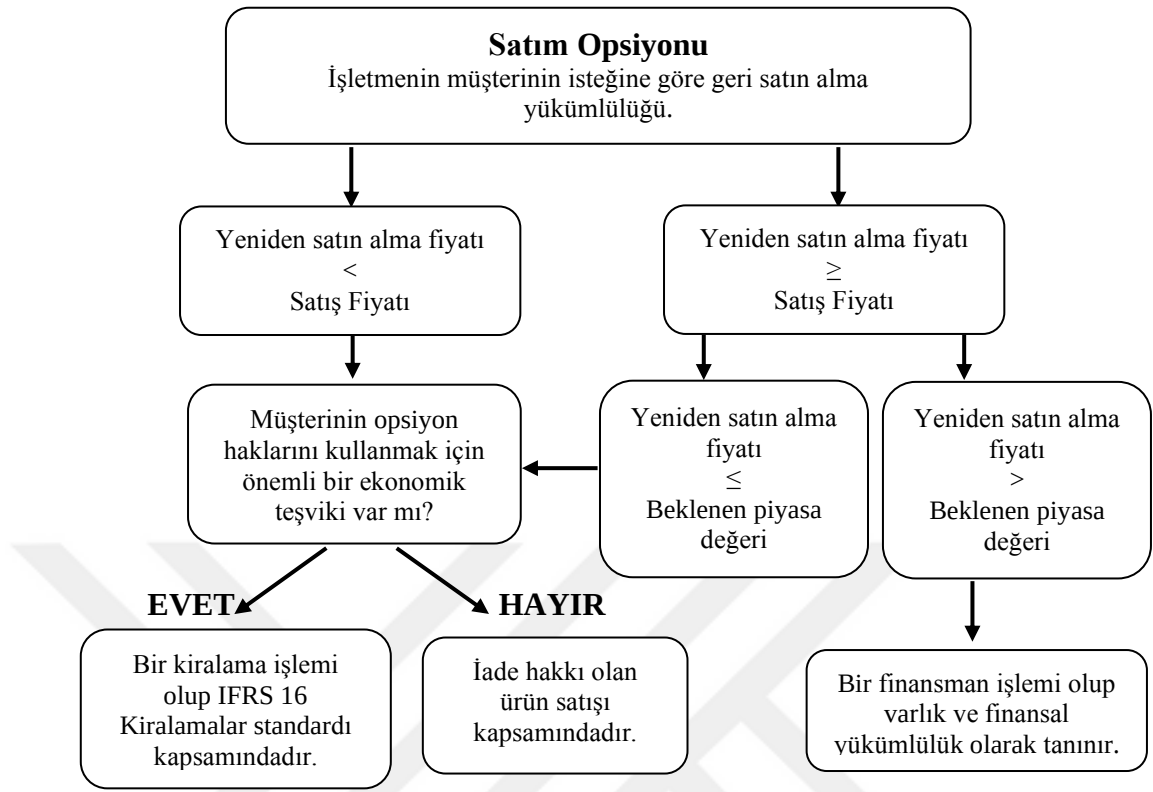
- Bir işletmenin varlığı geri satın alma hakkı (bir alım opsiyonu) ve
- Bir işletmenin müşterinin isteğine bağlı olarak varlığı geri alma yükümlülüğü (bir satım opsiyonu).

Şekil 10 ve Şekil 11’de müşteriden yeniden satın alma ilişkin düzenlemelerin muhasebeleştirilmesine ilişkin süreç özetlenmiştir.



Şekil 10: Forward ve Alım Opsiyonuna İlişkin Düzenlemelerin Özetlenmiş Muhasebeleştirilme Süreci

Kaynak: MNP (2017). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide*. Erişim Adresi: <https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-03-ifrs-15-final.pdf> (Erişim Tarihi: 13/10/2019).



Şekil 11: Satım Opsiyonuna İlişkin Düzenlemelerin Özetlenmiş Muhasebeleştirilme Süreci

Kaynak: MNP (2017). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide*. Erişim Adresi: <https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-03-ifs-15-final.pdf> (Erişim Tarihi: 13/10/2019).

1.7 Hasılatın Finansal Tablolarda Sunumu ve Açıklanması Gereken Hususlar

TFRS 15, oldukça ayrıntılı olan ve işletmelerin ara dönem ve yıllık finansal tablolarına dâhil etmek zorunda oldukları sunum ve açıklama gereklilikleri sağlamaktadır. TFRS 15'te yer alan açıklama gereksinimlerinin çoğu, işletmelerin standart yayımlanmadan önce yürürlükte olan standartların açıklanmasını zorunlu kılmadığı bilgileri içermektedir. Standartta, yıllık ve ara dönemler halinde düzenlenen finansal tablolar için hem niteliksel hem de niceliksel açıklama gereklilikleri ve çeşitli sunum gereksinimleri yer almaktadır.

1.7.1 Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Hususlar

TFRS 15'in finansal tablolar için getirmiş olduğu açıklama gerekliliklerinin amacı, finansal tablo kullanıcılarının, müşterilerle yapılan sözleşmelerden kaynaklanan hasılat ve nakit akışlarının niteliğini, miktarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlamak için yeterli bilgiyi açıklamaktır. İşletme bu amaca ulaşmak için standartta

sunulan aşağıdaki hususlara ilişkin nitel ve nicel bilgileri açıklar (TFRS 15, md.110):

- İşletmelerin müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmeler,
- Standardın sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikler,
- Sözleşmelerin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınanlar.

Standart açıklama amacını yerine getirmek için gerekli olan detay seviyesine ve her bir açıklama gerekliliğine vurgu yapılmasına önem verilmesi gerektiğini belirtmektedir. Buradaki temel amaç, finansal tablo kullanıcılarının yararlı bulacakları bilginin çok fazla önemsiz ayrıntı tarafından gizlenmemesini sağlamak, yeterince farklı özelliklere sahip öğeleri ayrı ayrı toplamak ve sunmaktır (BDO, 2017: 90).

Hasılatın finansal tablolarda sunumuna ve hasılat ile ilgili hususların açıklanmasına ilişkin olarak dikkate alınması gereken hususlar şunlardır:

- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına uygun olarak bir işletme, müşteriyle yapılan sözleşmelerden elde ettiği hasılatı, diğer gelir kaynaklarından ayrı olarak sunar ve açıklar.

- Taraflardan biri sözleşmenin şartlarını gerçekleştirmişse, işletme edimi ile müşterinin ödeme yapması arasındaki ilişkiye bağlı olarak, işletme sözleşmeyi finansal durum tablosunda bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak sunacaktır. Ayrıca işletme, her türlü koşulsuz hakkını, bir alacak olarak ayrı ayrı sunacaktır (TFRS 15 md.105).

- Sözleşme varlığı, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı uyarınca değer düşüklüğü için değerlendirilmeli ve ilgili durumlarda değer düşüklüğü ölçülmeli, sunulmalı ve açıklanmalıdır (TFRS 15, md.107).

- Eğer müşteri söz konusu sözleşme bedelini ödediğinde veya işletmenin mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce bedeli koşulsuz (yani bir alacak) alma hakkı mevcut olduğunda bir sözleşme yükümlülüğü doğar. Yükümlülük, ödeme yapıldığında veya ödemenin vadesi geldiğinde (hangisi daha erkense) gösterilir.

- Mal veya hizmetlerin kontrolü işletme tarafından, herhangi bir bedel tahsil edilmeden önce bir müşteriye devredilirse, işletmenin edimini göz önünde bulundurarak

finansal durum tablosunda bir sözleşme varlığını raporlaması gerekir. Bir sözleşme varlığının raporlanacağı zaman, faturanın müşteriye kesildiği zamandan daha erken olabilir (PWC, 2019: 261).

1.7.1.1 İşletmelerin Müşterileriyle Yapmış Olduğu Sözleşmeler

Standart kapsamında işletmeler müşterileri ile olan tüm sözleşmelerinde, aşağıda yer alan tutarları kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak açıklamalıdır (TFRS 15, md.113):

- Tanınan hasılat tutarı,
- Herhangi bir alacak veya sözleşme varlığında tanınan değer düşüklüğü zararları.

Hasılat ve nakit akışlarının niteliği, miktarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin açıklanması gereken hususlar şekil 12’de gösterilmiştir.



Şekil 12: Müşteri Sözleşmelerinde Açıklanması Gereken Hususlar.

Kaynak: KPMG (2019). Revenue IFRS 15 Handbook. Erişim Adresi: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf> (Erişim Tarihi: 06/10/2019).

1.7.1.2 Hasılatın Ayrıştırılmasına Yönelik Açıklamalar

İşletmeler bulunduğu ekonomik ve coğrafi bölgelere özgü hüküm ve koşullardan, etkilenen bir dizi ürün ve hizmete sahip olabilirler. Bundan dolayı da işletme yönetimin toplam hasılatı, finansal tablo kullanıcılarının işletmeye ilişkin mevcut performansı

anlamalarına ve gelecekteki performanslarını tahmin etmelerine yardımcı olacak şekilde ayrıştırması arzu edilir (Elliot, 2017: 269).

Standart, müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılatın, niteliği, miktarı, zamanlaması ve belirsizliğini ekonomik faktörlerden nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayrılması gerektiğini belirtmiştir (Ernst Young, 2018: 380).

Standart işletmenin, ayırtmış olduğu hasılat ile belirlemiş olduğu kategoriler arasındaki ilişkinin açıklanması gerekliliğini vurgulamış olup, işletme bu ilişkiyi belirlemek için kazanç bültenleri, yıllık raporlar veya yatırımcı sunumları gibi finansal tabloların dışında sunulan açıklamaların tamamını dikkate almalıdır (TFRS 15: B87-88):

- Faaliyet bölümlerinin finansal performansının değerlendirilmesinde işletme faaliyet karar vericisi tarafından incelenen bilgiler ve
- İşletme veya kurumun finansal tablolarının kullanıcıları tarafından performansı değerlendirmek veya kaynak tahsisi kararlarını vermek için kullanılan (a) maddesine benzer diğer bilgiler.

Bu kapsamda verilebilecek örnekler şunlardır:

- Satış kanalları
- Sözleşme süresi
- Sözleşme türü
- Coğrafi bölge
- Pazar veya müşteri tipi

Standarttaki açıklama düzeyi, işletme karar vericisinin, işletmenin performansını değerlendirmek ve kaynaklarını tahsis etmek için kullandığı bilgilerle sınırlı değildir. Bir işletme, hasılatın ayrıştırılmasını hazırlarken bu bilgileri göz önünde bulundursa da, performansı değerlendirmek veya kaynak tahsisi kararlarını almak için kullanılan diğer benzer bilgileri de dikkate alır (KPMG, 2019a: 319).

1.7.1.3 Sözleşme Bakiyelerine İlişkin Açıklamalar

IASB, finansal tablo kullanıcılarının belirli bir raporlama döneminde, bir işletmenin sözleşme varlıkları ve yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyelerindeki değişiklikler

ile muhasebeleştirilen hasılat tutarları arasındaki ilişkiyi anlamaları gerektiğine dikkat çekmiştir (Ernst Young, 2018:384). Bu kapsamda standart, bir işletmenin sözleşme bakiyeleri ve bu bakiyelerde meydana gelene değişiklikler için aşağıdaki hususların açıklanması gerektiğini ifade etmektedir (TFRS 15, md.116-118):

- Ayrı olarak sunulmadığı veya açıklanmadığı takdirde, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyeleri,
- Açılış sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dâhil edilen cari dönemde tanınan hasılat tutarı,
- İşlem fiyatındaki değişiklikler gibi cari dönemden önceki dönemlerde yerine getirilen veya kısmen karşılanan edim yükümlülüklerinden elde edilen hasılat tutarı
- İşletme sözleşmelerinin ve ödeme koşullarının sözleşmedeki varlıkları ve sözleşmeden doğan borç bakiyelerini nasıl etkileyeceğini açıklamak, ve
- Aşağıdakiler gibi niteliksel ve niceliksel bilgileri içermesi gereken sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin bakiyelerindeki önemli değişikliklerin açıklanması:
 - İşletme birleşmelerinden kaynaklanan değişiklikler,
 - İlerleme ölçüsündeki bir değişiklik, işlem fiyatının tahminindeki bir değişiklik veya bir sözleşme değişikliğinden kaynaklanan düzeltmeler dahil hasılatla kümülatif seviyede yapılan düzeltmeler;
 - Bir sözleşme varlığının değer düşüklüğü veya
 - Bir sözleşme varlığının bir alacak olarak yeniden sınıflandırılması sonucu işlem fiyatını elde etmenin koşulsuz hâle gelmesi için zaman çerçevesinde meydana gelen değişiklikler,
- Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için tayin edilen zamanda meydana gelen değişiklik.

Bu kapsamda işletmenin, cari dönemde tanınan hasılat tutarının önceki dönemde tamamen veya kısmen karşılanmış edim yükümlülükleriyle ilgili olarak açıklamak, ayrıca karşılık gelen sözleşme varlığını veya sözleşme yükümlülüğünü etkileyen

hasılatla ilişkin yapılan kümülatif kazanç düzenlemelerinin ve işletmenin işlem fiyatındaki değişikliklerin etkilerini ayrı ayrı izlemesi gerekebilir (KPMG, 2019a: 321).

Ayrıca işletmelerin sözleşme bakiyeleri ile ilgili bilgileri açıklamalarına izin verilmekle beraber, bu açıklamalar işletmelerin en uygun gördüğü tablo ve bilgilerini içerecek şekilde değişiklikler gösterebilir. IASB, bu açıklamaların finansal tablo kullanıcılarına, sözleşme varlıklarının alacak veya nakit olarak tahsil edilen hesaplara transfer edildiğinde ve yükümlülüklerin hasılat olarak tanınması durumunda talep ettikleri bilgileri sağlamayı amaçlamıştır (Ernst Young, 2018:385).

1.7.1.4 Edim Yükümlülüklerine İlişkin Açıklamalar

İşletme aşağıdakilerin tümü dâhil olmak üzere, müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmelerdeki edim yükümlülükleri hakkındaki bilgileri açıklamalıdır (TFRS 15, md.119-120):

- Faturala elde tut düzenlemeleri dâhil olmak üzere işletmenin edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiği,
- Sözleşmenin önemli bir finansman bileşenine sahip olup olmadığı ve ödemenin ne zaman muaccel olacağı gibi önemli ödeme koşulları
- Mal ve hizmetlerin niteliği,
- İşletmenin iade, geri ödeme ve benzeri konulardaki yükümlülükleri,
- Garanti türleri ve ilgili yükümlülükler ve
- Raporlama tarihinde karşılanmamış veya kısmen karşılanmış edim yükümlülüklerine tahsis edilen işlem fiyatının toplam tutarı. İşletme ayrıca, bu tutarın hasılat olarak tanınmasını beklediğinde nicel veya nitel açıklama sunar.

Standart uygulamada pratikliği sağlamak için, işletmenin aşağıda yer alan koşulların en az birini karşılaması halinde edim yükümlülüğüne ilişkin bilgileri açıklaması hususunda yukarıda yer verilen unsurları açıklamak zorunda olmadığını ifade etmiştir (TFRS 15, md.121):

- Edim yükümlülüğünün, bir yıl veya daha kısa süreli bir sözleşmenin parçası olması,
- İşletmenin, müşteriye bugüne kadar doğrudan edimine karşılık gelen bir tutarda

faturalandırma hakkının olması. Bu durumda bu tutardaki edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi sonucunda elde edilen hasılatı finansal tablolarında raporlar.

