

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT
STANDARDININ TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜNDE
FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN FİNANSAL
TABLOLARINA ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI

ŞEVVAL ÇAKIR

2501170636

TEZ DANIŞMANI

DOÇ.DR. TURGAY SAKİN

İSTANBUL - 2020

ÖZ

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN FİNANSAL TABLOLARINA ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI ŞEVVAL ÇAKIR

Çalışmanın amacı; hasılatın tanımı, açıklanması, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına neden gerek duyulduğu, finansal tablolara nasıl etkilerde bulunduğu ve dönem karına nasıl bir etkide bulunduğu örnek uygulamalarla açıklanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; muhasebe standartlarının tanımı ve önemi, Uluslararası Muhasebe Standartlarının tarihsel süreci, hasılat standardının ortaya çıkış süreci, eski standart Türkiye Muhasebe Standardı 18 Hasılat Standardı ile yeni standart olan Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının karşılaştırılması yapılmıştır. Bu iki standart TMS 18 veya TFRS 15 olarak ifade edilecektir. İkinci bölümde; TFRS 15 Hasılat Standardının amaç ve kapsamı, standardın 5 adım yaklaşımı açıklanmıştır. Son bölümde ise; TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon sektörünün finansal tablolarına etkisi araştırılıp, ülkemizde yer alan bazı telekomünikasyon şirketlerinin hasılat kalemlerinin ayrı ayrı açıklaması yapılmış olup, yurtdışı oluşturduğu etki ile yurtiçindeki finansal tablolarda oluşturdu etki arasındaki farkın incelenmesi konusunda bilgiler yer almıştır.

Sonuç olarak; yeni hasılat standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunda farklı bir yaklaşım ortaya koymuştur. Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren firmalar için ya da konuya ilgi duyan kişiler için bir bakış açısı oluşturacağı ve kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Telekomünikasyon sektörü, Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15, IFRS 15, Gelir

ABSTRACT

INVESTIGATION OF THE EFFECTS OF THE REVENUE STANDARD FROM TFRS 15 CUSTOMER CONTRACTS ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF ENTERPRISES OPERATING IN THE TELECOMMUNICATION SECTOR

ŞEVVAL ÇAKIR

Purpose of the study; The definition and explanation of revenue, why TFRS 15 Revenue from Customer Contracts Standard is needed, how it affects the financial statements and how it affects the profit for the period are explained with sample applications.

In the first part of this study; The definition and importance of accounting standards, the historical process of International Accounting Standards, the emergence process of the revenue standard, a comparison of the old standard TAS 18 Revenue Standard and the new standard TFRS 15 Revenue Standard. In the second part; the purpose and scope of TFRS 15 Revenue Standard and the 5-step approach of the standard are explained. In the third part, which is the last part; The effect of TFRS 15 Standard on the financial statements of the telecommunications sector was investigated, and the revenue items of some telecommunications companies in our country were separately disclosed, and information was included on the examination of the difference between the effect it created abroad and the effect it created in the domestic financial statements.

As a result; the new revenue standard has introduced a different approach to revenue recognition. It is thought to create a perspective and provide convenience for companies operating in the telecommunications sector or for people interested in the subject.

Keyword: Telecommunication sector, Turkish Financial Reporting Standard 15, IFRS 15, Revenue.

ÖNSÖZ

İletişim ve haberleşme insanlığın her döneminde önemli bir yer edinmiş ve bunun gelişimi teknolojinin gelişimiyle daha da artmıştır. Telekomünikasyon hizmetlerinin özel sektör aracılığı ile de sunulması gereği, hem stratejik bir sektör olan telekomünikasyon sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesini hem de hizmeti sunacak özel sektörün idarece yetkilendirilmesini gerektirmiştir. Bu amaçla çeşitli hukuki düzenlemeler yapılmış ve özellikle bu amaca hizmet edecek kurumlar ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda yapılan çalışmalar en çok muhasebe sektörünü de yakından etkilemiştir. Bu çalışmada, telekomünikasyon sektöründe yapılan değişikliklerin muhasebe standartlarında hasılat kalemlerini ne ölçüde etkilediği üzerinde durulmuştur.

Tez çalışmam süresince fikirlerini ve desteklerini benden hiçbir an esirgemeyen tez danışman hocam Doç. Dr. Turgay SAKİN'e, manevi olarak desteklerini hiç esirgemeyen sevdiklerime ve eğitim hayatım boyunca gerek maddi gerekse manevi destek ve yardımlarını hiçbir an esirgemeyen ve hissettiren canım aileme sonsuz teşekkür ediyorum. Bu tezi bitirmemin en büyük mimarları onların destekleri...

İSTANBUL, 2020

ŞEVVAL ÇAKIR

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
EKLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

1.1 Muhasebe Standartları Kavramı ve Önemi	2
1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci	3
1.3 Hasılat Standardının Tanım ve Önemi	5
1.4 Hasılat Standardının Ortaya Çıkış Süreci	5
1.4.1 Uluslararası Düzenlemeler	5
1.4.2 Ulusal Düzenlemeler	6
1.5 TFRS 15 ile TMS 18 Standardının Karşılaştırılması	7
1.5.1 Hasılat Kapsamı Açısından	8
1.5.2 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Şartları Açısından	10
1.5.3 Hasılatın Ölçülmesi Açısından	11
1.5.4 Açıklanacak Bilgiler Açısından	12

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

2.1 TFRS 15 Hasılat Standardının Genel Amaç ve Kapsamı	14
2.2 TFRS 15 Standardına Göre Beş Adım Yaklaşımı.....	15
2.2.1 Birinci Adım: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi	15
2.2.1.1 Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Koşulları.....	16
2.2.1.2 Sözleşmelerin Birleştirilmesi	19
2.2.1.3 Sözleşmelerin Değiştirilmesi	19
2.2.2 İkinci Adım: Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi.....	24
2.2.2.1 Müşterilerle Yapılan Sözleşmede Yer Alan Taahhütler	25
2.2.3 Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi	29
2.2.3.1 Değişken Bedel	30
2.2.3.1.1 İade Yükümlülükleri	32
2.2.3.2 Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması.....	35
2.2.3.3 Sözleşmede Önemli Finansman Bileşeninin Varlığı.....	36
2.2.3.4 Gayri Nakdi Bedel.....	39
2.2.3.5 Müşteriye Ödenebilir Bedel	41
2.2.4 Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	43
2.2.5 Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	49
2.2.5.1 Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi.....	50
2.2.5.1.1 Zamana Yayılı Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi.....	50
2.2.5.1.2 Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Yükümlülükler.....	51
2.2.5.2 Edim Yükümlülüğünün İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçümü.....	51
2.2.5.2.1 Çıktı Yöntemi.....	52
2.2.5.2.2 Girdi Yöntemi	53
2.3 TFRS 15 Standardının Uygulanmasında Dikkate Alınan Diğer Durumlar	55
2.3.1 Sözleşme Maliyetleri.....	55
2.3.1.1 Katlanılan Ek Maliyetler	55
2.3.1.2 Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri	57
2.3.1.3 İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	58

2.3.2	Geri Alım Anlaşmaları.....	58
2.3.2.1	Forward veya Alım Opsiyonu.....	59
2.3.2.2	Satım Opsiyonu.....	60
2.3.3	Konsinye Mal Alışları.....	61
2.3.4	Faturala-Elde Tut Anlaşmaları.....	62
2.3.5	Lisanslama.....	63
2.3.5.1	İşletmenin Taahhüdünün Niteliğinin Belirlenmesi	64
2.3.5.2	Satış Bazlı veya Kullanım Bazlı Telif Ücretleri	66
2.4	TFRS 15 Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Uygulama 1 .	67
2.5	TMS 18 ile TFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜ KAVRAMI VE TELEKOMÜNİKASYON ŞİRKETLERİNDE HASILATIN FİNANSAL TABLOLARINA ETKİSİ

3.1	Telekomünikasyon Sektörü Tanımı ve İçeriği	75
3.2	Telekomünikasyon Sektörünün Tarihsel Gelişimi.....	75
3.3	Telekomünikasyon Sektörünün Önemi	77
3.4	Dünyada ve Türkiye’de Telekomünikasyon Sektörü ve Sektöre Ait Genel Bilgiler	77
3.4.1	BİST’de İşlem Gören Haberleşme (Telekomünikasyon) Şirketleri.....	78
3.4.2	Ülkemizdeki Haberleşme Sektörü Genel Pazar Verileri.....	79
3.4.2.1	Abone Sayıları.....	79
3.4.2.2	İşletmecilerin Gelirleri ve Yatırımları.....	80
3.5	Telekomünikasyon Sektörüne ait Hasılat Kalemleri ve Açıklaması	82
3.5.1	Türk Telekom Hasılat Kalemleri	82
3.5.2	Turkcell Hasılat Kalemleri	84
3.6	TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkisi.....	85
3.7	TFRS 15’e Geçişin Türk Telekom Finansal Tablolarına Etkisi.....	86

3.7.1	Kampanyalı ekipman satış geliri ve bağlantı ücretlerinin TFRS 15 kapsamında finansal tablo kalemleri üzerindeki etkisi	87
3.7.2	Abone edinim ve tutma maliyetlerinin TFRS 15 kapsamında finansal tablo kalemleri üzerindeki etkisi	88
3.7.3	Önemli finansman bileşeninin TFRS 15 kapsamında finansal tablo kalemleri üzerindeki etkisi	89
3.7.4	TFRS 15'in finansal analiz türlerinden "oran analizi" üzerindeki etkisi ...	90
3.8	TFRS 15'e Geçişin Turkcell Finansal Durum Tablolarına Etkisi.....	91
3.8.1	TFRS 15 Standardının Konsolide Finansal Tablosuna Etkisi.....	92
3.8.2	TFRS 15 Standardının Konsolide Kar/Zarar Tablosuna Etkisi.....	94
3.8.3	Yıllara Göre Hasılatın Değişimi.....	95
3.9	TFRS 15 Hasılat Standardının Yurtdışındaki Telekomünikasyon Şirketlerinin Finansal Tablolarına Etkisi	96
3.9.1	Vodafone IAS 18 Standardı Muhasebe Politikası.....	100
3.9.1.1	Sözleşmeyle İlgili Maliyetler	101
3.9.1.2	UMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde Uygulanan Kritik Muhasebe Yargıları (Brüt Ve Net Sunum)	102
3.9.2	Vodafone TFRS 15 Standardı Muhasebe Politikası	102
3.9.2.1	Sözleşmeyle İlgili Maliyetler	104
SONUÇ		112
KAYNAKÇA	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.	
EKLER		119

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Hasılat Standardının Dünya'daki Gelişimi	6
Tablo 2: Türkiye'deki Gelişmeler	7
Tablo 3: TMS 18-TFRS 15 Farkları	13
Tablo 4: Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları	18
Tablo 5: Sözleşme Birleştirilmesi için Şartlar	19
Tablo 6: Önemli Finansman Bileşenine Sahip Olmayan Faktörler	37
Tablo 7: Tek başına satış fiyatının tahmini için kullanılabilecek yöntemler	44
Tablo 8: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi	50
Tablo 9: Telekomünikasyon Sektörüne Ait Hasılat Kalemleri	85
Tablo 10: Vodafone 1 Nisan 2018 Konsolide Finansal Durum Tablosu	98
Tablo 11: Vodafone 31 Mart 2019 Yıl sonu Konsolide Gelir Tablosu (UMS 18 Uyumlu)	105
Tablo 12: Konsolide finansal durum tablosu (UMS 18 Uyumlu)	106
Tablo 13: TFRS 15'nin bazı kalemlere etki yüzdesinin ve yönünün (+/-) Karşılaştırılması	110

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Beş Aşamalı Model	15
Şekil 2: Sözleşme Muhasebeleştirilme Koşulları	16

EKLER LİSTESİ

EK 1: 3.7.4. Başlıktaki faaliyet oranları tablosunun açılışı.....	119
EK 2: 3.7.4. Başlıktaki karlılık oranları tablosunun açılışı	120
EK 3: Tablo 11: Konsolide Gelir Tablosu (UMS 18 Uyumlu) ayrıntılı hali	121
EK 4: Tablo 12 Konsolide finansal durum tablosu (UMS 18 Uyumlu) ayrıntılı hali	122



KISALTMALAR LİSTESİ

IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
FASB	: Financial Accounting Standards Board
AICPA	: Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: International Accounting Standards Board
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
SPK	: Sermaye Piyasa Kurulu
KGK	: Kamu Gözetimi Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standardı Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
PTT	: Posta Telgraf ve Telefon
BIST	: Borsa İstanbul
NYSE	: New York Stock Exchange
BTK	: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu

GİRİŞ

Bilgi ve teknolojik gelişimin oldukça yoğun etkilediği bir sektör olan telekomünikasyon sektöründe, gelişen teknolojiye paralel olarak hem hizmetler çeşitlenmekte hem de sunuluş şekillerinde değişiklikler meydana gelmektedir. Bir kamu hizmeti olan telekomünikasyon hizmetleri uzun yıllar kamusal bir tekel vasıtasıyla sunulsa da zamanla tüm dünyada meydana gelen ekonomik ve teknolojik gelişimler ve değişimler, bu hizmetlerin özel sektör aracılığı ile de sunulmasını kaçınılmaz kılmıştır.

Telekomünikasyon hizmetlerinin özel sektör aracılığı ile de sunulması gereği, hem stratejik bir sektör olan telekomünikasyon sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesini hem de hizmeti sunacak özel sektörün idarece yetkilendirilmesini gerektirmiştir. Bu amaçla çeşitli hukuki düzenlemeler yapılmış ve özellikle bu amaca hizmet edecek kurumlar ortaya çıkmıştır. Telekomünikasyon hizmetlerini sunmak üzere özel sektörün yetkilendirilmesi usullerinden biri de “imtiyaz” usulüdür.

İşletmeler günümüzde finansal verilerin hemen hemen hepsini detaylı bir şekilde incelemeli ve bunları detaylıca analiz ederek kendilerine bir yol çizmelidirler. Muhasebe bilgi sisteminden elde edilecek bulgular bu planlama amacına hizmet etmektedir. Firmaların temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosu bilgilerinin birbiriyle karşılaştırılmasına dayanan oran analiziyle işletmeler, kendi finansal durumlarını gözden geçirebilir ve sektörel anlamda üstün ve zayıf yönlerini görebilirler.

Bu çalışmanın amacı, hasılat standardının tarihi ve yenilikleri açıklanarak, telekomünikasyon ile ilgili temel bilgiler verilip üç telekomünikasyon şirketinin karşılaştırmalı olarak finansal tablolara etkisi incelenmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

1.1 Muhasebe Standartları Kavramı ve Önemi

En genel anlamıyla muhasebe, ilgililere karşı bir kurumun ya da şirketin kaynakları, bu kaynakların kullanılma şekli, işleyişi hakkında ve finansal açıdan önemli bilgiler sunan, açıklayan, yorumlayabilmeyi sağlayan bir bilgi sistemidir. Bu bilgi sistemi gün geçtikçe büyüyerek işletme açısından ilerde yararlanabileceği önemli bir fonksiyon haline gelmiştir. Sağladığı fonksiyonlar şunlardır:

- Finansal bilgiler sağlama,
- İşletmelere anlam katma,
- Yöneticilere gelecekte oluşabilecek risklere karşı önlem almasını sağlama.

Küreselleşen dünya ekonomisi, rekabetin gelişmesini ve bununla birlikte her alanda olduğu gibi muhasebe alanında ve uygulamalarında da önemli değişiklik ve gelişmelere neden olmuştur. Bu değişim ve gelişimin yanında küreselleşme, muhasebe uygulamalarında finansal bilgilerin açıklanması ve uygulanması açısından bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların çözümüne yönelik faaliyetler muhasebede bazı uyumlaştırma çalışmalarının önünü açmış ve uluslararası bir nitelik kazandıracak muhasebe standartları çalışmalarını başlatmıştır. Ayrıca, küreselleşmeyle birlikte teknolojinin de gelişimiyle Dünya’da ticaret daha kolay hale gelmiş ve ticaretin sınırları genişlemiştir. Bu durum, muhasebe standartlarının benzer biçimde uygulanması ihtiyacını ve tüm işletmelerin finansal raporlarının aynı muhasebe standartlara uygun biçimde sunulmasını gerektirmiştir.

Her işletmenin benzer işlemleri ve durumları farklı raporlaması bir diğer ifade ile farklı bir muhasebe dili konuşması karar alıcılar açısından problemler doğurabilmekteydi. Farklı dillerde konuşan işletmelerin birbirlerini anlamama ihtimali muhasebe standartlarının önemini arttırmıştır. Çünkü işletmeler için muhasebe standartları ekonominin ortak anlaşma dili olarak nitelendirilebilir ve muhasebe standartlarının uygulamaya konmasının önemi şöyle sıralanabilir:

- Muhasebe standartları işletmelerin önemli konularda doğru kararlar almalarında, ileriye yönelik planların oluşumunda ve gelecek için hedef belirlemelerinde yardımcı olur.
- İşletme denetimlerinin kolaylaştırılmasında ve sağladığı analiz etme kolaylığı sayesinde aynı sektörde hizmet eden işletmelerin, sektör dışındaki diğer işletmelerin finansal tablolarını doğru biçimde anlama ve yorumlayabilmelerine de yardımcı olur.

Bu nedenlerden dolayı, ortak bir anlayış sağlamaya yönelik standartların uygulanması işletmeler için önemlidir. Kısacası, muhasebe standartları ticaretin uluslararası bir boyut taşımasıyla doğru orantılı olarak ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulduğundan ortaya çıkmıştır.

1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci

Muhasebe standartlarının uluslararası yaklaşımı yeni bir düşünce değildir. Bu kavramın ilk ortaya çıkışı, 1950'lerin sonunda 2.Dünya Savaşı sonucu ekonomik bütünleşme ve sınır ötesi sermaye akışlarındaki artışla paralel olmuştur. Uluslararası uyumlaştırma odaklı ilk çalışmalar, dünyadaki büyük sermaye piyasalarında kullanılan muhasebe prensipleri arasındaki farkı azaltmayı amaçlamıştır. En azından bütün büyük sermaye piyasalarında kullanılabilecek yüksek kaliteli uluslararası muhasebe standartları setinin geliştirilmesi hedeflenmiştir. Bu amaçlar doğrultusunda, 1973 yılında ilk uluslararası muhasebe standartları belirleme organı olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kuruldu. Bu komitenin amacı; hiç şüphesiz uluslararası standartları oluşturmaktır. (Financial Accounting Standards Board (FASB), 2020)

1962 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) 'nın ev sahipliği yaptığı 8. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi toplandı ve bu kongrenin tartışma konusu; muhasebe ile ilgili olarak dünya ekonomisi odaklı oldu. Birçok katılımcı, uluslararası denetim, muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesine teşvik etmek için atılması gereken adımlarda hemfikir oldu. Bu çabalar doğrultusunda, 1966 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü

(AICPA) ve İngiltere ve Kanada'daki meslektaşları, standartlar arasındaki farkları incelemek için bir grup oluşturdu. Grup yaklaşık 10 yıl boyunca faaliyet gösterdi ve muhasebe alanındaki farklılıklar üzerinde çalışmalar yürüttü.

Uluslararası Standartların ilk oluşumu 1970'li yılları görmüştür. 1973 yılında AICPA ve onun 8 diğer ülkeden (Avustralya, Kanada, Fransa, Birleşik Krallık, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda) meslektaşları tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kuruldu. Komitenin görevi, denetlenen hesapların ve mali tabloların sunumlarını temel standartlar ve kamu yararı gözetilerek formüle etmek, kesin ve açık bir biçimde belirtmek ve yayımlamaktır. 1975 yılına gelindiğinde, bugün UMS 1 ve UMS 2 olarak bilinen iki standart yayımlanmıştır. (IAS-1: Muhasebe Politikalarının Açıklanma Standardı ve IAS-2: Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlendirilmesi ve Sunumu Standardı)

1990'lı yıllar; finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla birçok standardın revize edilmesine yönelik çalışmalar başladı. Bu dönemde 10 standart revize edilerek 1995 yılında yürürlüğe girdi. 1990'lı yılların sonunda uyumlaştırma kavramı yerine yakınsama kavramının kullanılmasına karar verildi.

2000'li yıllar ise uluslararası standartların hızla geliştiği dönemdir. 1973 yılında Londra'da faaliyetlerine başlayan IASC; komite çalışmalarında istenilen sonuca ulaşamamasından dolayı yapısal değişikliğe ihtiyaç duymuş ve 2001 yılında IASB (International Accounting Standards Board) ismiyle tekrardan yapılandırılmıştır. (Oksay & Acar, 2005) 2002 yılında Avrupa Birliği, Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanmaya karar verdi. Buna ek olarak, FASB ve IASB Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını ortak bir noktada birleştirmek ve geliştirmek için bir ortaklık başlattı. (Norwalk Anlaşması) Bu anlaşma US GAAP ve UMS 'nin yakınsamasına olan bağlılık konusunda önemli bir adımdı.

2001 yılına kadar UMS (Uluslararası Muhasebe Standartları) adıyla yayımlanan bu standartlar, bu tarihten itibaren UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) adıyla yayımlanmaya başlamıştır.

1.3 Hasılat Standardının Tanım ve Önemi

Hasılat kavramı birçok kavram ile karıştırılmaktadır. Bu karışıklık hasılat kavramının tanımlanması konusunda sıkıntılara sebep olmaktadır. (Aktaş & Varol, 2017) Örneğin; hasılat denildiğinde akla; gelir, kazanç gibi kavramlar gelmektedir ancak bu kavramlar birbirinden farklıdır. Hasılat kavramı, gelir ve kazanç kavramlarını kapsamaktadır. Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan, sermaye katkıları dışında öz sermayede artışları gösteren tutardır.

İşletme yöneticilerinin ve hissedarların, işletme hakkında karar alma süreçlerini etkileyen ve fikir sahibi olmalarını sağlayan en önemli araçlardan biri, çeşitli yerlerden sağlanan veriler doğrultusunda hazırlanan finansal raporlardır. Bu raporları oluşturmak için sağlanan verilerin en önemlisi de hasılattır. Buna ek olarak hasılat; işletme sahipleri ve hissedarları için işletme performansının değerlendirilmesinde oldukça önemli kalemlerden biridir.

1.4 Hasılat Standardının Ortaya Çıkış Süreci

Şirketin finansal tablolarının performans gücünü değerlendirmede önemli bir kalem olan hasılatın ortaya çıkış süreci Dünya’da ve Türkiye’de farklı olarak gelişim göstermiştir. Bu nedenle bu gelişimler uluslararası ve ulusal düzenlemeler olarak iki başlıkta incelenebilir.

1.4.1 Uluslararası Düzenlemeler

Muhasebe standartları oluşturulmasına yönelik birçok ülke farklı çalışmalar içerisindedir. Bu farklılıkların birçok sebebi bulunmaktadır. Örneğin; ülkelerin hukuki, siyasi ve mali sistem yapısı, muhasebe mesleğinin toplumda gördüğü ilgi ve saygısı, mesleğin gelişme durumu, işletmelerin yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri gibi faktörler.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin yayımladığı ilk 26 standart içerisinde hasılat standardı da yer almaktadır. Günümüz ihtiyaçları sonucunda çeşitli değişimlere uğrayarak bugünkü halini almıştır. (Ataman & Cavlak, 2017, s. 406)

Tablo 1: Hasılat Standardının Dünya'daki Gelişimi

YIL	DÜZENLEME
1982	IASC, IAS 18 Hasılat Standardına son halini verdi.
1984	IAS 18 Hasılat Standardı yürürlüğe girdi.
1993	IAS 18 Hasılat Standardı düzenlendi.
1995	IAS 18 Hasılat standardının 1993 yılında düzenlenmiş hali yürürlüğe girdi.
2002	IASB, yeni bir hasılat standardı hazırlanması projesini gündemine aldı.
2014	Yürürlük tarihi 1 Ocak 2017 olarak belirlenen IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardı yayımlandı.
2015	IFRS 15'in yürürlük tarihi 1 Ocak 2018'e ertelendi.
2018	IAS 18, 2018 itibarıyla uygulamadan kaldırıldı ve yerine IFRS 15 yürürlüğe girdi.

(Ataman,Cavlak, 2017, s. 406)

1.4.2 Ulusal Düzenlemeler

1950 yılında kurulan Vergi Usul Kanununda (VUK), 1961 yılında çeşitli değişiklik yapılarak halen kullanılmakta olan 213 sayılı VUK oluşturulmuştur. VUK'un içeriğini vergi muhasebesi oluşturmaktadır. Satılan mal bedeli ya da hizmet karşılığında tahsil edilen paralarla gerçekleşen alacaklar ve işletme faaliyetleri sonucu elde edilen diğer bütün hasılat olarak tanımlanır ve işletmelerde hesabın sağ tarafını teşkil edeceği belirtilir. (Vergi Usul Kanunu; Madde 194) VUK'da dönemsellik ilkesi ön plana çıkmakta olup, değerlendirme ölçümü; ekonomik kıymetin

maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, itibari değeri, vergi değeri, emsal değeri ve ücretinden biriyle yapılmaktadır. (Vergi Usul Kanunu; Madde 261)

Dünya'daki gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de yürütülen çalışmalar bulunmaktadır. Tablodan görülebileceği üzere, çeşitli kurumlar tarafından yayımlanan standartlar bir zaman sonra bu görev tek kurum altında toplanarak günümüzdeki şeklini almıştır ve uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına örnek olmuştur.

Tablo 2: Türkiye'deki Gelişmeler

YIL	DÜZENLEMELER
1997	IAS 18 ile uyumlu olarak TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı TMSK aracılığıyla yayımlandı.
2003	SPK aracılığıyla IAS 18 ile uyumlu Kısım 5 Hasılat standardı yayımlandı. (2008'de Kurulun yayımladığı bütün standartlar yürürlükten kaldırıldı.)
2005	TMSK aracılığıyla TMS 18 Hasılat standardı yayımlandı.
2016	KGK tarafından TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı yayımlanmış olup, yürürlük tarihi, 1 Ocak 2018 olarak belirlendi.
2018	TMS 18 Hasılat standardı uygulanmaz duruma getirildi ve 1 Ocak 2018 itibariyle TFRS 15 uygulamaya girdi

(Ataman & Cavlak, 2017, s. 407)

1.5 TFRS 15 ile TMS 18 Standardının Karşılaştırılması

Hasılat, işletme finansal tabloları için önem arz etmesinden dolayı oldukça ilgi gören bir standarttır. Ancak oluşturulan standartlar çeşitli açılardan dolayı sorun teşkil etmekte ve eksiklikler bulunmaktaydı. Soru işaretinin giderilemediği konulardan biri; TMS 18 Hasılat Standardının gelir tanımlamasındaki yetersizliği idi.