Kalan edim yükümlülüklerinin açıklanmasında kullanılan işlem fiyatı, kısıtlı bir tutardır. Bir işletme ayrıca, işlem fiyatına kısıtlı değişken bedel gibi herhangi bir hususun dâhil edilip edilmediğini ve bu nedenle kalan edim yükümlülüklerinin açıklanmasına dâhil edilip edilmeyeceğini nitel olarak açıklar (KPMG 2019: 324).

1.7.1.5 Standardın Uygulanmasına İlişkin Önemli Yargıların Açıklanması

İşletmeler, standardı uygularken hasılat tutarının tanınmasını ve zamanlamasını etkileyen önemli yargıları ve bu yargılarda meydana gelen değişiklikleri finansal tablolarında açıklamalıdır. Bu kapsamda işletme, edim yükümlülüklerin karşılanma zamanını ve işlem fiyatı ile işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarlarını açıklar (TFRS 15, md.123).

Zaman içinde karşılanan edim yükümlülükleri için, işletme, hasılatı finansal tablolarında raporlamak için kullandığı yöntemi, örneğin çıktı veya girdi yönteminin nasıl uygulandığını ve bu yöntemlerin mal veya hizmetlerin transferini neden doğru gösterdiğini açıklar. Ayrıca, edim yükümlülüklerinin zamanın belirli bir anında yerine getirildiğinde, işletme taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün müşterinin eline geçtiği zamanı değerlendirme konusunda varmış olduğu önemli yargıları da açıklamalıdır (TFRS 15, md.124-125).

İşletme kullanmış olduğu yöntemler, girdiler ve varsayımlar hakkında aşağıda yer verilen tüm unsurlar için kullanmış olduğu bilgileri de açıklamalıdır (TFRS 15, md.126).

- İşlem fiyatının belirlenmesi (değişken bedelin tahmini, paranın zaman değerinin etkilerine yönelik söz konusu bedelin düzeltilmesi ve nakit dışı bedelin ölçülmesi gibi).
- Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarının tahmin edilmesi ve indirimler gibi değişkenlerin dikkate alınması dâhil olmak üzere işlem fiyatının tahsis edilmesi.
- İadeler ve geri ödemeler gibi diğer benzer yükümlülüklerin ölçülmesi.

1.7.1.6 Bir Müşteriyle Sözleşme Yapma veya Yerine Getirme Maliyetleri

Kapsamında Tanınan Varlıklara İlişkin Açıklamalar

İşletme bir müşteriyle sözleşme yapmak veya yerine getirmek için ortaya çıkan maliyetler kapsamında tanınan varlıkların kapanış bakiyesini açıklar ve bu bakiyeleri ana kategorilerine göre ayırır. Örneğin; satın alma maliyetleri, sözleşme öncesi maliyetler, kurulum maliyetleri ve diğer yerine getirme maliyetleri ile raporlama döneminde tanınan itfa paylarının tutarı ve herhangi bir değer düşüklüğü tutarı gibi. Ayrıca işletme bir müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi elde etmek veya yerine getirmek için ortaya çıkan maliyetlerin miktarını ve her raporlama dönemi için itfa paylarını belirlemek için kullanmış olduğu yöntemi açıklar (TFRS 15, md.127-128).

BÖLÜM 2: TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ PETROL ve GAZ ENDÜSTRİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde TFRS 15'in petrol ve gaz endüstrisi üzerinde etkili olduğu konular ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

2.1 Petrol ve Gaz Endüstrisine Genel Bir Bakış

Petrol ve gaz endüstrisi sermaye yoğunluğu yüksek bir endüstridir. Petrol ve gaz tesisi kurmak çok yüksek maliyetler gerektirmektedir. Bu tür tesisler çeşitli iş risklerini barındırmakla beraber uzak konumlarda faaliyette bulunmaktadır. Endüstrideki tüm arama, değerlendirme, çıkarma, rafine etme, nakliye ve pazarlama süreçleri önemli miktarda zaman ve maliyet gerektirmektedir (Lavi, R., M., 2016: 158).

Petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren işletmelerin yapmış olduğu operasyonların amacı, petrol ve gaz ürünlerini bulmak, çıkarmak, rafine etmek ve satmaktır. Bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler zorlu çevresel koşullarda belirsiz sonuçlar doğurabilecek hidrokarbonları bulmak ve çıkarmak için önemli miktarda sermaye yatırımı ve uzun tedarik sürelerine katlanırlar. Arama, geliştirme ve üretime ilişkin çoğu zaman önemli sermaye maliyetlerini paylaşmak için ortak girişimlerde veya ortak faaliyetlerde bulunurlar. Çıkarılan ürünlerin boru hatları ve tankerlerle önemli mesafeler kat edilerek nihai müşterilere taşınması gerekebilmektedir (PWC, 2011: 14).

Bu endüstrideki işletmeler, emtia fiyatları, kur dalgalanmaları, faiz oranı riski ve politik gelişmeler gibi makroekonomik faktörlere önemli ölçüde maruz kalmaktadırlar. Ticari uygulanabilirliğin ve teknik uygulanabilirliğin değerlendirilmesi karmaşıktır ve bir dizi önemli değişkenleri barındırmaktadır. Endüstri kolundaki işletme, faaliyetlerinden dolayı çevre üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir ve genellikle ortaya çıkan hasarları düzeltmek zorunda kalabilmektedir (PWC, 2017: 12).

2.2 TFRS 15'in Sektörel Etkileri

Standardın hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaya getirmiş olduğu yenilikler birçok sektör üzerinde etkili olmuştur. Özellikle müşterileriyle uzun vadeli sözleşmeler düzenleyen ve ücretsiz mal veya hizmetlerin müşteriye taahhüt edildiği

sözleşmeler düzenleyen sektörler standarttan oldukça etkilenmiştir. Tablo 4’de standardın beş aşamalı modelinde yer alan her bir aşamanın sektörel etkileri yer almaktadır.

Tablo 4: Beş Aşamalı Modelin Sektörler Üzerindeki Etkisi

Aşama	Havacılık ve Savunma	Otomotiv	Sağlık Hizmetleri	Yazılım	Petrol ve Gaz	Telekom
1. Bir müşteriyle Yapılan sözleşmenin tanımlanması	Yüksek	Düşük	Orta	Orta	Düşük	Orta
2. Sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin belirlenmesi	Çok Yüksek	Çok Yüksek	Çok Yüksek	Çok Yüksek	Orta	Çok Yüksek
3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
4. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	Yüksek	Orta	Çok Yüksek	Çok Yüksek	Orta	Çok Yüksek
5. Hasılatın Tanınması	Çok Yüksek	Orta	Orta	Çok Yüksek	Orta	Yüksek

Kaynak: Grant Thornton (2017). IFRS 15: ‘Revenue from contracts with customers’. Erişim Adresi: <https://www.grantthornton.nl/globalassets/1.-member-firms/netherlands/documenten/flyers-pdf/2018/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-grant-thornton-eng.pdf> (Erişim Tarihi: 22/10/2019).

2.3 Petrol ve Gaz Endüstrisi Faaliyetleri

Petrol ve gaz faaliyetleri, petrolün ve gazın aranmasına ilişkin ruhsatın alınmasından, petrol ve gazın üretiminin tamamlanması ve nihai tüketicinin kullanımına uygun hâle getirilmesine kadar yapılan tüm iş süreçlerini kapsamaktadır. Şu an günümüzde petrol ve gaz iş süreçleri dört temel unsura ayrılmaktadır (Boz, 2018: 3):

- Arama ve üretime ilişkin faaliyetler,
- Hidrokarbonların işlenmesine ilişkin faaliyetler,
- Taşıma, dağıtım ve depolama faaliyetleri,
- Perakende ve pazarlama faaliyetleri.

Petrol ve gaz endüstrisinde arama ve üretime ilişkin faaliyetler yukarı akış faaliyetler (upstream activities), diğer faaliyetler ise orta ve aşağı akış faaliyetler (midstream and downstream activities) olarak adlandırılır.

Petrol ve gaz işletmelerinin çoğu, uluslararası operasyonlara, çok unsurlu sözleşmelere,

karmaşık organizasyonel yapılara (genellikle birden fazla şirket ve ortak girişim ilişkileri dahil olmak üzere) ve IFRS kapsamında raporlama yapan küresel rakiplere sahiptirler (Deloitte, 2008: 1).

Bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin tesisleri ve sistemleri, üretim akışındaki kullanımlarına göre aşağıdaki gibi faaliyetlere ayrılmaktadır (Devold, 2013: 4):

Arama: Bir petrol alanın geliştirilmesine karar verilmeden önce gerçekleşecek olan gözetleme ve sondaj faaliyetlerini içerir.

Yukarı Akış Faaliyetleri: petrol ve gaz üretimi için tüm tesisleri ifade eder. Yukarı akış faaliyetleri hidrokarbonların (ham petrol ve doğal gaz) keşfini kapsar. Ayrıca, bu hidrokarbon rezervlerinin ve kaynaklarının gelişimini ve daha sonra çıkarılmalarını (üretimini) içerir. Petrol endüstrisinin bu kısmı, sondaj kuyuları, kamyon malzemeleri ve madencilik petrol kumları dahil olmak üzere, sahada gerçekleştirilen tüm faaliyetleri ve ayrıca farklı çevresel çalışmalar ve araştırma analizlerini içeren faaliyetleri kapsamaktadır.

Orta ve Aşağı Akış Faaliyetleri:

Petrol ve gaz endüstrisindeki orta ve aşağı akış faaliyetleri arasında ham petrol ve gazın taşınması, ham petrolün rafine edilmesi ve rafine ürünlerin satışı yer almaktadır. Bu faaliyetler önemli sermaye yatırımı gerektirmektedir. Buna rafineriler, sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG) tesisleri, boru hattı ağları ve perakende istasyonları dahildir (PWC, 2011:36).

Petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren işletmeler, akaryakıtların dağıtımını “DODO (Dealer Owned, Dealer Operated) denilen bayinin sahibi olup işlettiği istasyonlar ağıyla, COCO (Company Owned, Company Operated)” yani şirketin sahibi olup işlettiği veya “CODO (Company Owned, Dealer Operated)” yani şirketin sahibi olduğu ancak bayinin işlettiği istasyonlar aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Rafineri: Petrolün, petrokimya endüstrisi için benzin, mazot veya hammadde gibi tanımlanmış özelliklere sahip pazarlanabilir ürünlere dönüştürüldüğü ve işlendiği yerdir. Tank depolama ve dağıtım terminalleri gibi operasyonlar bu faaliyet koluna dahildir.

Petro Kimya: Bu faaliyet kolunda üretilen ürünler, ana hammaddenin hidrokarbonlar olduğu kimyasal ürünlerdir. Örneğin plastik, gübre ve çok çeşitli endüstriyel kimyasallar.

2.4 Sektöre İlişkin Kritik Muhasebe Konuları

Petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren işletmelerin karşılaşmış olduğu sektöre özgü muhasebe konuları faaliyetlerine göre tipik olarak Tablo 5’deki gibidir.

Tablo 5: Petrol ve Gaz Sektörüne İlişkin Kritik Muhasebe Konuları

Yukarı Akış Faaliyetleri	Orta ve Aşağı Akış Faaliyetleri	Sektör Geneli
• Rezervler ve kaynaklar • Arama ve değerlendirme • Geliştirme harcamaları • Hasılatı Tanıma • Borçlanma Maliyetleri • Rezervlerin ve kaynakların açıklanması • Üretim paylaşım düzenlemeleri ve imtiyazları	• Ürün değerlendirme sorunları • Hasılat tanıma sorunları • Emisyon ticaret planları • Aşağı akış varlıklarının amortismanı	• İş kombinasyonları • Ortak girişimler • Hizmet dışı bırakma • Değer düşüklüğü • Telif ve gelir vergileri • Fonksiyonel para birimi • Kiralamalar • Finansal araçlar

Kaynak: PWC (2017). Financial Reporting in The Oil and Gas Industry International Financial Reporting Standards. Erişim Adresi <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/pwc-financial-reporting-in-the-oil-and-gas-industry-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 01.11.2019).

2.4.1 Rezervler ve Kaynaklar

Kaynaklar, zeminde mevcut olduğu tahmin edilen ve ekonomik olarak geri kazanılması beklenen petrol ve gaz hacimleridir. Rezervler ise, belirli bir tarihten itibaren bilinen birikimlerden ticari olarak geri kazanılması beklenen kaynaklardır.

IASB, maden kaynakları ve rezervlerinin muhasebeleştirilmesini, maden çıkarma faaliyetleri projesinin bir parçası olarak değerlendirmekte olup işletmeler rezervleri bulma, geliştirme veya üçüncü taraflardan satın alma maliyetlerini tarihi maliyetle kaydederler.

Rezervler ve kaynaklar, bir petrol ve gaz işletmesinin finansal tabloları üzerinde yaygın bir etkiye sahiptir. Bu etkiler aşağıdakilerle sınırlı olmamak üzere şunları içerir (PWC, 2011: 16):

- Tükenme, amortisman ve itfa payları,
- Değer düşüklüğü ve değer düşüklüğünün iptali,

- Gelecekteki hizmet dışı bırakma ve geri alma yükümlölüklerinin tanınması,
- İşletme birleşmelerinde satın alma fiyatının tahsisi.

2.4.2 Arama ve Değerlendirme

İşletmeler petrol ve gaz kaynaklarını keşfetmek için arama maliyetlerine katlanırlar. Bulmuş oldukları kaynakların kalitesini değerlendirmek için de birtakım maliyetlerle karşılaşmaktadırlar. İşletmeler bu maliyetleri IASB tarafından yayımlanan TFRS 6 Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardında tanımlandığı gibi aktifleştirmeye aramaya ilişkin yasal hakların elde edilmesiyle başlamaktadır.

2.4.3 Geliştirme Harcamaları

Geliştirme harcamaları, rezervlere erişim elde etmek ve petrol ve gazın çıkarılması, işlenmesi, toplanması ve depolanması için tesislerin sağlanması için katlanılan maliyetlerdir. İşletme, TMS 16, ve TMS 38 standartlarına dayanarak geliştirme harcamaları için bir muhasebe politikası geliştirmelidir. Geliştirme harcamalarının büyük kısmı TFRS'de muhasebeleştirme kriterlerini karşılayan varlıklarla sonuçlanır.