Diğeri ise, birçok sektörde yoğun olarak kullanılan paket satışlarıdır. Paket satışlar, içerisinde birden fazla mal ve hizmeti barındıran çoklu satış sözleşmelerine denir. Örneğin; telekomünikasyon şirketlerinde telefon, hat, dakika, internet gibi hizmet alımlarının UFRS karşılığında bir karşılığı bulunmadığı için US GAAP düzenlenmelerinden yararlandılar. (Keskin & Dinçer, 2015, s. 221) Bu sorun sadece telekomünikasyon şirketleri üzerinde değil bunun gibi birçok sektör üzerinde de olumsuz etki barındırmaktaydı. Bunların sonucunda standart farklı sektörlerde farklı yorumlanmış ve ortaya birçok farklı muhasebe politikaları çıkmıştır. Ancak uluslararası muhasebe standartlarının yüksek kaliteli ve Dünya genelinde uyumlu standart çalışmaları ilkesine aykırı olması sebebiyle de yeni bir standart anlayışının ortaya çıkmasına neden oldu ve 2002 yılında konuyla ilgili bir projeye başladı.

Söz konusu standart (TMS 18) için yapılan eleştiriler şöyledir:

- Hasılatın açıklanması konusunda yetersizdir.
- Hasılatla dair finansal tablolarda gerekli açıklamaların yapılmasını sağlamamaktadır.
- Günümüzde yoğun bir şekilde sunulan çok unsurlu satışların değişken fiyatlama ve iade hakkıyla satış gibi karmaşık konuların muhasebeleştirilmesinde yeterli olmaması (ŞAVLI, 2016)

1.5.1 Hasılat Kapsamı Açısından

TMS 18'e göre hasılat; mal satışları, hizmet sunumları ve işletmenin sahip olduğu varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucu elde edilen faiz, temettü ve isim haklarını kapsamaktadır (TMS 18; madde 1). Bu kapsamı oluşturan mallar, bir işletme tarafından satış yapılması amacıyla üretilen veya perakende olarak satın alınıp yeniden satılmak üzere elde tutulan ticari mallar ve elde bulunulan arsa gibi diğer gayrimenkuller de mallar kapsamına girmektedir. Hizmet sunumları ise; sözleşmeye bağlı olarak taraflarca belirtilen sürede işletme tarafından yapılmasını içerir (TMS 18; madde 3-4).

TMS 18'de adı geçen gelir türleri; faiz, isim hakları ve temettülerdir. Faiz; nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutar

üzerinden talep edilenleri ifade ederken, isim hakları; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilenlere karşılık gelir. Temettüler ise, ortakların sahip oldukları sermaye ile doğru orantılı olarak dağıtılan karlardır. (TMS 18; madde 5).

Ancak aşağıda belirtilen kaynaklardan dolayı ortaya çıkan hasılatlar TMS 18 kapsamına girmez;

- Finansal Kiralama Sözleşmeleri,
- Öz kaynak Yöntemiyle muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamında sigorta poliçeleri,
- Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması,
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler,
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması,
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat

TFRS 15 Hasılat Standardı ise, TMS 18 ve TMS 11 Standartlarını da kapsamaktadır. TMS 11 müşteri ile yapılan bir sözleşme olmasına karşın ayrı bir standarttır. Aynı zamanda TFRS 15; TMS 18'e göre daha kapsamlı olup, edim yükümlülüğü kavramını kazandırmıştır. Yani, bir sözleşmeyle taraflara birden fazla borç yüklenebilir. Bu durum özellikle ticari sözleşmeler için çok karmaşık borç ilişkileri ortaya çıkarabilir. Bu sözleşmelerle taraflara yüklenen her bir borç kendi başına birer edimdir ve her edim yerine getirildiği zaman defterlere işlenir. Sonuç olarak yerine getirilen edimle ilgili hasılat kaydedilir. Diğer bir ifadeyle, tek bir edimin yerine getirilmesiyle tüm sözleşme ifa edilmiş gibi deftere kaydedilmez, edimler ifa edildikçe işlem yapılır.

TFRS 15; TMS 18'in açıklamada yetersiz kaldığı çok unsurlu satış sözleşmeleri, değişken fiyatlandırma, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi konular için de açıklamalar sunmaktadır. Bu bağlamda finansal tablolarda hasılat ile ilgili yapılması beklenen açıklamalar genişletilerek daha anlaşılır bir standart elde edilmiştir.

TFRS 15 işletmeler bazı durumlar haricinde tüm müşterilerine uygular. Bu durumlar;

- TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- Finansal araçlar ve diğer sözleşmeden doğan hak ve zorunluluklar kapsamındaki;
 - ❖ TFRS 9 Finansal Araçlar,
 - ❖ TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar,
 - ❖ TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar,
 - ❖ TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
 - ❖ TMS 28 İşletme Birleşmeleri ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar standartlarına,
 - ❖ Benzer çalışma sahasında faaliyet gösteren işletmeler içerisinde müşterilere ya da gelecekte oluşması muhtemel müşterilere satışları kolaylaştırmak için yapılan nakdi olmayan değişimler. (TFRS 15; madde 5)

Sonuç olarak TFRS 15; TMS 18, TMS 11 ve TMS Yorum 31 ve TFRS Yorumları 13, 15 ve 18 yerini almıştır.

1.5.2 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Şartları Açısından

TMS 18'e göre hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için beş koşulu sağlaması gerekir. Bunlar;

- İşletmenin sahip olduğu malların ehemmiyetli risk ve getirilerini alıcılara aktarması,
- İşletmenin satmış olduğu mallar üzerinde yönetim ve kontrol etkinliğini sürdürmemesi
- Hasılatın güvenilir ölçümü,
- Elde edilebilecek ekonomik yararların muhtemel olması,
- Yüklenilen ya da yüklenilebilecek olan maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi.

TFRS 15 hasılat standardında ise, sözleşme konusu olan ve işletme tarafından taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteri kontrolüne geçmesiyle ortaya çıkar. Kontrol; adı geçen mal veya hizmetin yönetiminin müşteriye devredilmesi ya da fayda elde edilmesi ve bedelin tamamen tahsil edilmesi olarak açıklanabilir. Ancak müşterilerle yapılan bazı sözleşmeler belirli süre olmayabilir ya da zaman içinde değiştirilebilirken, diğer sözleşmeler ise sözleşmede belirtilen düzenli aralıklarla kendiliğinden yenilenme hakkına sahiptir. Bu durumlarda işletme bu standardı sözleşme dönemi içinde karşılıklı hukuki hak ve yükümlülüklerin bulunduğu süre içinde yapabilir. TFRS 15 Hasılat Standardına göre hasılatın muhasebeleştirilmesi beş adımda açıklanır:

- Müşteriyle yapılan sözleşme veya sözleşmeler belirlenir.
- Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır.
- İşlem fiyatı belirlenir.
- İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır.
- Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde muhasebeleştirilir.

1.5.3 Hasılatın Ölçülmesi Açısından

TMS 18'e göre hasılat mal veya hizmetin satın alınan ya da alınabilecek gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Bu standarda göre gerçeğe uygun değer, faizsiz peşin satış bedelidir. Bu bedel ise taraflar arası anlaşmalar sonucunda indirimler dikkate alınarak belirlenir. (TMS 18; Madde 10)

TFRS 15'e göre hasılatın ölçümü ise, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçmesiyle birlikte işletme bu edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem bedeliyle yapar. Bu bedel ise, sözleşme hükümlerini ve ticari anlaşmaları göz önüne alarak belirlenir. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü kişiler adına toplanan tutarlar haricinde (satış vergileri, KDV) işletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin müşteriye devredilmesi durumunda hak etmeyi beklediği tutardır. (TFRS 15; Madde 46-47)

1.5.4 Açıklanacak Bilgiler Açısından

TMS 18; bu standardın açıkladığı konular aşağıdaki gibidir:

- Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları,
- Hasılat sınıfı tutarı (mal satışları, hizmet sunumları, faiz, temettüler ve isim hakları.)
- Hasılat sınıfı içinde yer alan mal ya da hizmet takası sebebiyle ortaya çıkan hasılat tutarı. (KGK; TMS 18; Madde 35)

TFRS 15 Standardında işletme, finansal tablo kullanıcılarına müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlayacak derecede bilgiyi açıklama amacı güder. Bu amacı gerçekleştirmek için bazı bilgileri açıklaması gerekmektedir. Bunlar; müşterilerle yapılan sözleşmeler, sözleşmelere uygulanırken kullanılan önemli yargılar ve yargılardaki değişiklikler, sözleşmenin yapılırken ya da yerine getirilirken katlandığı maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar. (KGK; TFRS 15; Madde 110)

Bu farklılıklar özetlendiğinde aşağıdaki tablo ortaya çıkar.

Farklılıklar	TMS 18	TFRS 15
<i>Kapsam Açısından</i>	Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme imkânlarının kullanılmasından doğan faiz, temettü ve isim haklarını içerir.	TMS 18 kapsamına ek olarak, edim yükümlülüğü kavramını da kazanmıştır.
<i>Muhasebeleştirilme Şartları Açısından</i>	*Sahip olunan malların önemli risk ve getirilerinin alıcıya devredilmiş olması, *Satılan malların yönetim ve kontrolün sürdürülmemesi, *Güvenilir hasılat ölçümü, *Ekonomik yararların muhtemel olması, *Güvenilir maliyet ölçümü.	*Sözleşmeler belirlenir. *Sözleşme edim yükümlülüklerine ayrılır. *İşlem fiyatı belirlenir. *İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır. *Edimler gerçekleştirildikçe muhasebeleştirilir.
<i>Hasılat Ölçümü Açısından</i>	Gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.	Edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedeliyle ölçülür.
<i>Açıklanacak Bilgiler Açısından</i>	*Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları, *Hasılat sınıfı tutarı, *Hasılat sınıfı içinde yer alan mal ya da hizmet takası sebebiyle ortaya çıkan hasılat tutarı.	*Müşterilerle yapılan sözleşmeler, *Sözleşmelere uygulamak için kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikler, *Sözleşme yapılırken ya da yerine getirilirken katlandığı maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar.

Tablo 3: TMS 18-TFRS 15 Farkları

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

2.1 TFRS 15 Hasılat Standardının Genel Amaç ve Kapsamı

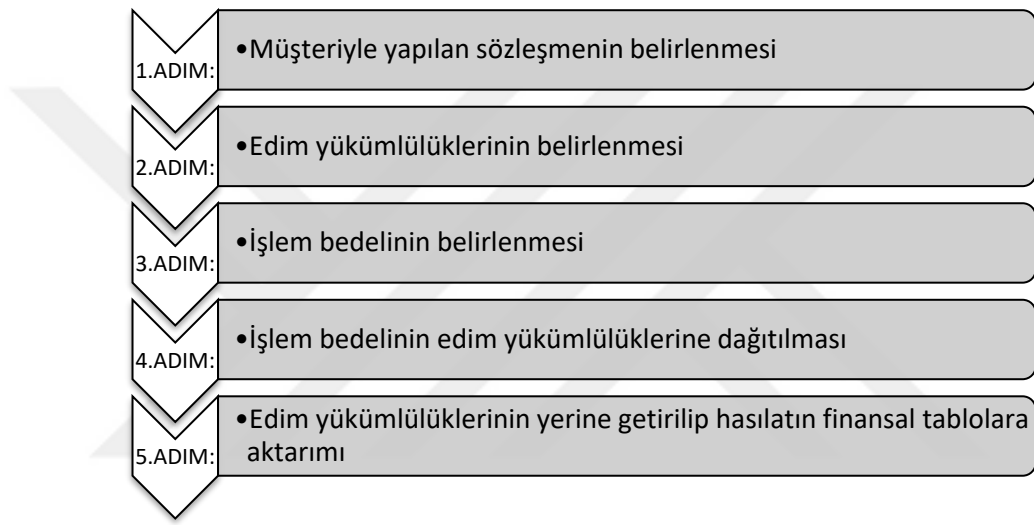
Teknolojinin gelişmesiyle birlikte gelişen ülkelerin ticaret anlayışında bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Bu kapsamda bazı işletmelerin yaptığı mal ve hizmet satışlarının niteliğinde büyük değişiklikler de oldu. Örneğin; bazı işletmeler tek bir mal veya hizmet satışı yaparken bazı işletmeler ise paket satışlar şeklinde mal ve hizmet satışı sağlamaktaydı. Ancak mevcut olan TMS 18 Hasılat Standardının paket satışlar üzerinde açıklamada ve muhasebeleştirilmesi konusunda yetersiz kalmakta olup eleştirileri de beraberinde getirdi. Bu nedenle TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına ihtiyaç duyulmuş ve 1 Ocak 2018’den itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

“TFRS 15 Hasılat Standardının amacı; müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin yararlı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.” (KGK; TFRS 15; MADDE 1) Standart her bir müşteriyle yapılan sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörmüştür.