2.4.4 Hasılat Tanıma

Hasılatın muhasebeleştirilmesi, özellikle yukarı akış faaliyetler için, zorlayıcı ve karmaşık olabilmektedir. Üretim genellikle ortak girişimlerle veya imtiyazlarla gerçekleşmekte ve işletmelerin ne zaman ve ne tutarda hasılatı tanıyacağını belirlemesi için durum ve koşulları analiz etmesi gerekebilmektedir. Ham petrol ve gazın uzun mesafelere taşınması ve rafineri gereksinimlerini karşılamak için belirli bir türde olması gerekebilir. İşletmeler lojistik, planlama veya diğer gereksinimleri karşılamak için ürün alışverişinde bulunabilirler. Bir sonraki bölümde petrol ve gaz endüstrisinde standart çerçevesinde hasılatın tanınmasına ilişkin konulara ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

2.4.5 Emisyon Ticaret Planları

Emisyon hakları, bir işletmenin faaliyetleri sırasında belirli bir seviyeye kadar kirletici madde yayımına izin verir. Bir emisyon ticaret planı, varlıkların (ödeneklerin) muhasebeleştirilmesine, emisyon giderlerine, bir borca (ödenek verme yükümlölüğü) ve potansiyel olarak devlet bağışlarından elde edilen gelirlere yol açabilmektedir. Ödenekler maddi olmayan duran varlıklardır ve ayrı olarak edinildiği takdirde maliyet bedelleri üzerinden tanınırlar. Devletten karşılıksız olarak alınan ödenekler, IAS 20 devlet

teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardının izin verdiği şekilde, makul bir ertelenmiş gelir (yükümlülük) veya maliyet (sıfır) ile gerçeğe uygun değer üzerinden tanınır (PWC, 2017: 43).

2.5 TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Petrol ve Gaz Dağıtım Endüstrisi Üzerindeki Etkileri

Petrol ve gaz endüstrisindeki kuruluşlar, ürün veya hizmetlerin satışı ile ilgili karmaşık sözleşme düzenlemelerine girebilirler. Bu işlemler için, gelecekte gerçekleştirilecek üretime, acentelik düzenlemelerine, ulaştırma hizmetlerine, geçici fiyatlı mal satış sözleşmelerine ve uzun vadeli alım veya ödeme düzenlemelerine dayanan diğer işletmeler ve düzenlemeler ile ortaklıklar kurabilirler. Fiyatlandırma ve teslimat konusundaki karmaşıklıkların, ayrı bir edim yükümlülüğü olup olmadığını belirlemek ve işlem fiyatlarının önemli bir iptal riskine ne ölçüde maruz kaldığını belirleme gereklilikleri de dahil olmak üzere standarttan etkilenmesi muhtemeldir. Hasılatın ne zaman tanınacağı ve standart kapsamında nasıl ölçüleceği de endüstri kapsamında üretilen ürünlerin uzak konumlardan nakliye edilmesi ve sözleşme yapılarının uzun vadeli ve ortak düzenlemeler barındırması gibi nedenlerle karmaşık olabilmektedir. Ayrıca işletmelerin finansal tablolarında açıklayacağı hususlarda da önemli bir artış söz konusu olmaktadır.

TFRS 15, petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren işletmelerin hasılatın tanınma zamanlaması ve hesaplanması üzerinde etkili olmaktadır. Standart aşağıda yer alan sektöre özgü konular üzerinde etkili olabilmektedir (KPMG, 2016b: 1):

- Ortaklarla yapılan karmaşık düzenlemeler,
- İmtiyaz sistemleri,
- Üretim paylaşım düzenlemeleri,
- Ürün değişimleri,
- Petrol ve gaz çıkarımındaki dengesizlikler,
- Üretim veya satışa dayalı telif hakları,
- Aracı ilişkileri,
- Mal Bedeli, Sigorta, Taşıma (CIF) ve Gemide Masrafsız Teslim (Free On Board)

- Geçici Fiyatlandırma Düzenlemeleri,
- Al veya öde anlaşmaları,
- Sadakat ve ödül programları,
- Uzun vadeli satış anlaşmaları,
- Önemli finansman unsurları,
- Birden fazla ürün veya hizmet içeren sözleşmeler,
- Açıklama gereklilikleri,

Söz konusu konuların her biri izleyen kısımda detaylandırılmıştır.

2.5.1 Ortaklarla Yapılan Karmaşık Düzenlemeler

Petrol ve gaz işletmeleri sık sık karmaşık yapı barındıran farklı ortak düzenlemelere girmektedirler. Bu tür düzenlemelerde işletme, ortaklaşa girdiği sözleşmelerin şartlarını değerlendirip sözleşme taraflarının TFRS 15 kapsamında müşteri tanımına uyup uymadığını mutlaka belirlemelidir. Çünkü standart müşteri tanımına girmeyen taraflarla veya ortak proje yönetenlerle yapılan işlemleri kapsam dışı bırakmaktadır. Fakat, ortaklaşa yapılan sözleşmenin karşı tarafı müşteri tanımına uyuyorsa bu durumda sözleşme standardın kapsamına dahildir. Ayrıca petrol ve gaz şirketleri sözleşmeleri detaylı bir şekilde inceleyerek, sözleşmenin tamamı ya da bir bölümünün standart kapsamında olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir (KPMG, 2019b: 3).

2.5.2 İmtiyaz Sistemleri

Bu sisteme göre, petrol ve gaz hakkına sahip olan devlet, belirli bir bölge içinde petrol ve gaz arama ve üretimi gerçekleştirmek için bir işletmeye ve konsorsiyuma ruhsat ile izin vermekte ve karşılığında imza bonusu veya ruhsat bedeli gibi haklar elde etmektedir. Devlet bu sistemle birlikte petrol ve gaz üretimine bağlı olarak imtiyaz elde eder. Bu imtiyaz çoğu zaman üretilen petrol ve gazdan belirli oranda belirli dönemlerde devletin almakta olduğu petrol ve gazdır. Üretimi gerçekleştiren işletme bu devlet hissesine düşen petrol ve gazı aynı olarak teslim edeceği gibi piyasa fiyatı üzerinden nakdi olarak da devlete ödeme yapabilmektedir. Türkiye’de bu sistem uygulanmakta Türk Petrol Kanunu’na göre üretilen petrolün sekizde biri devlet hissesi olarak piyasa fiyatı üzerinden devlete ödenmektedir (Boz, 2018: 23).

2.5.3 Üretim Paylaşım Düzenlemeleri

Dünyanın pek çok ülkesinde devletler sınırlarında yer alan yer altı kaynaklarının mülkiyet haklarını yabancı bir petrol ve gaz işletmelerine devretmeyi istememektedirler. Devlet mülkiyet haklarının devri yerine yüklenici petrol ve gaz işletmesinin maliyetlerini geri kazanmasını ve kârdan pay elde etmesine izin vermektedir (Wright ve Gallun, 2005: 41).

Üretim paylaşım düzenlemelerinin temelinde üretim ve kârın devlet ve işletme arasında paylaşımı yer almaktadır (Boz, 2018: 24). Bu tür düzenlemelerde:

- Ham petrol ve gazın tüm hakları devlete aittir,
- Petrol ve gaz işletmesi, petrol sahasını geliştirme ve üretim sistemlerini düzenlemektedir,
- Petrol ve gaz işletmesi, yatırımlarını petrol ve gazın paylaşımındaki/düzenlemedeki kurallara bağlı kalarak petrol ve gazın satışından geri almaktadır.

Devletler, ticari faaliyette bulunan petrol ve gaz işletmelerinin uzmanlığından yararlanarak ülkelerinin hidrokarbon kaynaklarının araştırılmasını ve üretimini kolaylaştırmak adına da işletmelerle birlikte üretim paylaşım düzenlemelerine girmektedirler. Bu tür düzenlemelerde, hükümetin bir müşteri olup olmadığını ve dolayısıyla düzenlemenin TFRS 15 kapsamında olup olmadığını belirlemek gerekir. Fakat bu belirleme kimi zaman zor olabilmektedir. (Fladt ve Heintges, 2015: 3).

İşletmeler bu tür düzenlemelerde, devletin bir müşteri tanımını karşılayıp karşılamadığını ve standardın kapsamına girip girmediğini belirlemek için düzenlemenin özünü değerlendirmeli ve şu hususları dikkate almalıdır (PWC, 2017: 134):

- Devletin müşteri olmadığı bir düzenleme TFRS 15'in kapsamı dışındadır. Petrol ve doğal gaz işletmesi, maddi duran varlıklarının inşasını tanıyacak ve maddi duran varlıklara ilişkin, maddi duran varlıklar maddi olmayan duran varlıklar ve aramalar dahil olmak üzere ilgili diğer standartları uygulayacaktır. Hasılat, petrol ve doğal gaz işletmesi, üretim payını müşterilerine sağladığında kayda alınacak olup devlete verilen üretim payının maliyeti işletme maliyeti olacaktır.
- Devletin müşteri olduğu bir düzenleme ise TFRS 15 kapsamındadır. Bu durumda işletme gelecekteki üretim karşılığında arama veya inşaat hizmetlerini de içeren

hizmetlerin tesliminde elde edilen hasılatı tanınması gerekir. Gelecekteki üretim değişken bir nakit dışı bedel olacak ve hasılatının ölçümünü etkileyecektir.

2.5.4 Ürün Değişimleri

Petrol ve gaz işletmeleri operasyonel hedeflere ulaşmak için genellikle ham ve rafine petrol gibi ürünleri diğer petrol ve gaz şirketleri ile değiştirmekte veya başka ürünlerle takas etmektedir. Söz konusu işlem için sektörde kullanılan en yaygın terim ise “al-sat düzenlemesidir”. Bu düzenlemelerin amacı, örneğin Y konumunda yer alan Z ürününü, A konumunda yer alan X ürünüyle A konumunda değiştirerek nakliye maliyetlerinden tasarruf etmektir. Yani işletme ürünleri çoğu zaman yer ve konum avantajı sağlamak amacıyla değiştirir (Fladt ve Heintges, 2015: 4).

Standart, aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimleri kapsam dışı bırakmıştır. Ayrıca, belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşılan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmayacağını da belirtmiştir.

Standart, TMS 18 Hasılat standardından bu konuda farklılık göstermektedir. Son müşteri olmayan ancak son müşteriye satışı kolaylaştırmak için aynı iş kolundaki işletmeler arasındaki parasal olmayan değişimler, değişim farklı ürünler için olsa dahi, standardın kapsamı dışındadır. Ayrıca standart, hasılatın tanınmasından önce bir müşteriyle sözleşme yapılmasını gerektirmektedir. Bir sözleşme ancak anlaşmada ticari bir madde varsa yani, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının sözleşme sonucunda değişmesi bekleniyor ise mevcuttur. Değişimler için yapılacak değerlendirme sonucunda işlemin ticari bir madde içermediği konusunda mutabakata varılırsa, işlem standardın kapsamı dışındadır ve hasılatın kaydedilmemesi gerekir (PWC, 2017: 135).

2.5.5 Petrol ve Gaz Çıkarımında Ortaya Çıkan Dengesizlikler

İşletmelerin gelişmelerinde tarafların ortaklaşa iş birliği yapmaları ve ortak düzenlemeler oluşturmaları petrol ve gaz sektöründe yaygın bir durumdur. Bu düzenlemeler ham petrol gibi fiziksel bir çıktının taraflar arasında oransal olarak paylaşılmasını barındırır. Ancak bu oranların farklı olması halinde ortaya dengesizlikler çıkmakta ve bu dengesizlikleri ortadan kaldırmak için işletmeler birbirlerine birtakım ödemeler yapmaktadırlar. İşletmeler yapmış oldukları bu tür ödemeleri TFRS 15 kapsamında değerlendirmelidirler.

Petrol ve gaz şirketleri, bu ödemeleri hasılat olarak kaydedebilmek için, ilgili tarafların standardın müşteri tanımına uyup uymadığını değerlendirir. Kısacası petrol ve gaz işletmeleri taraflarla ve ortaklarla yapmış olduğu sözleşmeleri detaylıca inceleyerek ödemeleri yapan tarafların standart kapsamındaki müşteri tanımına uyup uymadığını değerlendirmelidir (KPMG, 2019b: 3).

2.5.6 Üretim ve Satışa Dayalı Telif Hakları

Petrol ve gaz endüstrisinde, varlıkların satışını içeren bazı düzenlemeler, varlığın müteakip performansına, yani üretim veya satış seviyelerine bağlı olarak değişken bedel içerebilmektedir. TFRS 15 kapsamında, bu değişken bedel şirketler tarafından tahmin edilmeli ve değişken bedele ilişkin belirsizlik ortadan kaldırıldığında kayda alınmış olan kümülatif hasılat miktarında önemli bir iptal işleminin muhtemel olmaması durumunda değişken bedel sözleşme bedeline dahil edilmelidir. TFRS 15'in getirdiği yeni model gelecekteki üretim veya satış seviyelerine bağlı değişken bedel barındıran sözleşme gelirlerinin tanınmasını TFRS 15 öncesi mevcut uygulamayla karşılaştırıldığında hızlandırabilmektedir. Ancak gelecekteki üretim veya satış miktarında önemli bir belirsizliğin varlığı halinde tanınacak olan gelirlerin sabitlemiş olması bu etkiyi azaltacaktır (KPMG, 2016b: 2).

İşletmeler bu tür ödemeleri içeren düzenlemelerin şartlarını ve niteliğini inceleyerek, bu düzenlemelerin finansal tabloları üzerine olan etkilerini belirlemelidirler. Ayrıca değişken bedel içeren bu tür düzenlemelerin belirlenmesi, raporlanması ve takibine ilişkin süreçler, sistemler ve kontrol mekanizmaları geliştirilmesi işletmelerin yararına olacaktır (KPMG, 2019b: 3).

2.5.7 Aracı İlişkileri

Sektörde faaliyet gösteren işletmeler, petrol ve gaz ürünlerinin nakliyesini sağlamak ve çıkarılmış hidrokarbonları satmanın yanı sıra başka faaliyetlerde de bulunmaktadır. İşletme yalnızca bir satış sözleşmesi kapsamındaki alınan veya alınacak olan brüt tutara göre hasılatı tanıyabileceği ana işletme olabileceği gibi, işlemlerde ana işletme veya aracı olarak hareket edip etmediğini belirlemesi önemlidir. Aracı olarak hareket eden işletmeler, müşteriden alınan herhangi bir tutarın ana işletmeye ödenmesi için hasılatı muhasebeleştirmezler. Hasılat, mal ve hizmetlerin transferini kolaylaştırmak için kazanılan komisyon veya ücret için muhasebeleştirilir (Fladt ve Heintges, 2015: 6).

TFRS 15 kapsamı altındaki göstergeler mevcut standarttan önce yayınlanan standartlara benzer ancak yeni bir bağlamda sunulmaktadır. Bu göstergeler, işletmelere mal veya hizmetlerin kontrolünü müşteriye devretmeden önce söz konusu mal veya hizmetlerin kontrolünü alıp almadıklarını belirlemeye yardımcı olmak için tasarlanmıştır. İşletmenin ana şirket veya aracı olarak hareket edip etmediğini belirlemenin karmaşıklığı, özellikle nakliye ve dağıtım gibi petrol ve gaz çıkaran kuruluşlara katma değerli hizmetler sunan kuruluşlarla ilgili olarak sektör içinde artmaktadır (PWC, 2017: 137).

İşletme, mal veya hizmetlerin kontrolünü müşteriye devretmeden önce başka bir tarafın mal veya hizmetlerinin kontrolünü elde ederse, bir düzenlemede ana işletme olarak yer almaktadır. İşletmenin aracı olduğuna ilişkin göstergeler ise şöyledir (PWC, 2016b: 6):

- Karşı taraf öncelikle sözleşmenin yerine getirilmesinden sorumludur,
- İşletmenin stok riski yoktur,
- İşletmenin fiyat belirlemede etkisi yoktur,
- İşletmenin müşteri kredi riski yoktur; ve
- İşletmenin elde edeceği bedel komisyon şeklindedir.

2.5.8 Mal Bedeli, Sigorta, Taşıma (CIF) ve Gemide Masrafsız Teslim (Free On Board)

İşletme mal veya hizmetlerin kontrolünü müşteriye devrettiğinde ve müşteri bu mal veya hizmetlerin kontrolünü elde ettiğinde işletme hasılatı tanımaktadır. Bir varlığın kontrolü, varlıktan kalan tüm faydaların kullanımını yönlendirme ve önemli ölçüde elde etme becerisi anlamına gelmektedir.

Petrol ve gaz işletmeleri, petrol ve gaz kaynaklarını genellikle uzak konumlardan çıkartırlar ve bu kaynakların uzak mesafelerden nakliyesi gerekir. Örneğin gemi ile ulaşım sıklıkla karşılaşılan bir nakliye yöntemi olup bu yöntemle kaynakların teslimi uzun zaman alabilmekte ve önemli düzeyde maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Bu hususta Mal bedeli, sigorta, taşıma ile gemide masrafsız teslim olmak üzere gelecekteki nakliye maliyetlerini karşılayan iki sözleşme çeşidi mevcuttur. (Fladt ve Heintges, 2015: 8).

Mal bedeli, sigorta ve taşıma (CIF) sözleşmeleri, malların rafineriye veya son kullanıcı gibi nihai varış noktasına ulaşana kadar satışı yapan işletmenin masrafları, sigortayı ve navlunu ödemekle yükümlü olacağı anlamına gelir. Gemide masrafsız teslim (FOB)

sözleşmelerinde ise mallar bağımsız bir nakliyeye teslim edildiğinde, satışı yapan işletme malları teslim etme yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır. Alıcı bu noktadan itibaren mallarla ilgili tüm maliyetleri ve kayıp riskini üstlenmektir (Flant ve Heintges, 2015: 8).

Önceki kısımlarda da değinildiği üzere standart, her bir mal veya hizmetin ayrı bir edim yükümlülüğü olarak hesaba katılmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda nakliye hizmetleri, farklı bir hizmet tanımını karşılamaktadır. Dolayısıyla ayrı bir edim yükümlülüğü olarak hesaba katılmalıdır.

Bir işletme, standart kapsamında taahhüt ettiği mal veya hizmeti bir müşteriye devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılatı tanır. Mal veya hizmet, müşteri bu mal veya hizmetin kontrolünü elde ettiğinde transfer edilmiş demektir. Standart, ödeme, yasal unvan, fiziksel bulundurma, risk ve ödüllerin transferi ve müşteri kabulü de dahil olmak üzere kontrol transferinin göstergelerini belirlemiştir. Bu göstergeler şu şekilde açıklanabilir (PWC, 2017: 138):

Mal Satışı: Hasılat kontrolün müşteriye devredildiği noktada kaydedilir. Bu genellikle sözleşme şartlarına uygun olarak ve mallar alıcı tarafından seçilen bir gemiye yüklendiği anda alıcı malları kontrol edecektir.

Ulaştırma: Ulaştırma için bir edim yükümlülüğü, genellikle belirli bir süre boyunca belirlenmiş bir edim yükümlülüğünün kriterlerini karşılar ve hasılat, müşteriye transfer süresi boyunca muhasebeleştirilir. Kriterleri karşılamıyorsa, edim yükümlülüğü belirli bir zamanda yerine getirilecek ve müşteri malları aldığı anda hasılat tanınacaktır.

İşletme, nakliyeyi organize etmekten veya yürütmekten sorumlu olduğunda, mallar ve nakliye hizmetleri için ayrı edim yükümlülükleri olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu husus malların kontrolü devredildiğinde hasılatın bir kısmının tanınması ve nakliye hizmetlerine ilişkin hasılatın zaman içerisinde tanınması anlamına gelebilir. Yük taşımacılığı hizmetlerinin ayrı bir edim yükümlülüğü olarak görülmesi durumunda, işletme aynı zamanda ana işletme mi yoksa aracı olarak mı hareket ettiğini de değerlendirmelidir. Çünkü bu durum hasılat tanımının zamanlamasını ve miktarını da etkileyebilmektedir. Nakliye hizmetinin ayrı bir edim yükümlülüğü bulundurması durumunu gösterebilecek faktörler şunlardır (PWC, 2017: 138):

- Ulaşımın sağlanması ile ilgili tüm araçların veya teknolojilerin sağlanması,

- Ulaştırmanın sağlanmasıyla ilgili maliyet, mesafe veya süre ve
- Sözleşme şartlarının müşterinin taşıma unsurunu devre dışı bırakıp emtiayı kendi başlarına almasına izin verip vermeyeceği.

2.5.9 Geçici Fiyatlandırma Düzenlemeleri

Bazı ürün veya hizmetler için yapılan satış sözleşmelerinde geçici fiyatlandırmalar bulunur. Petrol veya gazın teslim edildiği tarihte geçici bir fiyat tahsil edilebilir. Nihai fiyat, genellikle belirli bir gelecek dönem için ortalama bir piyasa fiyatıdır. Geçici fiyatlandırılmış malların satışından elde edilen hasılat, mülkiyetin riskleri ve getirileri müşteriye devredildiğinde, bu da genellikle teslim tarihine ait olur. Bu tarihte, muhasebeleştirilecek hasılat tutarı, satılan malın vadeli piyasa fiyatı üzerinden tahmin edilecektir. Geçici olarak fiyatlandırılan sözleşmeler için her raporlama tarihinde yapılan düzeltmeler kar veya zararda muhasebeleştirilir (PWC, 2011: 28).

Geçici fiyatlandırmanın gömülü bir türev veya değişken bedel içerip içermediğini belirlemek için karar verilmesi gerekecektir. İşletme geçici fiyatlandırmanın değişken bir bedelle sonuçlandığını tespit ederse, tahmini işlem fiyatının önemli bir iptale tabi olup olmayacağını belirlemek için daha fazla muhakemeye ihtiyaç duyacaktır. Bu durum özellikle teslim edilen ürünün nihai kalitesinin varış noktasında değerlendirmeye kadar bilinmeyecek olmasıyla ilgili olabilir. Fiyatın ürünün kalitesine bağlı olduğu durumlarda, bunun değişken olarak dikkate alınması muhtemeldir. Değişken bedelin koşulsuz hale geldiği noktayı belirlemek için işletmenin yargısı da gerekli olacaktır (Flant ve Heintges, 2015: 12).

Geçici fiyatlandırma özelliklerinin gömülü türevleri temsil etmesi durumunda, petrol ve gaz şirketlerinin bunları ayırmaya devam etmeleri ve bunları finansal araçlar standardına uygun olarak tanımlamaları ve ölçmeleri gerekecektir.

2.5.10 Al veya Öde Anlaşmaları

Standardın sözleşmenin tarafı olan müşterinin sözleşme kapsamında yer alan haklarının tamamını kullanmadıkları sözleşmeler için getirmiş olduğu kısıtlama yaklaşımı müşterilerin sahip oldukları çıktıların tamamını alamayacakları alım veya ödeme düzenlemelerini etkileyebilmektedir (KPMG, 2019b: 4).

Standart gereği, petrol ve gaz işletmeleri sözleşme yükümlülüğü kapsamında herhangi

bir kırılma tutarı elde etmeyi bekliyorsa, elde etmeyi beklediği kırılma tutarını müşterinin elde edip kullandığı haklar ile orantılı olarak hasılatı finansal tablolarında raporlar. Eğer böyle bir kırılma tutarını elde etmeyi beklemiyor ise, müşterinin kullanımından kalan hakların kullanılma ihtimalinin azaldığı zamanda beklediği kırılma tutarını hasılat olarak finansal tablolarında raporlar (KPMG, 2019b: 4).

Petrol ve gaz işletmelerinin bu tür anlaşmalara ilişkin sözleşme şartlarını ve ticari uygulamaları gözden geçirmesi ve bu tür düzenlemelerin muhasebe ve finansal raporlama üzerindeki etkilerini değerlendirmesi gerekecektir. Ayrıca bu tür uygulamaları içeren sözleşmelerin nasıl muhasebeleştirileceğini belirleyerek, bu sözleşmelerin özelliklerini tespit edip raporlayacak sistemler, süreçler ve iç kontrol mekanizmaları geliştirmesi gerekecektir (KPMG, 2016b: 2).

2.5.11 Sadakat ve Ödül Programları

COCO, CODO veya DODO gibi akaryakıt dağıtım operasyonlarında yer alan işletmeler sıklıkla, müşterilerin ücretsiz veya indirimli ürünler veya hizmetler için kullanabilecekleri puanlar biriktirdikleri hediye kartlar ve kuponlar gibi sadakat veya ödül programları sunarlar. Standart uyarınca, bir sadakat veya ödül programı genellikle müşterilerin bir sözleşmeye girmeden alamayacakları mal veya hizmeti alma hakkı sağlamaya yöneliktir. Önemli bir hak olan sadakat veya ödül programı, hasılat tanıma amacıyla bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanmalıdır. İşletmeler, gelecekteki mal veya hizmet sağlanana kadar önemli olan sadakat veya ödül programları için hasılat tutarını ertelemeleri gerekir. Ayrıca işletme her raporlama döneminde müşterilerin kaç puan kazanacağını ve ne kadar puan kullanacağını tahmin ettiği tutarı güncellemelidir (Ernst Young, 2019: 12).

Petrol ve gaz işletmesi belirli bir kırılma tutarını hak kazanmayı beklediğinde bu tutarı müşteri tarafından kullanılan haklar ile orantılı bir şekilde hasılat olarak kabul etmelidir. Ayrıca işletme herhangi bir kırılma tutarını tahmin ederken değişken bedele ilişkin hususları mutlaka göz önünde bulundurması gerekmektedir. Eğer işletme, bir kırılma tutarına hak kazanmayı beklemiyorsa, müşterinin haklarını kullanma olasılığı uzak hale gelene kadar herhangi bir kırılma tutarını hasılat olarak tanımamalıdır (Ernst Young, 2019: 12).

2.5.12 Uzun Vadeli Satış Anlaşmaları

Uzun vadeli satış anlaşmalarına giren işletmeler bu tür sözleşmelerin muhasebesinin TFRS 15 uyarınca değişip değişmeyeceğini dikkate almaları gerekecektir. İşletmelerin dikkat etmesi gereken ve analiz gerektirebilecek özel hususlar arasında değişken bedel, ek hacim opsiyonları ve ertelenmiş ödeme koşulları bulunmaktadır. İşletmelerin bu konuya dair değerlendirme yaparken aşağıda yer alan konuları göz önünde bulundurması gerekmektedir (KPMG, 2016b: 3):

- Değişken bedelin muhasebeleştirilmesi (değişken bedelin sabitlemesi),
- Ek ürün satın alma seçenekleri ve
- Malların teslimi ve ödemenin 12 ay veya daha fazla sürelerde gerçekleştiği zaman (hem peşin hem de ertelenmiş ödemeler için geçerlidir) paranın zaman değerinin hesaplanması.

Petrol ve gaz işletmeleri taraf oldukları uzun vadeli satış anlaşmalarına ilişkin sözleşme şartlarını, iş uygulamalarını ve bu sözleşmelerin finansal raporlama üzerindeki etkilerini değerlendirerek gözden geçirmelidir (KPMG, 2016b: 3).

2.5.13 Önemli Finansman Unsurları

Bazı sözleşmeler, açık veya zımni olarak bir finansman bileşenini içerebilir. Çünkü bir müşteri tarafından yapılan ödeme, işletme ediminden çok uzun süre sonra gerçekleşebilmektedir. Ödemede ortaya çıkan bu zamanlama farkı, işletmenin müşterinin satın alımını finanse etmesi durumunda veya müşterinin işletmenin edimine ilişkin önceden ödeme yaparak finanse etmesi durumunda müşteriye yarar sağlayabilir. İşletme, müşteriye sağladığı önemli bir finansman faydasının işlem fiyatı üzerindeki etkilerini işlem fiyatına mutlaka yansıtmalıdır.

Tanınan hasılat tutarı, işletme önemli bir finansman bileşeninin var olduğunu belirlediğinde müşteriden alınan nakit miktarından farklıdır. Tanınan hasılat, edim nedeniyle müşteri tarafından yapılan ödeme tutarlarından düşük olacaktır. Çünkü alınan bedelin bir kısmı finansal gelir olarak dikkate alınacaktır. Bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile bu edim yükümlülüğü için nakit ödeme yapılması arasındaki süre ne kadar uzunsa, önemli bir finansman bileşeninin var olma olasılığı da o kadar yüksek olacaktır. Bu özellikle, bir müşteriden mal alımı için önemli düzeyde ön ödemeler almış olan petrol ve doğal gaz şirketleri için geçerlidir. Bir sözleşmede önemli bir finansman

unsuru varsa, ertelenmiş gelir, işletmenin başlangıç sırasında müşteriyle yapılan ayrı bir işlemde finansman alabileceği bir oran kullanılarak finansman maliyetleri yoluyla etkin bir şekilde artırılır (PWC, 2017: 141).

2.5.14 Birden Fazla Ürün veya Hizmet İçeren Sözleşmeler

Petrol ve gaz şirketlerinin müşterileriyle düzenlemiş oldukları sözleşmeler birden fazla ürünü veya hizmeti barındırabilmektedir. Bu noktada en önemli husus sözleşme kapsamında taahhüt edilen bu mal veya hizmetlerin her birinin ayrı bir edim yükümlülüğü olarak mı yoksa bir seri mal veya hizmet paketi olarak tek bir edim yükümlülüğü olarak mı değerlendirilmesi gerekliliğine ilişkin olarak TFRS 15 yeni hususlar getirmiştir.

Petrol ve gaz şirketleri tarafından, bu tür sözleşmelerin kapsamındaki mal veya hizmetlerin ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturduğunun tespit edildiği durumda, şirket sözleşme kapsamındaki bedeli bu ayrı edim yükümlülüklerine satış fiyatlarına göre dağıtmaları gerekmektedir. Ayrıca her bir edim yükümlülüğüne ilişkin hasılat tutarının zamanla mı yoksa zamanın belirli bir noktasında mı muhasebeleştirileceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.5.15 Açıklama Gereklilikleri

Standart, finansal tablo kullanıcılarının, hasılatın muhasebeleştirilmesine ve müşteriyle yapılan sözleşmelere karşılık gelen nakit akışlarıyla ilgili tutarların, zamanlaması ve şirketin hasılat tutarlarına ilişkin kararlarını anlamalarını sağlama amaçlı bir dizi kapsamlı açıklama gereksinimi içerir (PWC, 2017: 141).

TFRS 15 petrol ve gaz işletmelerinin hasılat tutarlarına ilişkin hem nicel hem de nitel olmak üzere pek çok açıklama yapma gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Standarda ilişkin ticari olarak hassas sayılabilecek nitelikte bilgilerin açıklanması hususunda herhangi bir muafiyet yer almamaktadır. İşletme paydaşları ve işletmeye rakip şirketler henüz ifa edilmemiş edim yükümlülüklerine ilişkin verilmesi gereken açıklamalara, bu açıklamaların gelecek ile ilgili bilgi sunacağı için özellikle dikkat etmeleri gerekmektedir (KPMG, 2019b: 5).