TFRS 15 Standardı aynı zamanda TMS 18 Hasılat Standardının ve TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin de yerine geçmiştir. Hem yerine geçtiği standartlar hem de müşterilerle yapılan sözleşmelere getirdiği yenilikler dikkate alındığında TFRS 15 uygulamaya girdiğinde işletmelerin hasılatı tanımlama ve raporlama sürecinde birçok sektörün işlemlerini de etkilemiştir. Bu sektörlere telekomünikasyon, gayrimenkul, yazılım, yapı ve inşaat, uzay ve savunma sektörleri örnek olarak verilebilir. (Saban, Gürkan, & Vargün, 2019, s. 45-46)

2.2 TFRS 15 Standardına Göre Beş Adım Yaklaşımı

Yeni standart; finansal tabloların yorumlanabilmesinde büyük rol oynayan hasılat standardının sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetin teslimi karşılığında ortaya çıkan bedelin finansal tablolara ne zaman ve nasıl yansıtılacağı hususunda beş adımlı bir model ortaya koymuştur.



Şekil 1: Beş Aşamalı Model

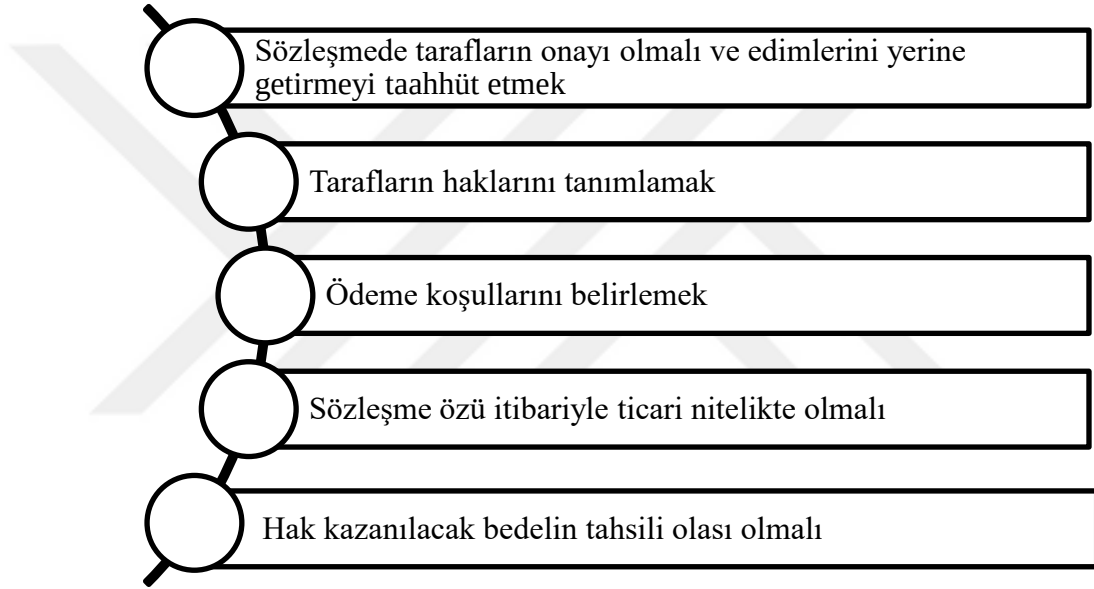
2.2.1 Birinci Adım: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

Bu standardın işletmeler tarafından uygulanabilmesi için karşı taraf müşteri olmalıdır. Standarda göre sözleşme; iki ya da daha çok taraf arasında yapılan hukuken yerine getirilebilen hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma iken, müşteri ise; işletmenin normal faaliyetleri sonucu ortaya çıkan mal veya hizmetlerin bedeli mukabelesinde işletmeyle sözleşme yapan taraftır. Sözleşme yapanın müşteri olarak değerlendirilmediği durum da mevcuttur. Böyle bir durum, sözleşmenin karşı tarafı işletmenin normal faaliyetlerinin çıktısını elde etmekten ziyade sözleşme taraflarının işletmenin hareket ya da süreçlerinden kaynaklanan risk ve yararları paylaştığı bir

hareket veya sürece katılmak maksadıyla sözleşme yapmasıyla oluşmaktadır. (KGK; TFRS 15; MADDE 6 & MADDE 10)

2.2.1.1 Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Koşulları

Yapılan sözleşmelerin bu standart kapsamına alınıp muhasebeleştirilebilmesi için bazı şartları taşıması gerekir. Bunlar;



Şekil 2: Sözleşme Muhasebeleştirilme Koşulları

Ancak bazı durumlarda sözleşmenin yukarıdaki şartları karşılamaması durumunda işletme mal ve hizmetlerin bedelini müşteriden tahsil etmesi halinde, bu tutarın finansal tablolara aktarılabilmesi için gerekli olan bazı şartlar vardır. Bunlar;

- İşletme tarafından müşteriye devredilecek hiçbir mal veya hizmet zorunluluğunun kalmadığı ve müşteri tarafından söz verilen bedelin tamamı ya da bir kısmının işletme tarafından tahsil edilip geri iadesinin mümkün olmadığı,
- Sözleşmenin feshedilmesi ve tahsil edilen bedeli müşteriye iadesinin mümkün olmadığı durumlardır. (KGK; TFRS 15; Madde 15)

15. Maddedeki koşulların da muhasebeleştirme için eksik ya da yetersiz kalması durumunda işletme, 15.maddede açıklanan durumlardan biri gerçekleşene kadar ya da 9. Maddedeki şartlar sonradan karşılanana kadar yükümlülük olarak müşteriden tahsil edilen bedeli finansal tablolara alır. (KGK; TFRS 15; Madde 16)

TFRS 15 Standardı, çoğunlukla işletmenin müşteriyle yaptığı tek sözleşme için uygulanabilirken, bazı hallerde hasılatın miktarı ve muhasebeleştirme zamanlaması için işletme gerekli koşullarda sözleşmeleri birleştirebilir ya da ayrıştırabilir. Hasılatın muhasebeleştirilme koşullarının anlaşılması için aşağıdaki örnek yararlı olacaktır.

İzmir Fuarı'nda Yenilikçi Fikirler isimli fuarda meslek lisesi öğrencilerinin yapmış olduğu maket yerli otomobil oldukça ilgi gördü ve medya aracılığıyla da tüm haber bültenlerinde yer aldı. Bunun sonucu olarak yetkililer tarafından yerli otomobil üretme fikrinin gerçeğe dönüşmesine karar verildi ve gerekli her şey hazır hale getirildi. Yerli otomobilin en çok ihtiyacı olacak olan elektrikli motor üretim ve satışını yapan E-MTR İşletmesi, otomobil üretimine yeni başlayacak olan KARADUMAN İşletmesiyle 750.000 TL karşılığında 10 adet elektrikli motor satışı konusunda yazılı anlaşma sağlanmıştır. E-MTR İşletmesi müşterisine kolaylık ve sürekliliği sağlama amacıyla ödemede bazı avantajlar sağlamıştır. Bunlar; satış tutarının %30luk kısmı olan 225.000 TL'yi geri iade hakkı olmadan peşin, geri kalan %70lik kısım olan 525.000 TL'yi ise 15 yıl vadeli olarak gerçekleştirmiştir. Sözleşme onaylanmasıyla işletme; 225.000 TL'yi peşin aldığında 10 adet elektrikli motoru müşterisi KARADUMAN İşletmesi'ne teslim etmiştir. Yerli otomobil sektörü çok yeni bir alan olduğundan tecrübeli eleman konusunda oldukça yetersiz kalmaktadır. Bu durumun TFRS 15 Standardı dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

✓	1)Tarafların Onayı	Sözleşmenin yazılı olması ve taraflar tarafından da onaylanması sebebiyle ilk şart oluşmuştur.
---	--------------------	--

✓	2)Tarafların Haklarını Tanımlamak	Tarafların devredeceği toplam 750.000 TL’lik mal ve hizmet karşılığında 10 adet elektrikli motor alacağı belirlenmiştir.
✓	3)Ödeme Koşullarını Belirlemek	Toplamı 750.000 TL olan mal veya hizmetin ödeme şekli iki kısmı ayrılmıştır. Bunlar; teslimi sırasında %30’una denk gelen 225.000 TL’nin peşin, geriye kalan %70’lik kısmı temsil eden 525.000 TL’nin ise 15 yıl vadeli olacağı şeklinde belirlenmiştir.
✓	4)Sözleşmenin Ticari Özelliğinin Olması	Sözleşmenin sonucu olarak el değiştirmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının riski, zamanı ve tutarı bulunması sebebiyle ticari öze sahiptir.
-	5)Hak kazanılacak bedelin tahsili olası olmalı	Müşteri profili incelendiğinde, rekabetin bulunabileceği bir sektöre yeni giriş yapan ve tecrübeli eleman açısından eksik olmasından dolayı geri kalan tutarı ödeyememe durumu vardır. Ödeyeceğine dair kesin bir garantisi de bulunmadığından bu şart sağlanamaz.

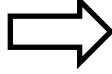
Tablo 4: Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları

TFRS 15’e göre muhasebeleştirilme yapılabilmesi için, standartta belirtilen 9.maddedeki tüm şartları sağlaması gerekmektedir. Ancak bu örnekte şartların hepsini sağlanmadığından madde 15’e bakılması gerekir. Eğer madde 15’teki iki koşuldan birini sağlıyorsa muhasebeleştirilebilir. Bu örnekte işletme, 10 adet elektrikli motor teslim edip kontrolü müşteriye bırakmıştır ve karşılığında %30’luk kısım olan 225.000 TL’yi geri iade hakkı olmadan tahsil etmiştir. Ancak en önemli kısım olan %70’lik kısım henüz tahsil edilememiştir ve sözleşme iptal edilemez niteliğe sahiptir. Bu durumda da hasılat gerçekleştirilememiştir.

Madde 15'e göre muhasebeleştirilemediğinde, son olarak TFRS 15 madde 16'ya bakılır. Bu maddeye göre; alınan %30'luk 225.000 TL'lik tutar 9.maddede belirtilen koşulların tümünün sağlanmasına kadar ya da 15.maddedeki iki durumdan biri gerçekleşinceye kadar yükümlülük olarak finansal tablolara alır. (Varol, 2016)

2.2.1.2 Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletmelerin birden fazla sözleşmenin tek bir sözleşme gibi dikkate alıp işlem yapılabilmesi için bazı gerekli kriterleri yerine getirmesi beklenir. Örneğin; sözleşmenin tek bir sözleşme olarak dikkate alınabilmesi için, bir müşteri ya da bu müşterinin ilişkili taraflarla imzalamış olduğu en az iki sözleşmenin aşağıdaki şartlardan en az bir durumun yerine getirilmesi durumunda tek bir sözleşme varmış gibi işlem görür. (KGK; TFRS 15; MADDE 17)

Sözleşmeler bir paket halinde tek bir ticari maksatla mı yapıldı?	EVET	 Tek bir sözleşme gibi değerlendirilir.
Bir sözleşmenin koşulları başka bir fiyat ya da performansa bağlı mıdır?	EVET	
Sözleşmeler yalnızca bir performans yükümlülüğü için mi?	EVET	

Tablo 5: Sözleşme Birleştirilmesi için Şartlar

2.2.1.3 Sözleşmelerin Değiştirilmesi

TFRS 15 Standardı sözleşme değiştirilmesini, sözleşmenin kapsamını ya da fiyatını ya da her ikisinin taraflar tarafından kabul edilen değişiklik olarak tanımlar.

Bazı sektörlerde sözleşme değişikliği kavramı farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Bunlar; varyasyon, düzeltme ya da değişiklik talimatı olabilir. Sözleşme değişiklikleri her nasıl hukuken yerine getirilebilir hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da bu hak ve yükümlülükleri doğuran değişikliklerin taraflarca onaylandığı anda gerçekleşebiliyorsa, aynı zamanda yazılı ya da sözlü veya kurallara uygun başka bir şekilde de onaylanabilir. Taraflar arasında sözleşme değişikliğine ilişkin olumsuz bir karar söz konusu olması durumunda, işletme bu değişiklik tasdiklenene kadar TFRS 15 standardını söz konusu sözleşmeye göre uygulamaya devam eder. (KGK; TFRS 15; Madde 18)

“İşletmelerde sözleşme değişikliklerinin ayrı bir sözleşme gibi muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki koşulların her ikisinin de birlikte mevcut olması gerekir:

- Sözü verilen mal ve hizmetlere yapılan eklemeler sebebiyle sözleşme kapsamının genişletilmesi,
 - Sözleşme bedelinin, işletme tarafından ek olarak sözü verilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar arttırılması ve sözleşmede öngörülen buna uygun bedelin bir düzeltilmesinin yapılması”
- (KGK; TFRS 15; Madde 20)

Sözleşmelerin değiştirilmesini anlamak açısından aşağıdaki örnek olayı değerlendirebiliriz:

Yalçın lastik üretim ve satış işletmesi 1 Eylül 2017 tarihinde 100 takım kış lastiğini 1400 TL’den lojistik işiyle uğraşan Yıldız lojistik isimli müşterisine 31 Ocak 2018 tarihine kadar teslim edilmek üzere yazılı sözleşme yapmıştır. Sözleşme başladıktan sonra 5.gün 40 takım lastiğin müşteriye devri yapılmıştır. Ancak müşteri işlerin ilerlemesi nedeniyle 30 tır daha almış ve dolayısıyla 30 takım lastik daha ihtiyacı duymuş ve bunun için satıcı Yalçın firmasından takımı 1350 TL’den 30 takım ilave lastik istemiştir.

Birinci Durum: Yalçın lastik üretim ve satış işletmesi ilave 30 takım lastik için 1350 TL’den fiyatı kabul etmiş ve satmıştır.