BÖLÜM 3: TFRS 15 KAPSAMINDA PETROL VE GAZ DAĞITIM ENDÜSTRİSİNE İLİŞKİN UYGULAMALAR

Çalışmanın bu bölümünde TFRS 15'in petrol ve gaz dağıtım endüstrisi üzerinde etkili olduğu konular üzerinde örnek uygulamalara yer verilmiştir.

3.1 Standardın Beş Aşamasını Kapsayan Örnek Uygulama

Her türlü petrol ve gaz ürünlerinin satışı ve dağıtım faaliyetlerinde bulunan bir işletme 01.01.2019 tarihinde bir müşterisiyle aylık 5.000 TL değerinde sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG) satışını içeren 12 aylık bir sözleşme düzenlemiştir. Ayrıca sözleşme kapsamında, müşterinin ürünü depolayacağı LNG depolama tankı işletme tarafından müşterinin bulunduğu konuma bedelsiz olarak kurulacak olup müşteri depolama tankını bedelsiz olarak kullanacaktır.

Sözleşme kapsamında müşterinin elde ettiği LNG gazının karşılığında ödemesi gereken tutar aylık 5.000 TL'dir. İşletme LNG depolama tankını bağımsız satış fiyatı olan 3.000 TL'ye satmakta olup tankın kurulumunu yapmamış olsaydı LNG gazını aylık bağımsız satış fiyatı olan 7.000 TL'den müşterilerine satmaktadır. Müşteriye ücretsiz olarak kurulan ve sözleşme kapsamında faydalanacağı LNG depolama tankının işletmeye maliyeti ise 2.000 TL'dir.

İşletme müşterisi ile yapmış olduğu sözleşmeyi standartta yer alan 5 aşamalı model çerçevesinde değerlendirmelidir. Buna göre sözleşme aşağıda 5 aşamalı model çerçevesinde değerlendirilmiştir.

1. Aşama: Müşteri ile Düzenlenen Sözleşmenin Tanımlanması

İşletme, müşteriyle sıvılaştırılmış doğal gazın (LNG) dağıtımını kapsayan 12 aylık bir sözleşme düzenlemiştir. Ayrıca sözleşme kapsamında LNG tankının kurulumu gerçekleştirmiş ve tankın kullanımını ise bedelsiz olarak müşteriye devretmiştir. İşletme müşterisi ile düzenlemiş olduğu sözleşmeyi bu şekilde tanımlamıştır.

2. Aşama: Sözleşme Kapsamında Yer Alan Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İşletmenin müşterisi ile düzenlemiş olduğu bu sözleşmede iki farklı edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Bunlar LNG depolama tankının kurulumunun gerçekleştirilip kullanımını devredilmesi yükümlülüğü ve 12 ay boyunca sıvılaştırılmış doğal gazın

dağıtım yükümlülüğü şeklindedir.

3. Aşama: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Sözleşme kapsamında aylık fiyatı 5.000 TL olarak belirlenmiş olan sıvılaştırılmış doğal gazın (LNG) 12 aylık işlem fiyatı 60.000 TL'dir.

4. Aşama: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

Standart hükümleri gereğince işletme, 60.000 TL işlem fiyatını her bir edim yükümlülüğüne satış tarihindeki bağımsız satış fiyatlarıyla orantılı bir şekilde dağıtacaktır. Kurulumu gerçekleştirilen ve sözleşme süresi boyunca müşteri tarafından bedelsiz olarak kullanılacak olan depolama tankının bağımsız satış fiyatı 3.000 TL'dir. Eğer işletme tankın kurulum ve kullanım haklarını müşteriye bedelsiz olarak devretmemiş olsaydı sıvılaştırılmış doğal gazı (LNG) müşteriye aylık bağımsız satış fiyatı olan 7.000 TL'den 12 ay boyunca toplam 84.000 TL'ye satacaktı.

Tablo 6'da işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasına ilişkin süreç açıklanmıştır.

Tablo 6: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yükümlülükleri	İşlem Fiyatı	Bağımsız Satış Fiyatı	Bağımsız Satış Fiyatı Oranı	Hasılat Tutarı
LNG Depolama Tankı	BEDELSİZ	3.000 TL	%30 (3.000 ÷ 10.000)	1.500 TL 5.000 × 0,30
Aylık LNG Satışı	5.000 TL	7.000 TL	%70 (7.000 ÷ 10.000)	3.500 TL 5000 × 0,70
Toplam	5.000 TL	10.000 TL	%100	5.000 TL

Müşteri LNG gazını ve depolama tankını ayrı olarak satın almış olsaydı LNG gazı için aylık 7.000 TL, depolama tankı için ise 3000 TL ödemesi gerekecekti. Tablo 5'ten de görüleceği üzere işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasıyla beraber depolama tankına dağıtılan tutar 1.500 TL iken LNG gazına dağıtılan tutar 3.500 TL olmuştur. Sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarının toplamı 10.000 TL iken, sözleşme kapsamında bu edim yükümlülükleri için belirlenen toplam tutar 5.000 TL olduğu için sözleşmenin 5.000 TL tutarında indirim içerdiği görülmektedir. Bu durumda 5.000 TL değerindeki indirim tutarı TFRS 15 gereğince depolama tankı ve LNG gazının bağımsız satış fiyatları ile orantılı olmak üzere her bir edim yükümlülüğüne ayrı ayrı dağıtılarak hasılat tutarları hesaplanmış olacaktır.

5. Aşama: Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İşletme sözleşme kapsamında yer alan edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde ilgili hasılat tutarlarını muhasebeleştirmelidir. Sözleşmenin başlangıç tarihi olan 01.01.2019 tarihinde, depolama tankına dağıtılan 1.500 TL tutarındaki işlem fiyatını, depolama tankının kurulumunun gerçekleştirilip müşteriye devredildiğinde hasılat olarak finansal tablolarında raporlamalıdır.

Depolama tankına dağıtılan 1.500 TL'lik işlem fiyatı ve tankın maliyeti sözleşme başlangıcında müşteriye devredildiğinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

01.01.2019			
181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	1.500		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		1.500	
01.01.2019			
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HESABI	2.000		
153 TİCARİ MALLAR HESABI		2.000	

İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması ile birlikte LNG'nin aylık satış fiyatı 3.500 TL olarak belirlenmişti. Ürünlerin kontrolünün belirli bir zaman boyunca devredilmesinde dolayı bu tutar da işletme tarafından zaman boyunca muhasebeleştirilecektir. Bununla birlikte işletme sözleşme kapsamında müşteriden aylık 5.000 TL bedel elde etmektedir. Bu bedelin 125 TL'lik (1.500/12) kısmı depolama tankına aittir. Bu bilgilere göre işletme sözleşme süresince 12 ay boyunca aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

01.01.2019			
100 KASA HESABI	5.000		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		4.875	
181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI		125	

3.2 Yazılı Olarak Onaylanmayan Bir Sözleşmenin Varlığının Değerlendirilmesi

Petrol ürünleri, LPG ve doğalgazın yurtiçi ve yurtdışı satışı, depolanması ve pazarlanması alanında faaliyet gösteren A işletmesi cari yıl bitmeden müşterilerine göndereceği ürünleri tankerlerde ve depolarda tutmaktadır. Y şirketi A şirketine belirli ürünler için sipariş vermekte ve A ise bu ürünleri cari yıl bitmeden önce müşteriye tedarik etmektedir. A şirketi genellikle Y şirketi gibi müşteri sınıfı ile her iki tarafın da yetkili temsilcilerinin imzalarının gerektiği, yazılı satış sözleşmeleri düzenlemektedir. Bundan dolayı A şirketi yazılı bir satış sözleşmesi hazırlayıp temsilcisine yıl sonundan önce imzalatmıştır. Y şirketi ise A şirketinin içinde bulunduğu cari yıl bitmeden anlaşmayı imzalayamamıştır. Ancak Y şirketinin satın almadan sorumlu departmanı sözlü olarak satın alma kararını kabul etmiş ve sözleşmenin A şirketinin gelecek cari yılının ilk haftasında imzalanmasının muhtemel olduğunu belirtmiştir. A şirketi, danışmanlığını yapan hukuk şirketiyle yapmış olduğu görüşmeler neticesinde, sipariş aldığı Y şirketinin yetki alanındaki yerel yasalara ve emsallere dayanılarak, henüz satış sözleşmesini imzalamasa bile, yasal olarak sözleşme kapsamında kendisine gönderilen ürünlerin karşılığında ödeme yapmakla yükümlü olduğu sonucuna varmıştır. Bundan dolayı A şirketi TFRS 15 kapsamında sözleşmenin var olduğu ve yılın sonuna kadar sözleşmede yer alan ürünlerin satışları için standardın genel gerekliliklerinin uygulanması gerektiği sonucuna varmıştır (KPMG, 2019a: 5).

3.3 Sözleşmenin Tanımlanması

Petrol ürünleri, LPG ve doğalgaz satışı yapan B işletmesi, T sağlık kuruluşu ile aylık 1.500 TL ödeme alacağı gaz dağıtım işi için 1 yıllık bir sözleşme düzenlemiştir. Müşteri ile yapılan anlaşma sözleşmenin otomatik olarak uzaması ile ilgili herhangi bir hüküm içermemekte ve sözleşme 30 Temmuz 2018 tarihinde sona ermektedir. İki taraf 30 Ekim 2018 tarihinde, 1 Ağustos 2018 tarihinden itibaren geriye dönük olarak aylık 1.750 TL'lik ödemeler gerektiren yeni bir sözleşme imzalamışlardır. Müşteri Ağustos, Eylül ve Ekim aylarında, 1.500 TL ödemeye devam ederek gaz alımı yapmıştır. Sözleşme süresinin dolmuş olduğu dönemde taraflar arasında edimin yerine getirilmesine ilişkin herhangi bir sorun bulunmamaktadır ve sadece yeni sözleşme kapsamındaki tutar ve oranların müzakeresi yapılmıştır. İşletme standardın beş aşamalı modelinin ilk aşaması olan sözleşmenin belirlenmesi aşamasına göre, Ağustos, Eylül ve Ekim aylarında (yeni sözleşme imzalanmadan önce) TFRS 15 kapsamında bir sözleşmenin var olup

olmadığını değerlendirmelidir. Ana sözleşmenin süresi dolduğundan ve otomatik uzama için sözleşmede herhangi bir hüküm bulunmadığından Ağustos-Ekim ayları arasında geçen sürede bir sözleşmenin var olup olmadığının belirlenmesinde, bu süre zarfında iki taraf arasında yapılan müzakereler sırasında uygulanabilir hak ve yükümlölüklerin varlığının söz konusu olup olmadığına bakılır. Eğer hak ve yükümlölükler söz konusu ise standart kapsamında bir sözleşme mevcut olup ilgili hasılat tutarları ertelenmeyerek finansal tablolarda raporlanır.

3.4 Sözleşme Deęişikliği¹

Petrol ve Gaz ürünlerinin satışı ve dağıtımını yapan T işletmesi, 01.10.2019 tarihinde adedi 60 TL'den olmak üzere 6.000 TL'ye 31.01.2020 tarihine kadar 100 adet motor yağını teslim etmek üzere bir müşterisiyle satış sözleşmesi yapmıştır. Sözleşmenin başlangıcından 10 gün içinde müşteriye 30 adet motor yağı teslim edilmiştir. Müşteri artan satışlarından ötürü adedi 50 TL'den 10 adet daha motor yağı talep etmiştir. T işletmesi talep edilen 10 adet motor yağı için 50 TL'lik fiyatı kabul etmiştir.

Standart siparişlere yapılan eklemelerin sözleşme değişikliği oluşturduğunu belirtmektedir. Sözleşmeye taraf olanlar hak ve yükümlölüklerine yeni ilaveler yapmış ve onaylamışlardır. Bu durumda değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak mı, yoksa mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak mı kabul edileceği değerlendirilmelidir.

İlave edilen mal ve/veya hizmetler ayrılabilir nitelikte ise ve ilave edilen mal ve/veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları kadar sözleşmenin fiyatı artmışsa değişiklik ayrı bir sözleşme olarak kabul edilir.

T işletmesinin 31.12.2019 tarihinde raporlayacağı hasılat tutarı aşığıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$100 * 60 \text{ TL} = 6.000 \text{ TL}$$

$$20 * 50 \text{ TL} = 1.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam} \quad 7.000 \text{ TL}$$

3.5 Ürünü Kullanmadan Önce Depolayacak Bir Müşteriye Ham Petrol Satışı

Petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren L Petrol A.Ş, ürünü kullanmadan önce kendi tanklarında depolayacak olan müşteri J Sanayi ve Ticaret A.Ş ile 5.000 varil

¹ Aktaş, 2017: 20'den uyarlanmıştır.

petrol ürününün satışı için bir sözleşme yapmıştır. Müşteri J Sanayi ve Ticaret A.Ş ürünlerin satın alınmasını takiben malın faydalarını hemen tüketemeyeceğinden, petrol varillerinin müşteriye teslimi tek bir edim yükümlülüğüne ilişkin kriterleri karşılayamayacaktır. Bu nedenle her bir petrol varili standart hükümleri gereğince ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmakta olup işletme standardın beş aşamalı modelinin 4.aşamasına uygun olarak her bir edim yükümlülüğüne sözleşme kapsamında yer alan işlem fiyatını dağıtacaktır.

3.6 Doğal Gaz Santralinde Kullanılmak Üzere Bir Hizmet Kuruluşuna Doğal Gaz Satışı

Gaz endüstrisinde faaliyet gösteren C işletmesi bir doğalgaz santralinde hemen tüketilmesi için sağlık hizmetlerinde faaliyet gösteren müşteri O işletmesi ile doğalgaz tedariki için bir sözleşme düzenlemiştir. Ürünün niteliği ve sözleşmenin unsurlarına göre müşteri almış olduğu doğalgazı hemen almakta ve tüketmektedir. Bu nedenle müşteriye aktarılmakta olan doğalgaz birimleri zamana bağlı olma kriterlerini karşılayıp aynı ilerleme ölçüsüne sahip olacak olup beş aşamalı modelin 2.aşamasına göre işletmenin edimi tek bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilecektir.

3.7 Beklenen Değer Yöntemi²

Petrol ürünleri üreticisi olan D işletmesi, perakendeci olan E işletmesine 01.01.2020 tarihinde 30.000 TL (madeni yağ başına 60 TL) karşılığında 500 adet madeni yağ satmıştır. D işletmesi, 30.06.2020 tarihine kadar bu fiyat ile bu ürün için sunduğu en düşük fiyat arasındaki farkı E işletmesine geri ödemeyi kabul ederek işletmeye fiyat koruması sağlamaktadır. D işletmesi benzer sözleşmeler ile ilgili deneyim ve tecrübelerine dayanarak, aşağıdaki sonuçları tahmin etmektedir.

30.06.2020 Tarihine Kadar Fiyat İndirimi	Olasılık
0	%60
5 TL	%30
10 TL	%10

İşletme yukarıda detayı verilen tüm koşulları göz önünde bulundurduktan sonra, beklenen değer yöntemini, hak kazanmayı beklediği tutarı en iyi tahmin edeceği yöntem

² KPMG, 2019a: 52'den uyarlanmıştır.

olarak belirler. Sonuç olarak D işletmesi, değişken bedele ilişkin kısıtlamaları göz önünde bulundurmadan önce madeni yağ başına işlem fiyatını 57,5 TL (yani $(60 \times \% 60) + (55 \times \% 30) + (50 \times 10)$) olarak tahmin edecektir.