İkinci Durum: Yalçın lastik üretim işletmesi ilave 30 takım için Yıldız lojistik şirketiyle uzun süreli ilişki kurmak istediğinden dolayı %30 indirim yapılmıştır. Böylece takımını 980 (1.400 TL'den %30 indirim) TL'den satmıştır.

31 Aralık 2017 tarihine kadar 120 lastik teslim edilmiştir.

Sonuç; bu örnekte verilen ilk siparişlere sonradan ilaveler yapılması TFRS 15 açısından sözleşme değişikliklerini göstermektedir. Burada önemli olan değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak mı yoksa mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak mı değerlendirileceğidir. Standart bu konuda iki husus belirlemiştir. Bunlar; ilave edilen mal ya da hizmetler ayrılabilir mi ve sözleşmenin fiyatı ilave edilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları kadar artmış mı?

Yapılan değişikliklerin ayrı bir sözleşme olarak kabul edilebilmesi için, ilave edilen mal ya da hizmetler ayrılabilir nitelikte olup ilave edilen mal ya da hizmetlerin bağımsız satış fiyatları kadar sözleşme fiyatında paralel olarak artış görülmesi gerekir.

1.Duruma göre 31.12.2017 tarihinde hasılat tutarı şu şekilde raporlanır:

Sözleşmede geçen ilk anlaşma 100 takım 1400 TL ile hesaplanırken, ilave alınan lastikler 1350 TL'den işlem görür. 31.12.2017 tarihine kadar 120 lastik teslim edildiğinden, geri kalan 10 lastiğin işlem fiyatı 1350 TL olur. Buradaki işlemde 1350 TL'lik fiyatın aynı şartları sağlayan tüm müşterilere sağlanan bağımsız satış fiyatı olduğu düşünüldüğünde ikinci kriter de sağlanmış olur. Bu nedenle de sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme sayılır ve öyle muhasebeleştirilir.

1.DURUM:

$$1.400 * 100 = 140.000$$

$$1.350 * 20 = 27.000$$

$$\Sigma = 167.000$$

Ancak ikinci durumda, Yalçın lastik üretim ve satış işletmesi Yıldız lojistik işletmesiyle uzun soluklu bir iş bağı kurmak istediğinden, işlem fiyatı ilave edilen lastik takımlarının bağımsız satış fiyatlarını yansıtmaz. Sonuç olarak, ilave lastikleri diğer müşterilere satış yapmadığı başka bir fiyattan satışa sunmaktadır. Verilen 1000 TL'lik fiyatın bağımsız satış fiyatını yansıtmadığından ilave edilen siparişler ilk sözleşmeyle birleştirilir. Böylece 31.12.2017 tarihinde muhasebeleştirilecek hasılat tutarı değişecektir.

2.DURUM:

(Sözleşmenin İlk Hali) $1400 \text{ TL} * 40 \text{ Adet} = 56.000 \text{ TL}$

(Sözleşme Değişikten Sonra) $1260 \text{ TL} * 80 \text{ Adet} = 100.800 \text{ TL}$

$$\Sigma = 156.800 \text{ TL}$$

Sözleşme yapıldıktan sonra 5.gün 40 adet lastiğin teslimi yapıldığından sözleşmede belirtilen fiyat ile çarpılarak sözleşmenin ilk haline ait tutar bulunur. Sözleşme değişikliğinden sonraki tutarı bulmak için ise sözleşmenin ilk halinden kalan tutar ile sözleşme değişikliği kapsamında ilave edilen lastiklerin tutarı toplanır. Bu durumda;

(Sözleşmenin ilk halinden kalan tutar $\rightarrow 1.400 \text{ TL} * (100-40) \text{ Adet} = 84.000 \text{ TL}$

(Değişiklik içinde ilave edilen lastiklerin tutarı $\rightarrow 980 \text{ TL} * 30 \text{ Adet} = 29.400 \text{ TL}$

Toplamda 90 adet kış lastiğinin işlem tutarı 113.400 TL ($84.000 \text{ TL} + 29.400 \text{ TL}$) olur. Bir takım kış lastiğinin birim işlem fiyatı da toplam işlem fiyatının teslimi yapılmayan lastik sayısına bölünmesiyle bulunur. Bu da 1.260 ($113.400 \text{ TL} / 90 \text{ Adet}$) TL olur.

Kalan 10 Adet kış lastiği için 1260 TL işlem fiyatı ile toplamda 12.600 TL 2018 yılında hasılatla alınacaktır.

TFRS 15 Standardının ilk aşaması olan sözleşmenin belirlenmesi maddesi daha somut ve özet şekilde örneklendirilirse;

ÖĞRETİM Eğitim Kurumları İşletmesi, dil eğitimi ve ALES Eğitimi veren bir eğitim kurumudur. Müşteriyle 01.01.2018 tarihinde 3 aylık 1.kur Almanca ve ALES Eğitimi ve ders kitaplarını içeren bir sözleşme yapılmıştır. Eğitim hizmeti ve ilgili

ders dokümanları ayrı olarak da satışa sunulabilmektedir. Ancak taraflar eğitim hizmeti ve dokümanları paket halinde olmak şartıyla sözleşme yapmışlardır.

- Tarafların anlaşması, sözleşmenin onaylanması ve hak ve yükümlülüklerinin belirlendiğine kanıttır.
- Ayrı olarak satışa sunulabilen mal ve hizmetlerin paket olarak anlaşmaya varılması sözleşmelerin birleştirildiğine kanıttır.
- Sözleşme içerik ve fiyat konusunda değişiklik bilgisinin bulunmaması da herhangi bir sözleşme değişikliklerinin olmadığına kanıttır. (Demirkol, 2018)



2.2.2 İkinci Adım: Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

İşletmeler; sözleşme ya da sözleşmeleri tanımlayıp, sözleşmeyle ilgili birleştirme ve değişiklikleri yaptıktan sonra ikinci aşama olan performans (edim) yükümlülüklerini belirlemesi gerekir. Bu durum da ilgili standartta şu şekilde tanımlanmıştır:

“İşletme sözleşme yapmadan önce en başta, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede sözünü verdiği mal ve hizmetleri değerlendirip, aşağıdaki maddelerden birini devretmeye ilişkin müşteriye verdiği her bir sözü bir edim yükümlülüğü olarak belirlemiştir.

- Farklı bir mal veya hizmeti,
- Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini.” (KGK; TFRS 15; Madde 22)

Yeni hasılat standardında (TFRS 15) hasılatın gerçekleşmesi; sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlı olup, bazı sözleşmeler çoklu gelir unsurunu içerir. Ve bu nedenle TMS 11 ve TMS 18’ in içeriğinde yer almayan çoklu gelir sözleşmelerine yeni standart açıklık getirmiştir. Bundan dolayı da yeni standart aynı anda birden fazla mal veya hizmet satış işlemlerini yoğun olarak kullanan sektörleri çok etkileyecektir. (Aktaş & Varol, Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri, 2017)

Farklı mal veya hizmetlerin aynı şekilde devredilmesi için bazı şartları taşınması gerekir. Bunlar;

- ✓ İşletmenin taahhüt ettiği seri içindeki farklı mal veya hizmetin müşteriye devri aşamasında zamana yayılı edim yükümlülüğü kriterini sağlaması,
- ✓ Seride yer alan her farklı mal veya hizmetin müşteriye devri için edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine ilişkin adımların benzer yöntemle ölçülmesi. (KGK; TFRS 15; Madde 23)

Hasılatın net şekilde belirlenebilmesi için, oluşan hasılatın edimlere doğru şekilde dağıtımını sağlamak çok önemlidir. TFRS 15 Standardının ikinci aşamasını

daha net anlayabilmek için örneklendirmelere ihtiyaç vardır. Aşağıdaki örnek performans yükümlülüklerinin belirlenmesine ilişkindir.

S İşletmesi Playstation oyun ve eğlence hizmeti sunan bir işletmedir. İşletmenin hizmetleri arasında oyun konsolu, makine, oyun, kurulum ve televizyon olmak üzere beş hizmeti bulunmaktadır. İşletme bunları hem ayrı ayrı hem de paket halinde de sunabilir. Yapılacak olan sözleşmede beş edim yükümlülüğü yer alır. Bunlar;

- Oyun konsolu hizmet edim yükümlülüğü,
- Makine hizmet edim yükümlülüğü,
- Oyun hizmet edim yükümlülüğü,
- Kurulum hizmeti edim yükümlülüğü,
- Televizyon hizmet edim yükümlülüğüdür.

Bu örneğe göre, kurulum hizmet edim yükümlülüğü emek ve zaman gerektirdiği için zamana yayılı edim yükümlülüğü içerirken, diğer edim yükümlülükleri ise belli bir anda yerine getirilebilmektedir. Sözleşmede edim yükümlülükleri net şekilde belirtilmiş ve hasılatın finansal tablolara alınışı yükümlülüklerle göre belirlenmiştir. Bu nedenle; bir anda yerine getirilecek edimler ifa edildikçe finansal tablolara alınırken, zamana yayılı olan edim yükümlülükleri ifa edildikçe finansal tablolara alınır.

2.2.2.1 Müşterilerle Yapılan Sözleşmede Yer Alan Taahhütler

Genellikler işletmeler, sözleşmede taahhütte bulunduğu mal veya hizmetleri açıkça belirtir ve açık olarak belirtilen bu mal veya hizmetlerle sınırlı değildir. İşletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında ve özel beyanlarında belirtilen taahhütler devir konusunda beklenti oluşturuyorsa edim yükümlülüğüne dâhildir. (KGK; TFRS 15; Madde 24)

Edim yükümlülükleri, işletmenin sözleşmede yer alan durumları yapma mecburiyetinde olduğu ancak mal veya hizmetlerin devredilmesiyle doğrudan ilişkisi bulunmayan faaliyetleri kapsamaz. Buna örnek olarak; bir hizmet tedarikçisi

sözleşmeyi yerine getirirken birtakım idari işlemlere maruz kalabilir. Fakat buradaki idari işlemler sözleşmede yer alan mal veya hizmetlerin devrine ilişkin olmadığından edim yükümlülüğüne girmez. (KGK; TFRS 15; Madde 25)

TFRS 15 Standardına sadık kalmak şartıyla sözleşme dışına çıkmayacak şekilde taahhüt edilen mal veya hizmetlere örnek olarak şunlar verilebilir:

- ❖ İşletme tarafından üretimi ve satışı yapılan mallar,
- ❖ İşletme tarafından satın alınan malların tekrardan satışı (örneğin; perakende mallar),
- ❖ İşletme tarafından satın alınan mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı,
- ❖ Sözleşmede kararlaştırılan görevin müşteri adına ifası,
- ❖ Mal veya hizmetin temine hazır hale getirilmesine dair bir hizmet verilmesi,
- ❖ Mal veya hizmetin devrine ilişkin başkası için aracı olma hizmetinin sunulması,
- ❖ Gelecekte oluşabilecek yeniden satabileceği ya da kendi müşterilerine temin edeceği mal veya hizmetlerle bağlantılı hakların sağlanması,
- ❖ Lisans verilmesi,
- ❖ Bir müşteri namına bir varlığın inşası, yapılması ya da geliştirilmesi,
- ❖ İlave mal veya hizmet alım seçeneğinin sunulması. (KGK; TFRS 15; Madde 26)

Müşteriye taahhüt edilmiş olan mal veya hizmetin farklı mal veya hizmet olarak düşünülmesi için sağlaması gereken iki şart vardır: Bunlardan birincisi, müşteri mal veya hizmetten tek başına ya da kullanıma hazır diğer kaynaklarla beraber yararlanmasıdır. Diğeri ise, mal veya hizmetin taahhüdünün sözleşmede belirtilenden farklı olmasıdır. (KGK; TFRS 15; Madde 27)

Örnek vermek gerekirse bir distribütör ile yapılan sözleşmede işletme, distribütörden ürünü satın alan herhangi bir tarafa ek değerlendirme yapmadan bakım hizmeti verme sözü veriyor. İşletme bakım hizmetlerinin performansını distribütöre yaptırıyor ve işletme namına bu hizmetleri sunması için üzerinde anlaşmaya varılan bir tutar ödemesi gerçekleştiriyor. Eğer son müşteri bakım hizmetlerini kullanmazsa, işletmenin distribütöre ödeme yapma zorunluluğu yoktur. (Board, 2016)

TFRS 15'in 27.maddesinin a bendine göre değerlendirmek istediğinde;

Müşteriyle yapılan sözleşmede iki sözü verilen mal veya hizmet içermektedir. Bunlardan birincisi ürünken, diğeri ise bakım hizmetidir. Bakım hizmeti sözü gelecekte mal veya hizmet aktarma sözüdür. Ve işletme ile distribütör arasındaki pazarlıklı alışverişin bir parçasıdır. Burada işletme her bir mal veya hizmetin farklı olup olmadığını TFRS 15'in 27.maddesinin a paragrafına göre değerlendirmeye alır ve hem ürün hem de bakım hizmetlerinin bu kriterleri karşıladığını tespit eder. İşletme düzenli olarak ürünü bağımsız olarak sattığından müşterinin üründen kendi başına yararlanabileceğini gösterir. Müşteri bakım hizmetlerinden işletmeden alınan bir kaynakla yani ürünle birlikte yararlanabilir.

Bir müşteri mal veya hizmetin kullanıma ve tüketime hazır, hurda değerinden daha yüksek bir değere satılabilir durumda olması ya da iktisadi açıdan fayda sağlayacak ölçüde elde tutulabilirse bu mal veya hizmetten yararlanabilir. Müşteri mal veya hizmetten tek başına yararlanabildiği gibi kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte de yararlanabilir. Burada belirtilen kullanıma hazır bir kaynak, hem ayrı olarak satışa sunulan bir diğer deyişle başka bir işletme tarafından satışa sunulan mal veya hizmetleri hem de başka işlem ya da olaylardan elde edilen kaynakları kapsamaktadır. Eğer bir işletme mal veya hizmeti düzenli olarak ayrı şekilde satışa sunuyorsa, müşteri bu mal veya hizmeti tek başına ya da kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte yararlanıyordur. (KGK; TFRS 15; Madde 28)

Bir işletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin sözleşme içeriğinden farklı olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Bu yapımadaki amacı, her mal veya hizmetin taahhüdün niteliğinin ayrı olarak ya da taahhüt edilen mal veya hizmetin birleşik kalem veya kalemler olarak devredilip devredilmeyeceğini değerlendirmektir. Müşteriye mal veya hizmetlerin devri için iki ya da daha çok taahhüdün ayrı olarak tanımlanamadığını gösteren faktörler aşağıda gösterilmiştir. Ancak sadece bunlarla da sınırlı değildir.

- İşletme sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetleri diğer mal veya hizmetlerle birleştirerek belirlenen birleşik çıktı ya da çıktıları üretmek ve

teslim etmek için girdi olarak kullanabilir. Birleşik çıktı veya çıktılar tek bir basamak, öge veya birim içermeyebilir.

- Bir veya birden fazla mal veya hizmet; sözleşmede sözü verilen mal veya hizmetleri önemli miktarda değiştirme ya da isteğe göre özelleştirebildiği gibi, başka mal veya hizmetler tarafından da değiştirilip, müşterinin özel isteğine göre özelleştirilebilme özelliğine sahiptir.
- Mal veya hizmetler birbirleriyle son derecede ilgili ve bağımlıdır. Yani, sözleşmede yer alan mal veya hizmetlerden her biri diğer mal veya hizmetleri önemli derecede birbirlerini etkiler. (KGK; TFRS 15; Madde 29)

27.maddede verilen örneğin 29.maddeye göre değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir:

İşletme ayrıca ürünü transfer etme ve bakım hizmetleri sağlama vaatlerinin, TFRS 15'in 27.maddesinin b paragrafında yer alan faktör ve ilkeler temelinde ayrı ayrı tanımlanabilir olduğunu tespit eder. Ürün ve bakım hizmetleri sözleşmede belirtilen birleşik ögeye girdi değildir. İşletme önemli bir bütünleştirme hizmeti sunmamaktadır. Çünkü ürün ve hizmetlerin bu sözleşmede birlikte sunulması ek veya birleşik işlevsellik ile sonuçlanamaz. Ayrıca ne ürün ne de hizmetler diğerini değiştiremez ya da özelleştiremez. Son olarak, ürün ve bakım hizmetleri birbirine bağımlı değildir veya birbirleriyle çok fazla ilişkili değildir. Çünkü işletme sözleşmedeki her bir vaadi diğerini yerine getirme çabalarından bağımsız olarak yerine getirilebilir. İşletme ayrıca ilgili standardın 29.maddesinde yer alan prensibi uygulayarak, işletmenin müşteriye önemli fayda sağlamaya devam etmesi için bakım sağlama sözünün gerekli olmadığını gözlemler. Sonuç olarak işletme, işlem fiyatının bir kısmını sözleşmedeki iki performans yükümlülüğünün her birine tahsis eder.

Sözleşmede sözü verilen mal veya hizmetin aynı olması durumu da vardır. Bu durumda işletme, belirtilen mal veya hizmeti farklı bir mal veya hizmetler paketi olarak tanımlayana kadar diğer sözü verilen mal veya hizmetlerle birleştirir. Bu durumun sözleşmede sözü verilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirildiği haller vardır. Bir diğer deyişle, ayrı olarak satılabilen mal

veya hizmetlerin birleştirilip paket olarak taahhüt edilmesi durumunda yalnızca bir edim yükümlülüğü ortaya çıkar. (KGK; TFRS 15; Madde 30)

2.2.3 Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Yeni hasılat standardının getirdiği değişikliklerden biri de hasılatın ölçümüdür. TMS 18 standardında hasılat taraflar arasındaki anlaşmayla belirlenip, ticari indirim ve iskontolar dikkate alınarak gerçeğe uygun değeriyle ölçülürken, TFRS 15 hasılat standardında ise hasılat, edimler yerine getirildikçe işletmeler bu edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem bedeli finansal tablolara yansıtılır. (Aktaş & Varol, 2017)

İşletmeler işlem bedelini tespit edebilmek için göz önünde bulundurması gereken iki husus vardır. Bunlar; sözleşme hükümleri ve ticari teamüllerdir. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği bazı satış vergileri gibi tutarlar dışında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye teslimi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Bu bedelin içeriğinde sabit tutarlar, değişken tutarlar ya da her ikisi birlikte de olabilir. İşletme, mal veya hizmetlerin sözleşme gereğince söz verildiği gibi müşteriye teslimi ve sözleşmenin iptal edilmeyeceği, yenilenmeyeceği ve değiştirilmeyeceğini varsayarak bedeli belirler. (KGK; TFRS 15; Madde 47&49)

İşlem bedeli belirlenirken dikkat edilecek faktörler şunlardır:

- Değişken Bedel
- Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması
- Sözleşmede Önemli Finansman Bileşeninin Varlığı
- Gayri Nakdi Bedel
- Müşteriye Ödenebilir Bedel

2.2.3.1 Değişken Bedel

Sözleşmede taahhüt edilen bedel eğer değişken bir tutar içeriyorsa, işletme bu durumda müşteriye sözünü verdiği mal ve hizmetlerin teslimi karşılığında hak kazanacağı bedeli tahmin eder. (KGK; TFRS 15; Madde 50)

Bu bedel bazı nedenlerle değişebilir. Bunlar; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve diğer hususlar. Bu durumların dışında taahhüt edilen bedelin değişkenlik gösterdiği bir diğer etken ise, işletmenin hak ettiği bedelin gelecekte belirli bir olayın oluşması ya da oluşmaması şartıdır.

Bedele ilişkin değişkenlik sözleşmede açıkça belirtilmiş olmasının yanı sıra sözleşme şartlarına ek olarak da değişkenlik gösterebilir. Aşağıdaki durumlardan herhangi birinin olmasıyla taahhüt edilen bedelde değişkenlik söz konusudur:

- Müşteri işletmeden bir fiyat avantajı sağlayacak bir indirim, para iadesi, puan, geri ödeme ya da işletmenin ticari teamül ve yayımlanmış politikalarına uygun herhangi bir teklif beklentisine girebilir.
- Diğer durum ya da şartlarda, işletmede sözleşme yapılırken müşteriye fiyat avantajı önerme niyetinin bulunması. (KGK; TFRS 15; Madde 52)

İşletme değişken bedeli tahmin ederken beklenen değer ve en muhtemel tutar olmak üzere iki yöntem kullanır.

Birinci yöntem beklenen değer; gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların muhtemel ağırlıklı toplamını ifade eder ve bu değer değişken bedelin en uygun tahmini olabilmesi için işletmenin benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahip olması gerekir.

İkinci yöntem olan en olası tutar ise; gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en olası olan tutarı ifade eder. Yani sözleşmede sadece iki olası sonuç öngörülmüşse en muhtemel tutar değişken bedelin uygun bir tahmini olabilir.

Kısacası işletme, değişken bedellerin tahmin etme yöntemlerinden hangisi daha doğru tahmin ediyorsa onu kullanmalıdır. (KGK; TFRS 15; Madde 53)

Beklenen değeri takip eden örneklerle açıklayalım. Alfa Un ve Yem İşletmesi, değirmen makine yapımıyla uğraşan Y İşletmesiyle sözleşme yapıyor. Sözleşme içeriğine göre 40 adet değirmen makine için belirlenen tutar 500.000 TL'dir. İşlerin yoğun olması nedeniyle hızlı şekilde alabilmek adına, Alfa İşletmesi Y İşletmesi'nden zamanında aldığı her makine için prim bedelini 1000 TL olarak belirlemiştir. Ancak zamanında teslimi olmadığı zaman her gecikme gününde prim ödemeleri yarı fiyatına düşecektir. Alfa Un ve Yem İşletmesi bu teslimatın; %70 olasılıkla zamanında, %20 olasılıkla 1 gün gecikmeyle, %10 olasılıkla 2 gün gecikmeli olacak şekilde teslim alacağını varsaymaktadır. Buna göre TFRS 15 gereğince işlem fiyatını belirlemektedir.

Prim ve toplam işlem bedeli hesaplama:

	Zamanında	1 Gün Gecikme	2 Gün Gecikme	Toplam
Prim	$1.000 * 40$ = 40.000 TL	$500 * 40$ = 20.000 TL	$250 * 40$ = 10.000 TL	
Toplam Bedel	$500.000+40.000$ =540.000 TL	$500.000+20.000$ = 520.000 TL	$500.000+10.000$ =510.000 TL	
Tamamlanma Olasılığı	%70	%20	%10	%100
Ağırlıklı Tutar	$540.000*70\%$ =378.000 TL	$520.000*20\%$ =104.000 TL	$510.000*10\%$ =51.000 TL	533.000 TL

En muhtemel değerin belirlenmesini ise takip eden örneklerle açıklayalım. Alfa Un ve Yem İşletmesi Y İşletmesiyle 40 adet değirmen makinesi için 500.000 TL karşılığında sözleşme yapmışlardır. Ancak işletmenin yaşadığı zor durumlar nedeniyle bedelin tamamını müşteriden alamayacağını ve sözleşmede belirtilen 500.000 TL yerine 150.000 TL alacağını öngörmektedir. Bu duruma göre işletme TFRS 15 Standardına göre hasılatı nasıl belirleyebilir?

İşletme, sözleşmede anlaşıldığı tutardan daha az bir bedeli alacağını öngörüyor. Sonuç olarak, taahhüt edilen bedel değişkendir. Böylelikle tahmin sonucu belirlenen işlem bedeli TFRS 15 Standardının 54.maddesine göre; dönem boyunca koşullarda olası değişiklik olması durumunda bu tahmin edilmiş fiyatın güncellenmesi gerekmektedir.

2.2.3.1.1 İade Yükümlülükleri

Müşteriden tahsil edilen bedelin tamamı ya da bir kısmının müşteriye geri ödenmesi beklendiğinde işletme tarafından alınan bedel iade yükümlülüğünü belirtir. Müşteri, aldığı üründe memnuniyetsizlik ve kusurlu ürün gibi çeşitli nedenlerle malı iade hakkına ya da garanti kapsamında bazı haklar kazanır. (KGK; TFRS 15; Madde 55)

İade Hakkıyla Satış; müşterinin aldığı ürünü çeşitli nedenlerle iade etme hakkı doğmaktadır. Bunun karşılığında ödenen bedelin kısmen ya da tamamen iadesi, iade edilen ürün yerine başka ürün alma ve işletmeye borçlanılan ya da borçlanılacak tutarlara karşı uygulanacak kredi gibi bazı hakları bulunmaktadır. (KGK; TFRS 15; Madde B20) İşletme tarafından iade hakkı tanınan ürünlerin muhasebeleştirilmesi için aşağıdakilerin tamamının finansal tablolara alınmış olması gerekir:

- Devredilen ürünler için işletmenin hak etmeyi umduğu bedel tutarında hasılat,
- İade yükümlülüğü,
- İade yükümlülüğünün yerine getirilmesiyle, işletmenin müşteriden ürünleri geri alma hakkı karşılığında bir varlık ya da bu işlem nedeniyle maliyetinde yapılan değişiklikler. (KGK; TFRS 15; Madde B21)

Müşterinin satın almış olduğu üründe sonradan yapılan değişiklikte iade olarak değerlendirilmediği bir husus vardır. Eğer satın alınan malın aynı cins, nitelik ya da fiyatta olan başka bir ürünle değişiminin olması durumudur. (KGK; TFRS 15; Madde B26)

Örnek: (İade Hakkıyla Satış)

İade hakkıyla satışı takip eden örneklerle açıklayalım. Değirmen makine üretim işiyle uğraşan Y İşletmesi müşterisi olan Alfa Un ve Yem İşletmesiyle maliyeti 12.500 TL olan değirmen makinelerinden 15.000 TL karşılığında 50 adet satmıştır. Müşteri olan Alfa İşletmesinin makineleri kullanmadığı takdirde bir ay içinde iade etme hakkı ve bedeli geri alma hakkı bulunmaktadır. Y İşletmesi %30 olasılıkla 10 ürün, %20 olasılıkla 15 ürün, %50 olasılıkla 20 ürün iade varsaymaktadır. Ve iade edilen ürünlerin yeniden satışa sunulacağı zaman tekrardan karlı şekilde satış yapılacağı tahmin edilmektedir. %50 olasılıkla 20 ürünün iade edileceği durumda iade beklenmeyen ürün miktarı ise 30 adettir. Buna göre, TFRS 15'e göre hasılat muhasebeleştirilmesi nasıl yapılır?

TFRS 15 Standardının B21 maddesi dikkate alındığında, işletme geri iadesi beklenen 20 ürünün muhasebeleştirilmesini yapmaz.