TFRS 15'e göre işletmeler ilgili hasılat tutarlarını muhasebeleştirirken, müşterilerinden tahsil etmeyi beklediği tutarlardan ziyade sözleşmelerde belirtilmiş tutarları yansıtan bedeli dikkate alırlar. Eğer işletme yapmış olduğu tahminler neticesinde sözleşmenin başlangıcında daha düşük bir bedel elde etmeyi bekliyorsa, düşük tutarı hasılat olarak finansal tablolarında raporlar. İleri bir tarihte ise hasılat olarak raporlanmış tutarın tahsil edilemeyeceğine ilişkin bir gösterge oluşması durumunda, işletme ilgili tutarı değer düşüklüğü zararı olarak kâr veya zarar tablosunda raporlar (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 209).

3.8 Değişken Bedelin Tahmini³

F petrol ve gaz işletmesi sıvılaştırılmış petrol gazının depolanmasını sağlayan tankların kurulumu için bir sanayi işletmesi ile sözleşme yapmıştır. Söz konusu tankların kurulumu müşterinin beklentisine uygun bir şekilde yapılacak olup, işletme bu yükümlülüğünü sözleşme süresince yerine getirecektir. Sözleşme kapsamında kurulumu yapılacak olan tankların işlem fiyatı 100.000 TL olup kurulumun 31.01.2019 tarihinde bitirilmesi öngörülmektedir. Bu tarihten sonra kurulumun tamamlanamayacağı her gün için işlem fiyatında 500 TL kesinti uygulanacaktır. Ayrıca kurulumun öngörülen tarihten önce tamamlandığı her gün için işletme 250 TL ek ücret alacaktır. Tankların kurulumunun tamamlanmasından sonra, her iki işletmeden bağımsız bir ekip tankları denetleyecek olup kurulumun belirli standartların üstünde olması durumunda işletme 5000 TL ikramiye alma hakkı kazanacaktır.

Yukarıda verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere Söz konusu sözleşmeye ilişkin işlem fiyatı, tankların kurulum zamanından ve kalite ölçüsünden etkilenmekte olup işletme işlem fiyatının belirlenmesinde, TFRS 15 kapsamında açıklanan tahmin yöntemlerini kullanarak hak sahibi olmayı beklediği değişken unsurların her biri için ayrı bir tahmin yapılması gerekmektedir.

İşletme, sözleşme kapsamında yer alan günlük ceza veya teşviklere ilişkin değişken bedeli tahmin etmek için beklenen değer yöntemini kullanmaya karar vermiştir. Bu yöntemi seçmesinin nedeni ise hak kazanmayı beklediği bedeli en iyi tahmin edeceği

³ IASB Illustrative Examples Example 21, 2014: 19'dan uyarlanmıştır.

yöntem olarak görmesidir. İşletme kurulumun erken veya geç bitirme ihtimallerinin ağırlıklı ortalamalarını kullanarak değişken işlem bedelini belirleyecektir.

İşletme söz konusu tankların belirli standartların üstünde olmasıyla elde edebileceği ikramiye tutarına ilişkin değişken bedeli tahmin etmek için en muhtemel tutar yöntemini kullanmaya karar vermiştir. Bu yöntemi seçme nedeni sadece iki ihtimalin (5.000 TL veya 0 TL) söz konusu olması ve işletmenin hak kazanmayı beklediği tutarı daha iyi tahmin edeceği yöntem olarak öngörmesidir. İşletme daha sonra standardın değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılmasına ilişkin hükümlerini göz önünde bulundurarak ikramiye tutarına ilişkin tahmin ettiği değişken bedelin tamamını mı yoksa bir kısmını mı işlem fiyatına dâhil edeceğini belirler. Ancak, değişken bedele ilişkin tutarın bir kısmının veya tamamının işlem bedeline ilave edilebilmesi için, değişken bedel ile ilgili belirsizliğin sonradan kalktığında finansal tablolarda raporlanan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptalin söz konusu olmaması gerekmektedir (TFRS 15: md. 53).

3.9 Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Yükümlülüğünün Ölçülmesi⁴

G petrol ve gaz işletmesi bir müşterisi ile 01.10.2019 tarihinde LPG nakliye ve depolama sistemlerinin inşaatını kapsayan bir sözleşme imzalamıştır. Kurulacak olan sistemin sözleşme bedeli toplam 400.000 TL'dir. Sözleşme gereğince İşletme sistemin kurulumunu 20.02.2021 tarihine kadar tamamlayıp müşteriye teslim etmelidir. İşletme söz konusu sistemin toplam maliyetini 320.000 TL olarak tahmin etmiştir. İşletme sistemin kurulumuna ilişkin edim yükümlülüğünün ilerlemesini girdi yöntemini kullanarak ölçmektedir.

İşletme 31.12.2019 tarihine kadar sistemin kurulumuna ilişkin toplam 50.000 TL maliyete katlanmıştır. Söz konusu maliyet tutarı sistemin kurulacağı arazinin uygun hale getirilmesine ilişkin işlemler nedeniyle oluşmuştur. Bu işlemler sistem ile ilgili herhangi bir ilerlemeyi temsil etmemektedir. Bu nedenle işletme 2019 yılına ilişkin olarak herhangi bir ilerleme ölçememiştir. Fakat işletme sistemin belirtilen tarihte tamamlanacağını öngörmekte olup katlanılan bu maliyetlerin geri kazanılabileceğini tahmin etmektedir. Bu nedenle işletme 31.12.2019 tarihinde 50.000 TL hasılat kaydı yapacaktır.

İşletme 31.12.2020 tarihine kadar kümülatif olarak toplam 240.000 TL maliyete

⁴ Şavlı, 2016:41'den uyarlanmıştır.

katlanmıştır. Bu bilgiler çerçevesinde işletme girdi yöntemini kullanarak 31.12.2019 ve 31.12.2020 tarihlerinde raporlayacağı toplam hasılat tutarını şu şekilde hesaplayacaktır.

Katlanılan Maliyetler/ Katlanılması Öngörülen Maliyetler 240.000/320.000

İlerleme Düzeyi %75

Sistem için belirlenen bedel 400.000

31.12.2019 Tarihinde raporlanan hasılat tutarı 50.000

31.12.2020 Tarihindeki kümülatif hasılat tutarı 300.000 (400.000 x 0,75)

Yukarıda yer alan hesaplamalar çerçevesinde işletmenin kâr veya zarar tablosunda raporlayacağı tutarlar ise aşağıdaki gibi olacaktır.

	2019	2020
Hasılat	50.000	250.000
Satışların Maliyeti	(50.000)	(190.000)
Brüt Kâr	-	60.000

3.10 Garantili Bir Ürünün Satışı⁵

H işletmesi, ürününü satın alan müşterilerine standart bir garanti vermektedir. Bu kapsamda ürünün kabul edilen şartlara uygun olduğuna ve satın alma tarihinden itibaren iki yıl boyunca taahhüt edildiği gibi çalışacağına dair güvence vermektedir.

Bir müşteri H işletmesinden bir yıl daha uzatılmış bir garanti hizmeti daha satın almayı tercih etmiştir. H işletmesi, müşterinin bu talebi dolayısıyla müşteriye karşı iki edim yükümlülüğü olduğu sonucuna varmıştır. Bu yükümlülükler müşteriye devredilen ürün ve bir yıl daha uzatılmış garanti hizmetidir. Müşteriye sunulan iki yıllık garanti süresi ise müşterilerin tamamına sağlanan standart garanti olup ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmamaktadır. Müşterinin talep etmiş olduğu ekstra garanti süresi ise bir edim yükümlülüğü-olarak değerlendirilecektir. Zira, söz konusu garanti müşteri tarafından ayrıca satın alınabilmekle beraber standardın 2. aşamasına göre diğer mal veya hizmetlerden farklılık arz etmektedir.

Sonuç olarak H işletmesi, ürünün kontrolü müşteriye aktarıldığında standart garantiyi TMS 37 Karşılıklar, Koşullu varlıklar ve Koşullu borçlar standardı hükümleri uyarınca

⁵ KPMG, 2019:240'tan uyarlanmıştır.

muhasebeleştirir.

3.11 İşletmenin Müşteriye Sağladığı Garanti Hizmetinin Ayrı Edim Yükümlülüğü Oluşturup Oluşturmadığının Değerlendirilmesi

U petrol ve gaz işletmesi, LPG tankı satmak ve hem üretim hatalarına hem de müşterinin hatalı kullanımından dolayı ortaya çıkacak hasarlara karşı beş yıllık garanti sağlamak için müşterisiyle bir sözleşme düzenlemiştir. Sözleşme kapsamında yer alan garanti hizmeti müşteriler tarafından ayrıca satın alınamamaktadır.

Müşteri ile düzenlenen bu sözleşme aşağıda yer alan malları ve hizmetleri barındırmaktadır:

- LPG tankı,
- Ürün garantisi,
- Tamir ve değiştirme servisi.

Bu örnekte en temel husus garanti hizmetinin standart kapsamında nasıl hesaba katılacağıdır.

İşletme, TFRS 15 ve diğer ilgili standartlara uygun olarak ürüne ilişkin garantileri üretim hatalarına karşı hesaba katarak bu yükümlülükle ilgili beklenen tamir veya değiştirme maliyetlerini gider olarak raporlar. Ayrıca, tamir ve değiştirme hizmetini ayrı bir edim yükümlülüğü olarak hesaba katacak ve bu yükümlülük yerine getirildiği için hasılat elde edecektir. Fakat işletme ürün garantisi ile tamir ve değiştirme hizmetini makul bir şekilde ayıramazsa, iki garantiyi birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak hesaba katmalıdır.

3.12 İade Hakkı Tanınan Sözleşmeler⁶

K Petrol A.Ş. Ocak ayında müşterileri ile 100 adet sözleşme imzalamıştır. Her bir sözleşme 10 TL değerinde olan motor yağının satışına ilişkindir (100 adet x 10 TL/adet = 1.000 TL tutarında toplam bedel). İşletme her bir motor yağını müşteriye devrettiğinde ürün bedelini nakit olarak almaktadır. İşletmenin geleneksel ticari uygulaması, bir müşterinin kullanılmayan herhangi bir ürünü 30 gün içinde iade etmesini ve ürün bedelinin tamamını geri alabilmesine izin vermektedir. Söz konusu sözleşmeler kapsamında teslim edilecek motor yağının işletmeye maliyeti ise birim

⁶ BDO, 2017:62'den uyarlanmıştır.

başına 7 TL'dir.

Müşteriye sözleşme kapsamında sağlanan iade hakkı elde edilecek bedelin değişken olmasına neden olmaktadır. Ayrıca işletme tarihsel deneyimlerinden ve gelecekteki beklentilerine dayanarak ürünlerin 3 tanesinin iade edileceğini tahmin etmektedir.

İşletme iade edilmesini beklediği ürünlerin toplam tutarı olan 30 TL'yi (10 x 3) 100 ürünün kontrolünü müşteriye devrettiği zaman finansal tablolarında hasılat olarak raporlamayacaktır.

K Petrol A.Ş. aşağıda yer alan kalemleri kayda alacaktır.

1. Hasılat: 97 adet motor yağı x 10 TL = 970 TL
2. İade Yükümlülüğü: 3 adet motor yağı x 10= 30 TL
3. İade Yapılması Beklenen Varlıklar= 3 adet motor yağı x 7 TL= 21 TL

K Petrol A.Ş.'nin yukarıda belirtilen kalemlere ilişkin yapması gereken muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir.

100 KASA HESABI	1.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		970
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI		30
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HESABI	700	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		700
157 DİĞER STOKLAR HESABI	21	
157.01 İadesi Beklenen Stoklar		
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HESABI		21

3.13 Hediye Kartlara Tanımlanan Puanların Kullanımı⁷

L Petrol ve Sanayi A.Ş. müşteri sadakat programı kapsamında müşterilerine, puan biriktirebildikleri, son kullanma tarihi olmayan hediye kartlar vermektedir. Müşterilerin yapacakları her bir litrelik akaryakıt alımlarında hediye kartlara 2 puan tanımlanmaktadır. Her 1 puanın karşılığı ise 40 kuruştur. Biriken bu puanlarla müşteriler akaryakıt satın alabilmektedirler.

İşletme yapmış olduğu incelemeler sonucunda dönem içerisinde litresi 5,70 TL'den olmak üzere toplam 100.000 litre akaryakıt satmış ve bu satışlar karşılığında müşterilere 200.000 puan tanımlamıştır. İşletme geçmiş dönem tecrübelerine dayanarak bu puanların 170.000 adetinin müşteriler tarafından kullanılabilceğini öngörmektedir. Bu puanların müşteriler tarafından kullanma ihtimali göz önünde bulundurularak, puanların bağımsız satış fiyatı 35 kuruş olarak tahmin edilmiştir.

İşletme söz konusu puan ve satışa konu akaryakıt ürünlerini müşteriye sağlanan birer hak ve yükümlülük oluşturmamasından dolayı ayrı edim yükümlülüğü olarak değerlendirmelidir. Bu nedenle bağımsız satış fiyatları esas alınarak 570.000 TL'lik işlem fiyatının akaryakıt ve hediye puanlara dağıtılması gerekmektedir. İşletmenin burada dikkat etmesi gereken husus hediye puanlara isabet eden işlem fiyatını, bu puanların müşteriler tarafından kullanılıncaya denk finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak raporlaması gerektiğidir. Müşteriler bu puanları kullandıkça işletme puan karşılığı tutarları kâr veya zarar tablosunda hasılat olarak raporlamalıdır.

Bu kapsamda işlem fiyatının ürün ve hediye puanlara dağıtımı Tablo 7'deki gibi olacaktır.

Tablo 7: İşlem Fiyatının Ürün ve Hediye Puanlara Dağıtımı

	Bağımsız Satış Fiyatı	Bağımsız Satış Fiyatı İçindeki Oranı	İşlem Fiyatı İçindeki Payı
Akaryakıt Satışı	570.000 TL	0,890	507.300 =570.000 x (0,890)
Hediye Puan	70.000 TL	0,110	62.700 = 570.000 x (0,110)
	640.000 TL	1	570.000

⁷ Şavlı, 2016:55'ten uyarlanmıştır.

3.14 İşletmenin Bir Müşteriye İsim Hakkı Lisansı Vermesi⁸

Petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren P işletmesi, akaryakıt istasyonlarında ticari adının kullanımını ve ürünlerini 5 yıllık süre zarfında satma hakkını kapsayacak şekilde bir müşteriye franchise lisansı vermektedir. Bu süre boyunca işletme, ürünleri satın alan müşterilerin tercihlerinin analizi edilmesi, ürün geliştirmelerinin uygulanması ve pazarlamaya ilişkin kampanyaların gerçekleştirilmesini de kapsayan franchise lisansını etkileyebilecek faaliyetlerde bulunacaktır. İşletmenin müşterisine verdiği taahhüdün niteliği, yalnızca lisans döneminin başlangıcında değil, lisans süresi boyunca işletmenin fikri mülkiyetine lisanslı olarak erişiminin sağlanmasıdır. Dolayısıyla sözleşme kapsamındaki edim yükümlülüğü zaman içinde yerine getirilecektir.

Yukarıdaki kriterlerden biri veya daha fazlası karşılanmadığında lisansın niteliği, lisansın müşteriye verildiği noktada var olduğu gibi fikri mülkiyete erişim hakkını aktarmak olacaktır.

Müşterinin sahip olacağı fikri mülkiyet hakkı P işletmesinin devam eden katılımından etkilenmediği için, verilen hak, müşterinin lisansın verildiği noktada fikri mülkiyet haklarından kalan tüm faydaların kullanımını yönlendirmesine ve büyük ölçüde elde etmesini sağlar. Bu nedenle bir isim hakkının kullanımını içeren lisans taahhüdü belirli bir zamanda yerine getirilen edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.

Eğer işletme, müşteriye lisanslı yazılıma erişmesini veya kullanmasını sağlamak için gerekli olan bir erişim kodu sağlarsa, lisans süresi daha erken bir tarihte başlamış olsa bile, erişim kodu müşterinin kullanımına sunuluncaya kadar işletme hasılat raporlayamayacaktır.

3.15 İade Edilmeyen Ön Ödeme Ücretleri⁹

Her türlü petrol ve gaz ürünlerinin üretim ve satışını yapan işletme, her ayın ilk gününde ödenecek olan 1.250 TL karşılığında, bir sağlık kuruluşuna aylık olarak tıbbi gaz satışı yapmayı kabul etmiştir. İşletme söz konusu sağlık kuruluşundan sözleşme başlangıcında bir kereye mahsus olmak üzere, geri ödemesiz 100 TL tutarında hizmet bedeli talep etmektedir. Sözleşme gereğince Sağlık kuruluşu işletme ile kurulan sözleşmeyi herhangi bir ceza ödemeden iptal edebilme hakkına sahiptir. Bununla birlikte müşteri daha önce ödemiş olduğu hiçbir tutarın iadesini talep etme hakkına sahip olmayacaktır.

⁸ BDO, 2017:77'den uyarlanmıştır.

⁹ Deloitte, 2019:172'den uyarlanmıştır.

Burada işletmenin müşteriden tahsil ettiği ve iadesi söz konusu olmayacak ön ödeme tutarını ne zaman hasılat olarak tanıyabileceğinin tespiti gerekmektedir.

Sağlık kuruluşundan alınan ön ödemenin hasılat olarak tanınması gereken süre, ön ödemenin sağlık kuruluşuna, işletmenin hizmetlerini yenilemek konusunda önemli bir hak sağlayıp sağlamadığıyla ilişkilidir. Ön ödeme tutarının sağlık kuruluşuna bu türden bir hak sağlayıp sağlamadığının tespiti için işletmenin yenilme fiyatı gibi hem niceliksel hem de niteliksel olan tüm faktörleri göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Eğer işletme, almış olduğu ön ödemenin sağlık kuruluşuna maddi bir hak sağladığı sonucuna ulaşırsa, ödeme, sağlık kuruluşuna sunulan hizmetin yenilenmesi sırasında daha fazla ön ödeme yapılmasının zorunlu olmaması nedeniyle, sağlık kuruluşunun yararlanmasının beklendiği hizmet süresi boyunca muhasebeleştirilmelidir.

Eğer işletme, ön ödemenin sağlık kuruluşuna maddi bir hak sağlamadığı sonucuna varırsa, minimum bir aylık hizmet bedeli ile ön ödeme tutarını içeren 1350 TL'lik işlem fiyatının tamamı taahhüt edilen hizmetler için avans ödemesi olarak kabul edilir ve hizmetlerin sunulduğu ilk ay içinde hasılat olarak tanınmalıdır.

3.16 Al Ya da Öde Düzenlemesi¹⁰

X Petrol ve gaz işletmesi, bir müşterisi ile yılda en az 10.000 m³ doğalgazın tedarikini kapsayan 3 yıllık al ya da öde sözleşmesi düzenlemiştir. Sözleşme kapsamındaki doğalgazın m³ fiyatı 1 TL'dir.

Müşteri 1. Yılda, 9.000 m³ doğalgaz tedarik etmiş ve kullanmıştır. Müşteri bu gaz için 9.000 TL ödeme yapmıştır. Ayrıca müşterinin henüz teslim almadığı 1.000 m³ doğalgaz içinde ödeme yapması gerekmektedir. Bu nedenle, 1.Yıl sonunda, teslim edilmeyen 1.000 m³ doğalgaz için müşteri tarafından 1.000 TL daha ödeme alınmıştır. Sözleşmede müşterinin daha sonraki bir dönemde kullanmadığı 1.000 m³ doğalgazı tamamlamasına izin verilmiştir. İşletme kalan 1.000 m³ doğalgaz ile ilgili edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinin 3. Yılın son ayında gerçekleşmesini beklemektedir. X işletmesi, benzer bir borçlanmada iskonto oranının % 5 olacağını belirlemiştir.

X işletmesi 2.yılda 10.000 m³ doğalgazı teslim etmiş ve müşteriden 10.000 TL ödeme almıştır. Sözleşmenin son yılı olan 3. yılda, 10.000 m³ doğalgazı ve 1. yıldan kalan 1.000 m³ tamamlama hacmi niteliğindeki doğalgazı yılın son ayında müşteriye tedarik

¹⁰ Ernst Young, 2012:19'dan uyarlanmıştır.

etmiştir. Müşteri, 3.yıl teslim edilen ilk 10.000 m³ doğalgaz için 10.000 TL ödemiştir.

X petrol ve gaz işletmesi sözleşme kapsamındaki doğalgaz hacimlerin tümünü 3 yıllık bir süre içinde teslim edileceğini, yani müşterinin doğalgaz hacimlerini telafi etme hakkına sahip olduğunu değerlendirdiğinden, hasılatı sadece müşteriye her bir m³ doğalgazın kontrolü devredildiğinde olarak muhasebeleştirecektir. Bu nedenle, tamamlama hacimleriyle ilgili olarak müşteriden alınan herhangi bir tutar, başlangıçta bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.

	1. YIL	2.YIL	3.YIL
Hasılat	9.000	10.000	10.098,125
Faiz Gideri	-	50	48,125
Sözleşme Yükümlülüğü	1.000	1.050	-

X petrol ve gaz işletmesi, müşterinin daha sonra faydalanabileceği doğalgaz için almış olduğu ödemeye ilişkin paranın zaman değerinin etkilerini yansıtmak amacıyla faiz raporlayacaktır. Bu kapsamda 2.yılda, 50 TL (1,000 TL x%5) faiz gideri muhasebeleştirir ve sözleşme yükümlülüğünü aynı tutar kadar artırır. 3. yılda ise, 48,125 TL (1.050 TL x%5 x 11/12) tutarında ek bir faiz gideri daha tanıyacaktır. Tamamlama hacimleri için edim yükümlülüğü yerine getirilmeden hemen önce, sözleşme yükümlülüğü 98,125 TL olacaktır. İşletme tüm doğalgaz hacimlerini müşteriye transfer ettiği 3. Yılın sonunda 98,125 TL sözleşme yükümlülüğünü ise hasılat olarak kaydedecektir.

3.17 Hasılatın Ayırıştırılmasına İlişkin Nicel Açıklama¹¹

L petrol ve gaz işletmesi, bölgesel faaliyetlerine göre belirlediği aşağıda yer alan iş bölümlerini mali tablolarında raporlamaktadır:

- Satışlar
- Enerji, çevre hizmetleri ve üretim.

İşletme finansal raporlarını hazırladığında, hasılatı birincil coğrafi pazarlara, faaliyet bölümlerine ve hasılat tanıma zamanlamasına göre (örneğin, belirli bir zamanda transfer edilen mallar veya zaman içinde aktarılan hizmetler) ayırır. İşletme yapmış olduğu analizlere dayanarak, yatırımcı raporlarında kullanılan kategorilerin hasılatın ayırıştırılmasına ilişkin açıklama gereklilikleri için kullanılabileceğini belirler.

Tablo 8’de birincil coğrafi pazarlara, faaliyet bölümlerine ve hasılat tanıma

¹¹ IASB Illustrative Examples Example 41, 2014: 33’den uyarlanmıştır.

zamanlaması ile ayrıştırılmaya ilişkin açıklamalar gösterilmektedir. Tablo ayrıştırılmış hasılatın satışlar ve enerji, çevre hizmetleri ve üretim bölümleriyle nasıl bir bağlantısı olduğunu da göstermektedir.

Tablo 8: Faaliyet Bölümlerine ve Coğrafi Pazarlara Göre Finansal Tablo Açıklaması

Milyon TL			
Coğrafi Alanlar	Satışlar	Enerji, Çevre Hizmetleri ve Üretim	Toplam
Asya	120	285	405
Avrupa	180	300	480
	300	585	885
Faaliyet Bölümleri			
Entegre Gaz	90	225	315
Aşağı Akış	210	360	570
	300	585	885
Hasılat Tanıma Zamanlaması			
Zamanında belirli bir noktada	275	125	400
Zaman Boyunca	25	460	485
	300	585	885

Standart bazı ayrıştırma kategorileri örnekleri sunmakta fakat, en az sayıda kategori belirtmemektedir. Açıklama hedefine ulaşmak için gereken kategori sayısı, işletmenin faaliyetlerine ve sözleşmelerine bağlı olacaktır.

3.18 Gemide Teslim (Free On Board) Düzenlemesinde Hasılat Tanıma Zamanlaması

P Petrol ve doğalgaz işletmesinin hasılat sözleşmeleri gemide teslim (FOB) şeklindedir. Ham petrol, boru hattı ile açık deniz operasyonundan limana taşınır ve Avrupa'daki bir rafineriye gönderilmek üzere başka bir taşıyıcı şirketin gemilerine tankerlerle yüklenir. Ham petrolün rafine edilmesi işlemi ise müşteriye aittir.

Bu tür sözleşmelerde, ham petrol gemilere yüklendiği anda, fiziksel sahiplik ve ödeme yükümlülüğünün müşteriye geçmesiyle ham petrolün kontrolü de müşteriye geçmekte ve P işletmesi ilgili hasılat tutarlarını ham petrolün gemiye yüklenmesiyle tanımaktadır.

3.19 Sözleşme Maliyetleri

G petrol ve gaz işletmesi yurtiçinde farklı bölgelerdeki müşterilere ulaşarak petrol ve gaz ürünlerinin satışını kapsayan sözleşmeler düzenleyebilmek için bir satış ekibiyle çalışmaktadır. Satış ekibine her yeni müşteri sözleşmesi için 200 TL komisyon ücreti ödenmektedir. Ayrıca aynı müşteri her sözleşme yenilediğinde ekibe ayrıca 120 TL yenileme komisyonu ödenecektir. Yenileme komisyonu ilk sözleşmede ödenen 200 TL’lik komisyon ücreti ile orantılı değildir. Bu nedenle Yeni müşteri sözleşmesi için ödenen 200 TL’lik komisyon ücreti, TFRS 15 gereğince sözleşmenin başlangıcında aktifleştirilir. Her sözleşme yenilemesi için ödenen 120 TL’lik komisyon ücreti, yenileme sözleşmesi alınmadığı takdirde ortaya çıkmayacak olan artımlı bir maliyet olduğundan yenileme üzerine aktifleştirilmelidir.

3.20 Paranın Zaman Değeri¹²

X Petrol ve Gaz A.Ş., 250.000 TL nakit ödeme karşılığında yakıt depolama tankı ve oksijen tüplerinin satışını kapsayan bir sözleşme düzenlemiştir. Depolama tankı iki yıl içinde, oksijen tüpleri ise beş yıl içinde teslim edilecektir.

X Petrol ve Gaz A.Ş. 250.000 TL’yi depolama tanklarına ve oksijen tüplerine bağımsız satış fiyatları bazında aşağıdaki şekilde dağıtacaktır.

	Bağımsız Satış Fiyatları	Tahsis Edilen Yüzde	Tahsis Edilen Tutarlar
Depolama Tankı	80.000 TL	%25	62.500 TL
Oksijen Gazı	240.000 TL	%75	187.500 TL
TOPLAM	320.000 TL		250.000 TL

İşletme, artan borçlanma oranı olan yüzde 4'lük bir finansman oranı kullanmaktadır.

¹² IASB Illustrative Examples Example 9, 2011: 14-15’den uyarlanmıştır.

Aşağıda yer alan muhasebe kayıtları paranın zaman değerinin etkilerinin nasıl raporlanacağını göstermektedir.

- a) Sözleşme başlangıcında 250.000 TL'lik ödeme sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.

100 KASA HESABI	250.000	
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		250.000

- b) Sözleşme başlangıcından depolanma tanklarının teslimine kadar geçen iki yıl boyunca 250.000 TL üzerinden yüzde 4 oranında faiz gideri muhasebeleştirilir.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	20.400	
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		20.400

20.400 TL = 250.000 TL Sözleşme yükümlülüğü x (1,04²-1)

- c) Depolama tanklarının teslimiyle birlikte hasılatın tanınması.

440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	67.600	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		67.600

67.600 TL = Devredilen depolama tanklarına isabet eden 62.500 TL değerindeki sözleşme başındaki yükümlülük + 5.100 (20.400 TL faizin %25 lik kısmı)

- d) 202.800 TL kalan sözleşme yükümlülüğünden üç yıl süreyle faiz giderinin raporlanması.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	25.322	
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		25.322

202.800 TL = 250.000 TL'lik sözleşme yükümlülüğü + iki yıl içinde 20.400 TL faiz gideri - depolama tanklarının devri ile tanınan 67.600 TL

25.322 = 202.800 TL (2 yıl sonra sözleşme yükümlülüğünden kalan bakiye) x (1,04³-1)

e) Oksijen tüplerinin müşteriye teslim edilmesiyle hasılatın tanınması.

440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	228.122	
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		228.122

228.122 TL= 202.800 TL+ 25.322 TL (3 Yıl Faizi).

3.21 TFRS 15 Standardının İlk Defa Uygulanması

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının ilk defa uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılması amacıyla petrol ve gaz endüstrisinde faaliyet gösteren bir şirkete ait finansal tabloların dipnotları incelenmiştir. Şirket, TFRS 15'in 1 Ocak 2018 tarihinde ilk defa uygulanmasının kümülatif etkisini geriye dönük olarak uygulamıştır. Aşağıda, şirketin finansal tablo dipnotlarından yola çıkılarak TFRS 15'in ilk kez uygulanmasının özkaynaklar üzerindeki etkisi dipnotlarda belirtilen tutarlar değiştirilerek yer almaktadır.

	1 Ocak 2018
Geçmiş yıllar kârları- 1 Ocak 2018	125.250
Öz kaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımlar üzerindeki etkisi	9.250
TFRS 15 uyarınca geçmiş yıl düzeltmelerinin toplam etkisi	9.250
Geçmiş yıllar kârları- 1 Ocak 2018 (TFRS 15'in Etkileri Dâhil)	134.500

Yukarıdaki veriler incelendiğinde şirketin, TFRS 15'e geçişin geriye dönük uygulanmasının etkisinin, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir iştirak yatırımından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır. Şirket söz konusu etkiyi geçmiş yıllar kârları hesabının açılış bakiyesinde 9.250 TL fark düzeltmesi şeklinde muhasebeleştirmiştir. Bu verilerden yola çıkarak TFRS 15'in ilk defa uygulanmasının şirketlerin özkaynak yöntemiyle değerlediği yatırımların üzerinde etkisi olabileceği saptanmıştır.

SONUÇ

TFRS 15, işletmelerin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetlerin müşterilere satışından elde edilen gelirlerden oluşan hasılatın ölçümüne ve finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin konularda işletmelere rehberlik etmektedir. TFRS 15'in beş aşamalı modeline dayanan temel ilkesi, bir mal veya hizmetin müşteriye aktarılması sonucunda bu mal veya hizmet karşılığında işletmenin hak elde etmeyi beklediği hasılat tutarının tanınması gerektiğidir. IASB tarafından hasılatın raporlanmasına ilişkin daha önce yayımlanan standartlardan oldukça farklı olan ve uygulama yenilikleri getiren TFRS 15 başta petrol ve gaz sektörü olmak üzere birçok sektör üzerinde etkili olmuştur.

Standart kapsamında, işletmelerin müşterileri ile yapmış oldukları sözleşmelerden doğan nakit akışlarının miktarı, zamanlaması ve belirsizlikleri ile ilgili konularda finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sağlanması için işletmelerin uygulayacakları genel ilkeler belirtilmiştir. Ayrıca standart birçok konuda yeni açıklama gerekliliklerini içermektedir. TFRS 15, ayrıca işletmelerin müşterilerine mal ve hizmet sağlamak amacıyla sözleşme yapmak ve yerine getirmek için katlandığı maliyetlerin muhasebeleştirilmesine, garantilere ve lisanslara dair daha birçok konuda da rehberlik sağlamaktadır.

Standartın kapsamında yer alan beş aşamalı modelin her bir aşaması sektörler üzerinde farklı düzeylerde etkili olmaktadır. Bu modelin sözleşmenin tanımlanması ve işlem fiyatının belirlenmesine ilişkin aşamaları petrol ve gaz sektöründe yüksek düzeyde etkiye sahiptir. Bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin müşterileriyle yapmış oldukları uzun vadeli sözleşmeler, ortaklaşa yapılan karmaşık düzenlemeler ve telif hakları barındıran sözleşmeler dâhil olmak üzere daha birçok sözleşme standarttan oldukça etkilenmektedir. Özellikle sektöre ilişkin müşterilerle yapılan sözleşmelerin hasılat tutarlarının, önemli finansman unsurlarının ve sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin birçok hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler petrol ve gaz ürünlerini uzak konumlardan çıkararak bu ürünleri uzak mesafelerden taşıyarak müşterilerine sunarlar. Standartın bu noktadaki en büyük etkisi de ürünlerin kontrolünün müşteriye ne zaman devredildiği ve müşterinin ürün üzerindeki kontrolü ne zaman elde ettiğinin belirlenmesi gerekliliğine ilişkindir. İşletmeler tarafından ürünlerin kontrolünün müşteriye devredildiği zamanın belirlenmesi hasılatın finansal tablolarda raporlanması adına son derece önemlidir.

Çünkü standart hasılatın, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredildiği noktada tanınması gerektiğini vurgulamıştır.

Sektörde, işletmelerin müşteri sadakat programları çerçevesinde müşterilere içinde puanların biriktiği kartların verildiği uygulamalara sıklıkla karşılaşılmaktadır. Müşteriler de bu puanlar karşılığında petrol ve gaz ürünleri satın almaktadırlar. Bu noktada TFRS 15 söz konusu hediye puan ve satışa konu ürünlerin işletmeler tarafından ayrı birer edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi ve hesaplanan işlem fiyatının bağımsız satış fiyatı esasına göre hediye puan ve satışa konu ürünlere dağıtılması gerektiğini vurgulamaktadır.

TFRS 15 aynı zamanda, petrol ve gaz sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, müşterileriyle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatla ilişkin nicel ve nitel pek çok açıklama gerekliliği getirmiştir. Bu açıklamaların geleceği dair birçok konuda bilgi sunuyor olmasından dolayı işletmeler tarafından özellikle dikkate alınması gerekmektedir.

Sektörde, al veya öde sözleşmelerinde müşterilerin sözleşmede yer alan tüm haklarını kullanmadıklarına sıklıkla karşılaşılmaktadır. Petrol ve gaz işletmeleri bu tür sözleşmelerde, müşterinin kullanmadığı hakların üzerinden herhangi bir tutar elde etmeyi bekliyorsa, elde etmeyi beklediği tutarı müşterinin elde edip kullandığı haklar ile orantılı olarak finansal tablolarında hasılat olarak raporlamalıdır.

Petrol ve gaz sektöründe faaliyet gösteren işletmeler müşterileriyle düzenlemiş oldukları uzun vadeli satış sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi hususunda TFRS 15 uyarınca herhangi bir değişimin olup olmadığını da dikkate almaları gerekmektedir. Bu sözleşmeler kapsamında işletmelerin değişken bedel, ileri ödeme koşulları ve paranın zaman değerinin hesaplanması konularını göz önünde bulundurması ve taraf oldukları uzun vadeli sözleşmelere ilişkin şartları, iş uygulamalarını ve bu sözleşmelerin finansal raporlama üzerindeki etkilerini değerlendirerek gözden geçirmeleri gerekmektedir.

Sektörde faaliyet gösteren işletmeler birden fazla ürün veya hizmet barındıran sözleşmelere taraf olmaktadır. TFRS 15 söz konusu birden fazla ürün veya hizmetin her birinin ayrı edim yükümlülüğü olarak mı yoksa seri bir mal veya hizmet paketi olarak tek bir edim yükümlülüğü şeklinde mi değerlendirileceğine ilişkin yeni hususlar getirmiştir. Bu tür sözleşmelerin barındırdıkları söz konusu mal veya hizmetlerin ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturduğu durumda, işletme sözleşme kapsamında yer alan bedeli

bu ayrı edim yükümlölüklerine bağımsız satış fiyatlarına göre dağıtarak bu edim yükümlölüklerine ilişkin hasılat tutarının zamanla mı yoksa zamanın belirli bir noktasında mı tanınacağını belirlemektedir.



KAYNAKÇA

- Aktaş, R. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (73), 27-50.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), 403-428.
- Aydın F. (2019). *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebeleştirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- BDO (2017). *IFRS In Practice 2017 Ifrs 15 Revenue From Contracts With Customers*. Erişim Adresi: [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: 30/09/2019).
- BDO (2019). *IFRS In Practice 2019 Ifrs 15 Revenue From Contracts With Customers*. Erişim Adresi: https://global-www.bdo.global/getmedia/7b331fff-7860-44a9-9342-c8d47c0449c7/IFRS15_REVENUE_screen.aspx Erişim Tarihi: 05/10/2019)
- Boz, F., M. (2018). *Petrol Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Deloitte (2008). *IFRS 15: 'Revenue from contracts with customers'*. Erişim Adresi: <https://www.iasplus.com/en/binary/usa/0810ifrsilandgas.pdf> (Erişim Tarihi:01/11/2019).
- Deloitte (2015a). *IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers Your Questions Answered*.ErişimAdresi:https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf (Erişim Tarihi: 05/10/2019).
- Deloitte (2015b). *Implementing IFRS 15 Revenue from Contacts with Customers: A practical guide to implemation issues for the travel, hospitality and leisure sector*. Erişim Adresi: https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifrs-15/thl/at_download/file/IFRS%2015%20implementation-THL.pdf (Erişim Tarihi:08/10/2019).
- Deloitte (2018). *Revenue from Contracts with Customers A guide to IFRS 15*. Erişim Adresi: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/a-guide-to-ifrs-15/file> (Erişim Tarihi: 01/10/2019).

- Elliot., B., Elliot., J. (2017). *Financial Accounting and Reporting* (18. Baskı). Malaysia: Pearson.
- Ernst Young (2012). *Revised proposal for revenue from contracts with customers Implications for the oil & gas sector*. Erişim Adresi: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-applying-ifs-in-oil-and-gas/\\$File/EY-applying-ifs-in-oil-and-gas.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-applying-ifs-in-oil-and-gas/$File/EY-applying-ifs-in-oil-and-gas.pdf) (Erişim Tarihi: 30/09/2019)
- Ernst Young (2017). *A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard (Updated October 2017)*. Erişim Adresi: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenueoctober-2017/\\$FILE/ey-applyingrevenue-october-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenueoctober-2017/$FILE/ey-applyingrevenue-october-2017.pdf) <https://www.ey.com/Publication/> (Erişim Tarihi: 01/10/2019).
- Ernst Young (2018). *A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard (Updated October 2018)*. Erişim Adresi: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018/\\$FILE/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018/$FILE/ey-Apply-Revenue-Updated-Oct-2018.pdf) (Erişim Tarihi: 25/09/2019)
- Ernst Young (2019). *How the new revenue recognition standard affects downstream oil and gas entities*. Erişim Adresi: [https://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_04046_171us_revrec_downstreamoilgas_20august2019/\\$file/technicalline_04046-171us_revrec_downstreamoilgas_20august2019.pdf?OpenElement](https://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_04046_171us_revrec_downstreamoilgas_20august2019/$file/technicalline_04046-171us_revrec_downstreamoilgas_20august2019.pdf?OpenElement) (Erişim Tarihi: 25/09/2019)
- Fladt, G., & Heintges, S. (2015). *In-Depth A Look At Current Financial Reporting Issues Revenue From Contracts With Customers The Standard Is Final– A Comprehensive Look At The New Revenue Model Oil And Gas Industry Supplement For IFRS*. Erişim Adresi: https://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/assets/in-depth_ifrs-15-oil-and-gas-industry-supplement.pdf (Erişim Tarihi: 25.09.2019)
- Grant Thornton (2016a). *Get ready for IFRS 15 Recognising revenue in the real estate and construction industries*. Erişim Adresi: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/get-ready-ifrs-15---real-estate-and-construction.pdf> (Erişim Tarihi: 15/10/2019).
- Grant Thornton (2016b). *IASB and FASB release major new standard on revenue recognition*. Erişim Adresi: <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/factsheets/grant-thornton---ifrs-news-october-2016.pdf> (Erişim Tarihi: 05/10/2019).
- Grant Thornton (2017). *IFRS 15: 'Revenue from contracts with customers'*. Erişim Adresi: <https://www.grantthornton.nl/globalassets/1.-member-firms/netherlands/documenten/flyers-pdf/2018/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-grant-thornton-eng.pdf> (Erişim Tarihi:22/10/2019).

- Hm Treasury (2019). *IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Application guidance*. Erişim Adresi: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/669334/IFRS_15_Application_Guidance.pdf/ (Erişim Tarihi: 01/10/2019).
- IASB (2011). *Illustrative Examples: Illustrative Examples on Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers*, Erişim Adresi: https://www.asc.gov.sg/Portals/0/attachments/Consultations/2011/RevRec_EDII_Examples.pdf (Erişim Tarihi: 20.05.2020).
- IASB (2014). *International Financial Reporting Standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Erişim Adresi: https://www.thedti.gov.za/business_regulation/meetings/19June2014/Agenda_Paper7.pdf. Erişim Tarihi: (25.09.2019).
- IASB, (2014). *Illustrative Examples: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, Erişim Adresi: <https://www.slideshare.net/MasumGazi3/ifrs-15-with-illustrative-examples> (Erişim Tarihi: 05.01.2015)
- Kılıç G. (2017). *UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kıllı, M., & Işık, Y. (2018). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi*. Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6(6), 1093-1104.
- KPMG (2016a). *Revenue Issues In-Depth Second edition IFRS and US GAAP*. Erişim Adresi <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-practice-issues-revenue.pdf> (Erişim Tarihi: 05/10/2019).
- KPMG (2016b). *Accounting for revenue is changing What's the impact on oil and gas companies? In association with the KPMG Global Energy Institute*. Erişim Adresi <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/09/revenue-flyer-oil-and-gas-2016-09.pdf> (Erişim Tarihi: 01/11/2019).
- KPMG (2019a). *Revenue IFRS 15 Handbook*. Erişim Adresi <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/06/ifrs15-revenue-handbook.pdf> (Erişim Tarihi: 06/10/2019).
- KPMG (2019b). *Hasılat muhasebesi değişiyor Akaryakıt ve Gaz şirketleri Nasıl Etkilenecek ?* Erişim Adresi <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/Ufrs-15-akaryakit-gaz.pdf> (Erişim Tarihi: 02/11/2019).
- Lavi, R., M. (2016). *The Impact of IFRS on Industry*. England: Wiley.
- Loftus J., Leo K., Daniliuc S., Boys N., Luke B., Ang H., & Byrnes K. (2018). *Financial Reporting* (2.baskı). Australia: Wiley.

- MNP (2017). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide*. Erişim Adresi <https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-03-ifs-15-final.pdf> (Erişim Tarihi: 13/10/2019).
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2018). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (11. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y., Marşap, B., & Yanık, S. S. (2015). *IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(2), 195.
- PKF (2018). *Interpretation and Application of IFRS Standards*. England: Wiley.
- PKF (2019). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Erişim Adresi: <https://www.pkf.com/media/10031241/ifs-15-revenue-from-contracts-withcustomerssummary.pdf> (Erişim Tarihi: 01/10/2019).
- PWC (2011). *Financial Reporting in The Oil and Gas Industry International Financial Reporting Standards*. Erişim Adresi: <https://www.pwc.com/id/en/publications/assets/eumpublications/financialreporting-in-the-oil-and-gas-industry.pdf> (Erişim Tarihi: 25.09.2019).
- PWC (2016). *Revenue From Contracts With Customers What Is Your Implementation Effect ?*. Erişim Adresi <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/ifs/ifs-revenue-from-contracts-withcustomers.pdf> (Erişim Tarihi: 01/10/2019).
- PWC (2017). *Financial Reporting in The Oil and Gas Industry International Financial Reporting Standards*. Erişim Adresi: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/pwc-financial-reporting-in-the-oil-and-gas-industry-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 01.11.2019).
- PWC (2019). *Revenue From Contracts With Customers*. Erişim Adresi <https://www.pwchk.com/en/ifs/ifs15/comprehensive%20guide%20revenue%20recognition.pdf> (Erişim Tarihi: 25/09/2019).
- Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- TFRS 15. *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı*. Erişim Adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf (Erişim Tarihi: 20/09/2019).
- Tong, T., L. (2014). *A Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Erişim Adresi: [http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file_path=pdf](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf) (Erişim Tarihi: 04.10.2019).

Ünlütürk, S. A. Ç., Deveci, E. N., ve Dağlı, Y. M. F. (2019). *IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması*. Muhasebe ve Denetime Bakış, 19(57), 247-268.

Wright, C. J. And Gallun, R. A. (2005). *International Petroleum Accounting* (1.Baskı). USA: PennWell Corporation.



ÖZGEÇMİŞ

Uğur KARAKULLUKCU, 13 Ocak 1995 tarihinde İstanbul'da doğdu. İlk ve ortaöğretimini İstanbul Eyüp Hacıalipaşa ilköğretim okulunda, Lise öğretimini ise Şişli Ahi Evran Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe ve Finansman alanında tamamladı. Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümünü 2017 yılında tamamlayarak lisans derecesi almaya hak kazandı.