$15.000 \times 30 = 450.000$ TL (Hasılat)

$15.000 \times 20 = 300.000$ TL (Geri Ödenecek Tutar)

$12.500 \times 20 = 250.000$ TL değerinde bir varlık

İadesi olmayan 30 ürün için; $12500 \times 30 = 375.000$ TL (muhasebeleştirilen tutar)

Garanti; müşterinin satın almış olduğu ürünün kusurlu bulunması halinde, iade yükümlülüklerinin yanı sıra garanti hakları da bulunmaktadır. Garantinin niteliği, sektörlere ve sözleşmelere göre değişkenlik gösterebilir. Garanti, işletme için ürün satışı sonrasında olabilecek olağan bir durumdur. Bazı garantiler, üzerinde anlaşmaya varılan niteliklere uygun şekilde ilgili ürün hakkında tarafların amaçladığı işlevi yerine getireceğine yönelik müşteriye güvence verirken, diğer garantiler müşteriye verilen güvenceye ek olarak hizmet de sağlamaktadır.

Eğer müşteri garantiyi ayrı olarak satın alma seçeneğine sahipse, garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilebilir. Bunun nedeni, işletme sözleşmede belirtilen işlevlere sahip olan ürüne ek olarak bu hizmeti müşteriye sunma taahhüdünde bulunmuştur. Böyle bir durumda, garanti ayrı bir hizmet olarak ele alınacağı için, işletme edim yükümlülüğünü muhasebeleştirip işlem bedelinin bir kısmını bu edim yükümlülüğüne dağıtır. (KGK; TFRS 15; Madde B29)

Eğer müşteri garantiyi ayrı olarak satın alma seçeneğine sahip olmadığı durumlarda, müşteriye verilen güvenceye ek olarak bir hizmet sağlanamaması durumunda garantinin muhasebeleştirilmesi TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına göre yapılır.

Garantinin, ürünün üzerinde anlaşılan niteliklere uygun olduğuna ilişkin müşteriye verilen güvenceye ek bir hizmet sağlayıp sağlanmadığını değerlendirirken göz önünde bulundurması gereken bazı faktörler vardır:

- Garantinin kanun kaynaklı olup olmadığı; işletme müşteriye kanundaki zorunluluktan dolayı bir garanti sağlarsa, kanunda taahhüt edilen garantinin yerine getirme yükümlülüğünün olmadığı belirtilir. Bu tür ürünlerin amacı; müşteriye kusurlu mal satın almaktan korumaktır.
- Garantinin süresinin uzunluğu; garanti süresi ne kadar uzun olursa, üzerinde anlaşılan ürünün özelliklerine uygun olduğuna dair verilen güvenceye ek hizmet sağlama olasılığı o kadar yüksek olacağından taahhüt edilen garantinin yerine getirme yükümlülüğü olma ihtimali de o kadar yüksektir.
- İşletmenin yerine getirme taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği; üzerinde anlaşılan ürünün özelliklere uygun olduğuna dair verilen güvenceyi yerine getirmek için işletmenin belirli işleri yapması gerekirse, bu işler yüksek ihtimalle yerine getirme yükümlülüğüne girmez. (KGK; TFRS 15; Madde B31)

İşletmenin, teminat türü ve hizmet türü garantiyi tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebelemesi için, bu iki garanti türünü birlikte taahhüt etmesi ancak makul biçimde ayrı olarak muhasebelemesi gerekir. (KGK; TFRS 15; Madde B32)

Garantilerin muhasebeleştirilmesini takip eden örneklerle inceleyelim. Terzi işiyle uğraşan bir müşteri, dikiş makinesi almak için tekstil makinelerinin üretildiği işletme ile 30.000 TL karşılığında sözleşme yapmıştır. Üretici işletme dikiş makinelerinin tüm parçalarının anlaşılan özelliklere uygun olduğunu ve iki yıl boyunca da söz verdiği gibi çalışacağını garanti etmektedir. Müşteri aynı zamanda garanti bittikten sonra da garanti hizmetinden faydalanabilmek amacıyla ek olarak iki yıllık garanti hizmetini de 10.000 TL karşılığında satın almıştır. Bu durumda garanti nasıl muhasebeleştirilir?

Bu sözleşmede iki tür garanti bulunmaktadır. Bunlar teminat türü ve hizmet türüdür. Bu örnekte, dikiş makinesi aldıktan sonra iki yıl boyunca geçerli garantinin olması teminat türü garantiye girerken, iki yıllık garanti süresi bittikten sonra iki yıllık ek garanti hizmetinin alınması ise hizmet türü garanti türüne girmektedir. İlave iki yıllık garanti edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilirken, ilave garanti bedeli olan 10.000 TL ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilebilir. Ancak hizmet yerine getirildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilir. Teminat türü ise TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilir.

2.2.3.2 Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması

İşletmenin tahmin ettiği değişken bedel tutarının bir kısmını veya tamamını işlem bedeli içine alabilmesi için, değişken bedele ilişkin belirsizlik sonradan ortadan kalktığında finansal tablolara yansıtılan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal durumunun olmayacağını yüksek olması gerekir. Buna bağlı olarak, değişken bedele ilişkin değişken belirsizlik ortadan kalktığında finansal tablolara yansıtılan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal durumunun olup olmayacağını öngörebilmek için göz önünde bulundurması gereken önemli iki koşul vardır. Bunlar; iptalin gerçekleşme olasılığı ve iptalin büyüklüğüdür. Hasılat iptalinin olma olasılığını ve büyüklüğünü etkileyen faktörler aşağıdaki gibidir:

- Piyasada meydana gelen oynaklık, üçüncü tarafların yargı ve eylemleri, hava koşulları ve taahhüt edilen mal veya hizmetlerde yüksek değer kaybetme riski gibi işletme dışı faktörler,
- Bedele ilişkin belirsizliğin uzun süre ortadan kalkması beklenmemesi,
- İşletmenin benzer türde sözleşmelerle ilgili deneyiminin sınırlı olması ya da bu deneyimin tahminlerde kullanılan özelliğinin sınırlı olması,
- İşletmenin geniş yelpazede fiyat avantajı sunması ya da benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapması,
- Sözleşme için çok sayıda ve geniş yelpazede gerçekleşmesi mümkün bedelin söz konusu olmasıdır. (KGK; TFRS 15; Madde 56&57)

2.2.3.3 Sözleşmede Önemli Finansman Bileşeninin Varlığı

Bazen müşteriye mal veya hizmet teslimi ve bunun karşılığında ödenen bedelin zamanlaması eşleşme göstermeyebilir. Sözleşme tarafları arasında kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı olarak önemli bir fayda sağladığında; işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedel üzerinde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapma gereksinimi duyar. Bu nedenle sözleşmede önemli finansman bileşeni yer alır. Her nasıl finansman bileşeni sözleşmede açıkça belirtiliyor olsa da, bazı durumlarda kapalı şekilde de olabilir. (KGK; TFRS 15; Madde 60)

Önemli finansman bileşeni var olduğunda taahhüt edilen bedel üzerinde düzeltmeye ihtiyaç duyulmasının amacı; taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde ya da devredildikçe, eğer müşteri bu mal ve hizmetler ödemesini nakit olarak yaparsa ödeyeceği fiyatı yansıtan bir tutar üzerinden işletme finansal tablolarına hasılat olarak alınmasına yardımcı olmaktır. İşletme sözleşmenin bir finansal bileşeninin içerip içermediğini anlamak için göz önünde bulundurması gereken iki faktör aşağıda belirtilmiştir:

- Taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasında fark varsa,

- İşletme tarafından taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devri gerçekleştiği zaman ile bu mal ve hizmetlerin karşılığında müşterinin yaptığı ödeme arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve piyasada yaygın olan faiz oranları. (KGK; TFRS 15; Madde 61)

Bunlara bağlı kalınmadan, müşteriye yapılan sözleşmelerin önemli bir finansman bileşenine sahip olmadığı faktörler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir: (KGK; TFRS 15; Madde 62)

- Bedelin teslimden önce ödenmiş olması ve zamanlamasının tamamen müşteri takdirine bırakılması
- Taahhüt edilen bedelin önemli kısmının değişken olması ve bu bedelin tutar ya da zamanlamasının çoğunlukla müşteri ya da işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olması
- Taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satışı arasında oluşan farkın finansman temini dışındaki nedenlerden doğması ve farkın bu nedenlerle orantılı olması

Tablo 6: Önemli Finansman Bileşenine Sahip Olmayan Faktörler

İşletmenin düzeltme yapmak zorunda olmadığı kolaylaştırıcı bir uygulama vardır. Sözleşme başlangıcında, taahhüt edilen mal veya hizmetin devrettiği tarih ile bu mal veya hizmet bedelinin müşteriye ödenen tarihi arasında bir yıl ya da daha az olursa taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmaya ihtiyaç yoktur. İşletme faiz gelirleri ve faiz giderleri gibi finansman etkilerini müşteriye yapılan sözleşme sonucunda doğan hasılatlardan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda kaleme alır. Faiz gelirleri ve faiz giderleri, müşteriyle yapılan bir sözleşmede sözleşme varlığı ya da sözleşme yükümlülüğü şeklinde muhasebeleştirir. (KGK; TFRS 15; Madde 63&65)

Satış fiyatında bulunan finansman unsurunu açıklamak için takip eden örneği değerlendirelim. S İşletmesi 2 Mart 2018 tarihinde 4,5 yıl vadeli 4.500 TL olan bir cep telefonu müşteriye teslimi konusunda sözleşme yapılıyor. Sözleşme müşteriye 6 ay içinde (2 Eylül 2018 tarihine kadar) iade hakkı tanımaktadır.

- a) TFRS 15 Standardına göre muhasebeleştirilmesi nasıl yapılır? (Piyasa koşullarında faiz oranı yıllık 0.06'dır.)

Bu durumda müşterinin iade edip etmeyeceği bilinmediğinden, hasılat iade hakkı sona erdiği tarihte muhasebeleştirilir. Sözleşmede satış fiyatı finansman bileşeni içermektedir. 6 ay sonunda muhasebeleştirilecek hasılat tutarı peşin satış tutarıdır.

$$BD = \frac{GD}{(1+i)^r}$$

BD: Bugünkü Değer

GD: Gelecek Değer

İ: Faiz Oranı

R: Süre

$$BD = \frac{4.500}{(1 + 0,06)^4}$$

BD = 3.565 TL olarak muhasebeleştirilir.

- b) Eğer aynı işletme; 1 yıl vadeli olarak satış fiyatı 4500 TL olan cep telefonunu müşteriye teslim için sözleşme yapıp, 6 ay içinde iade hakkı tanıdığına bu şartlarda TMS 18 ve TFRS 15'e göre nasıl muhasebeleştirme yapılır? (faiz oranı yıllık %6)

TMS 18'e göre muhasebeleştirme yapılabilmesi için, malın teslim edildiği tarihte finansman işlemi ayrıştırılıp BD üzerinden yapılır.

TFRS 15'e göre; standardın 63.maddesi gereğince 1 yıl ve daha az olan sürelerde herhangi bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmadığından, iade hakkı sona erdiği tarihte hasılat tutarı Gelecek Değer olan 4500 TL üzerinden muhasebeleştirilir.

2.2.3.4 Gayri Nakdi Bedel

İşletmeler bazı durumlarda müşteriyle yapılan nakdi olmayan bedel taahhüdünün bulunduğu sözleşmelerle ilgili işleme ait bedeli belirlemek için, nakdi olmayan bedeli gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer. (KGK; TFRS 15; Madde 66)

Ancak bazı durumlarda işletme gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değerini makul şekilde kestiremez. Böyle bir durumda bu bedel karşılığında müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları kaynak alınarak dolaylı şekilde ölçümü yapılır. (KGK; TFRS 15; Madde 67)

Gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değeri, bedelin biçimine bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. Eğer taahhüt edilen gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değerinde bedelin biçimi dışındaki sebepler nedeniyle değişiklik olması halinde, işletme değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması konusunu uygular. (KGK; TFRS 15; Madde 68)

İşletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırma amacıyla bazen müşterinin katkıda bulunması gerekir. Bunlar; malzeme, teçhizat, işçilik veya hizmet şeklinde olabilir. İşletme bu katkıların kontrolünü ele aldığı anda, bunlar gayri nakdi bedel şeklinde muhasebeleştirilir. (KGK; TFRS 15; Madde 69)

Gayri nakdi tutarı takip eden örnek üzerinden incelersek. 1 Ocak 2019 tarihinde yapılan sözleşme sonucu işletme müşterisiyle her hafta hizmet sağlamak amacıyla anlaşmıştır ve bu hizmet sözleşmenin yapıldığı 1 Ocak 2019'da başlamıştır. İşletme, hizmetin tek bir edim yükümlülüğü içerdiği sonucuna varmıştır. Bunun sebebi;

işletmenin haftalık olarak sunduğu hizmetlerin aynı olması ve edimin yerine getirilmesinde kullanılan yöntemlerin aynı olmasındandır.

Her hafta hizmet başarılı şekilde sağlanırsa, hizmet karşılığında haftalık 150 hisse senedi işletmeye teslim edilecektir. Sözleşmede belirtilen şartlar, her hafta hizmet sorunsuz şekilde tamamlanırsa hisselerin işletmeye ödenmesinin gerekliliğini vurgular.

Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine yönelik ilerleme, haftalık her hizmetin tamamlanmasına yönelik ölçülür. İşletmenin; işlem bedelini tespit etmesi için, her hafta hizmetin tamamlanmasından sonra alınan 150 adet hissenin gerçeğe uygun değerini ölçmesi gerekir. Eğer alınan hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinde sonradan değişiklik olursa, meydana gelen değişiklik finansal tablolara yansıtılmaz.

Belirtilen bu örneğe göre her hafta sonu yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir. (Hisse senedinin borsadaki değerinin hizmetinin verildiği hafta 10 TL olarak varsayılmıştır.)

Amaca göre alınan hisse senetlerinin ‘Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar’ ya da ‘Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar’ hesabı şeklinde değişmekte olup, bu örnekte verilen hisse senetlerinin elde tutulacağı varsayılmaktadır.

201 Gerçeğe Uygun Değer Farklı

Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan

Finansal Yatırımlar 1.500

600 Yurtiçi Satışlar 1.500

(Kılıç, 2019)

Müşteri tarafından sağlanan katkıyı örnekleyelim. Bir işletme müşterisiyle makine üretimi için sözleşme yapmıştır. Sözleşme içeriği için işletmeye 500.000 TL ödeme yapan müşteri aynı zamanda makinenin gelişimi ve tesliminde kolaylık olmasını sağlamak nedeniyle makine desteğinde bulunmuştur. Bu makinelerin gerçeğe uygun değeri 250.000 TL'dir. Makine gelişimine başladıktan yaklaşık dört ay sonra makineler müşteri tarafından teslim edilecektir. İşletme, destek sağlanan malzemelerin kontrolünün müşterinin teslimatı üzerine kendilerine geçeceğini ve bu makineleri diğer projeler için de kullanacağı sonucuna ulaşmıştır.

İşletme işlem bedelini belirlemek için, alınan malzemelerin gerçeğe uygun değerini işlem bedeline dâhil eder. Bunun sebebi, işletmenin alınan malzemelerin kontrolünü ele geçirmesidir. Bu nedenle, sözleşmenin işlem bedeli 750.000 TL olur. (Erdoğan, 2019)

2.2.3.5 Müşteriye Ödenebilir Bedel

İşlem bedeli belirlenirken dikkate alınan faktörlerden biri de müşteriye ödenebilir bedeldir. Bu bedel; işletmenin müşteriye ödediği ya da ödeyeceği nakdi tutarları içereceği gibi işletmeye borçlu olunan tutarlara karşı kullanılabilecek puan, kupon, hediye çeki gibi unsurları da kapsamaktadır. Müşteriye yapılan ödeme müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler karşılığında yapılmadığında, işletme müşteriye ödenebilir bedelin işlem bedelinde ve hasılatla azalma olarak muhasebeleştirir. Ancak müşteriye ödenebilir bedelin değişken tutar olması durumunda ise işlem bedeli değişken bedel sınırlamasına göre tahmin eder. (KGK; TFRS 15; Madde 70)

‘Müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme olduğu zaman, işletme mal veya hizmetler alımını tedarikçilerden yaptığı başka alımlar sayesinde müşteriye ödenebilir bedeli benzer biçimde finansal tablolara almaktadır.’ Bu bedel, müşteriden alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri aşan kısmından işlem bedelini azaltarak finansal tablolara alır. Eğer işletme müşteriden alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini makul bir biçimde kestiremezse, müşteriye

ödenebilir bedelin tamamını işlem bedelinden azaltarak muhasebeleştirmektedir. (KGK; TFRS 15; Madde 71)

Müşteriye ödenebilir bedelin işlem bedelinden azalma olarak muhasebeleştirilmesi halinde, işletme hasılatındaki azalışı iki olaydan hangisi daha sonra gerçekleşirse finansal tabloya alınması o tarihi bulur. Bu iki olay şunlardır:

- İşletmenin ilgili mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesi karşılığında hasılatın finansal tablolara alınması,
- İşletmenin bedeli ödemesi ya da ödeme taahhüdünde bulunması. (KGK; TFRS 15; Madde 72)

Müşteriye ödenebilir bedeli örnekle değerlendirelim. Gıda sektöründe üretim yapan bir işletme, perakende mağazaları olan müşterisiyle yıl boyunca 20 milyon TL karşılığında 1 yıllık sözleşme yapmıştır. Ancak sözleşme şartları gereğince işletme ürünlerin mağaza raflarında olası değişiklik masrafları için müşterisine geri ödemesi olmayacak 2 milyon TL ödeme yapacaktır. Ve bu tutarın geri iadesi yoktur. Sonuç olarak; 20 milyon TL tutarında ürün satacak ancak karşılığında müşterisine 2 milyon TL bir ödeme yapacaktır.

İşletme bu örnekte ilgili standardın hükümlerini dikkate alarak müşteriye ödenecek bedel, müşteriye devredilecek farklı mal veya hizmet karşılığında ödenecek bedel değildir. Çünkü müşterinin yaptığı raflar üzerinde işletmenin hiçbir hakkı bulunmamaktadır. Yani işletmenin 2 milyon TL’lik ödemeyi sözleşme üzerinden düşmesi gerekir.

Bu durumda yapılabilecek muhasebe kaydı şu şekildedir:

385	Gider Tahakkukları	2.000.000	
		102 Bankalar	2.000.000

Ancak TFRS 15 Standardı 72.madde gereğince hükümler yerine getirilir ve hasılat doğarsa şu şekilde olur:

120	Alıcılar		1.000.000
600	Yurtiçi Satışlar		900.000
385	Gider		
	Tahakkukları		100.000

İşletme malların devrini müşteriye gerçekleştirdiği zaman her mal için %10 (2.000.000/20.000.000) oranında azaltır. Bu sebeple finansal tablolara hasılat 900.000 TL olarak kaydedilir.

2.2.4 Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

“İşlem bedelinin dağıtımının işletme açısından amacı, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne tahsis edilmesidir. Bu amaca ulaşmak için; işlem bedeli nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır. Bu dağıtım iki aşamada olur:

- Öncelikle işletme, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetlerin sözleşmenin başında tek başına satış fiyatını tespit eder,
- Sonrasında, işlem bedelini satış fiyatlarına orantılı biçimde dağıtır.” (KGK; TFRS 15; Madde 73-74)

“Sözleşmede sadece tek bir edim yükümlülüğünün bulunması halinde bu hükümlerin uygulanmasına gerek yoktur ancak işletmenin tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımladığı bir seri farklı mal veya hizmetin devrine yönelik taahhütte

bulunması ve taahhüt ettiği bedelin sabit olmayan tutarlar içermesi halinde değişken bedelin dağıtımındaki kararlar uygulanır.” (KGK; TFRS 15; Madde 75)

Tek başına satış fiyatı ise, işletmenin sözünü verdiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satması halinde isteyeceği fiyattır. Tek başına satış fiyatını belirlemek için kullanılacak en iyi yöntem; benzer durum ve benzer müşterilere işletme tarafından ayrı olarak satışı yapılan mal veya hizmetlerin fiyatının gözlemlenebilir olmasıdır. Ancak bazen şartlar tek başına satış fiyatının doğrudan gözlemlenebilir olmasına olanak vermez. Bu durumda işletme işlem bedelinin dağıtımını karşılayabilmek için tek başına satış fiyatını yaklaşık olarak değerlendirir. Bu tahmin aşamasında, piyasa koşulları, işletmeye ait etmenler, müşteri ve müşteri sınıfı hakkında bilgiler gibi normal şartlarda temin edilen tüm bilgileri dikkate alır. (KGK; TFRS 15; Madde 78) Bunlara ek olarak, mal veya hizmetin tahmininin yapılabilmesi için kullanılan yöntemler tablo 3’te gösterilmiştir:



Tablo 7: Tek başına satış fiyatının tahmini için kullanılabilecek yöntemler (KGK; TFRS 15; Madde 79)

TFRS 15 standardına göre; işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımında tek başına satış fiyatlarının esas alınmasının dışında düzenlemelere ihtiyaç duyulan üç konu vardır. Bunlar; indirim dağıtımı, değişken bedelin dağıtımı, işlem bedelinde değişimler.

- **İndirimin dağıtımı;** eğer sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin, tek başına satış fiyatları toplamı sözleşmede bu mal veya hizmetler için taahhüt edilen bedeli aşarsa, müşteri satın veya hizmet paketi için indirim kazanmış olur. (KGK; TFRS 15; Madde 81) İşletmenin indirimi edim yükümlülüklerinin tamamına değil de kısmen dağıtabilmesi için sağlaması gereken şartlar şunlardır:

- Sözleşmedeki her farklı mal veya hizmetin düzenli olarak tek başına satılması,
- Düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin paket halinde ve paket içinde olan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre indirimle satması,
- Mal veya hizmet paketine yapılan indirimin sözleşmede belirtilen indirimle büyük ölçüde aynı olması ve indirimin ait olduğu edim yükümlülüğüne gözlemlenebilir kanıt olmasıdır. (KGK; TFRS 15; Madde 82)

Bu şartlar sağlanmadığında, indirim edim yükümlülüklerinin tamamına dağıtılır ve bu indirimin dağıtılabilmesi için, tek başına satış fiyatının tahmininde kalan bakiye yaklaşımından önce dağıtması gerekir. (KGK; TFRS 15; Madde 83)

İndirimin dağıtılmasına, telekomünikasyon sektöründe çoğu sözleşmenin paketler halinde satılması ya da paketler halinde satıldığında indirimin paketlere dağıtılması en iyi örneklerdendir.

İndirimlerin dağıtılmasını örnekle açıklayalım. Teknoloji ürünlerinin satışını yapan bir işletme telefon, tablet ve dizüstü bilgisayar ürünlerinin tek başına satış fiyatları şu şekildedir:

Ürünler	Tek Başına Satış Fiyatı
Tablet	2400 TL
Telefon	3300 TL
Dizüstü Bilgisayar	2700 TL

İşletme müşterisiyle telefon, dizüstü bilgisayar ve tableti toplam 6000 TL karşılığında satmak için sözleşme yapmıştır. Aynı zamanda bu işletme telefon ve dizüstü bilgisayarı düzenli olarak 3600 TL olarak satmaktadır.

Bu üç ürünün aslında toplam satış fiyatı 8400 TL iken 6000 TL’den satılması, 2400 TL indirim aldığının göstergesidir. Bu durumda; ürünlerin müşteriye aynı anda ya da farklı zamanlarda devrinin yapılması durumunun TFRS 15 Standardına göre yorumlayınız.

İşletme tek başına satış yöntemini kullandığında toplam işlem fiyatı 8400 TL olan telefon, dizüstü bilgisayar ve tabletin satışını 6000 TL olarak sözleşme yapmışlardır. Yani sözleşme bu üç ürün için 2400 TL indirim içermektedir. Ancak indirim miktarının dağıtımı üç ürüne de değil, telefon ve dizüstü bilgisayara dağıtılacaktır. Bunun sebebi ise, TFRS 15 Standardının 82.maddesinde belirtilen kurala göre eğer bir işletmenin düzenli olarak mal veya hizmetlerin bir kısmını paket halinde satıyorsa bu durumda indirim tüm sözleşmeye değil sadece indirimin söz konusu olduğu pakete dağıtılmalıdır.

Eğer işletme ürünlerin kontrolünü müşteriye aynı anda gerçekleştirirse, ürünler tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir. Bir diğer deyişle,

tek bir edim yükümlülüğü olan 3600 TL'yi dağıtacak ve müşteriye devri gerçekleştiğinde ise 3600 TL olarak muhasebe kaydı yapacaktır.

Nakit ve nakit benzerleri	3600	
	Hasılat	3600

Eğer sözleşmeye göre işletme telefon ve dizüstü bilgisayarın kontrolünü müşteriye farklı zamanlarda devrediyorsa; telefon ve dizüstü bilgisayarın işlem bedeli olan 3600 TL, telefon ve dizüstü bilgisayara şu şekilde dağıtılır:

Ürünler	Tek Başına Satış Fiyatı	Dağıtılan İşlem Bedeli
Telefon	3300	$[(3300 \text{ TL} / 6000 \text{ TL}) \times 3600 \text{ TL}] = 1980$
Dizüstü Bilgisayar	2700	$[(2700 \text{ TL} / 6000 \text{ TL}) \times 3600 \text{ TL}] = 1620$
TOPLAM	6000	3600

Müşteriye ayrı ayrı teslimi yapılan dizüstü bilgisayarın ve telefonun yapılacak olan muhasebe kayıtları ise;

(Telefonun devri gerçekleştiğinde)

Nakit ve nakit benzerleri	1980	
	Hasılat	1980

(Dizüstü Bilgisayarın devri gerçekleştiğinde)

Nakit ve nakit benzerleri	1620	
	Hasılat	1620

- **Değişken bedelin dağıtımı;** ‘‘sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel, sözleşmenin bütünüyle ilişkilendirilebildiği gibi bir kısmıyla da ilişkili duruma getirilebilir.’’ (KGK; TFRS 15; Madde 84)
- **İşlem bedelinde değişimler;** işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği tutar, sözleşme başlangıcından sonra belirsiz olayların çözüme kavuşması ya da şartlardaki değişikliklerin oluşması gibi sebeplerle değişebilir. İşlem fiyatında sonradan çıkan değişiklikler ya değişim öncesi ya da değişim sonrası edimlerden uygun olan hangisiyse dağıtımı gerçekleştirilir. Dağıtımı gerçekleştirilen bedel, hangi dönemde gerçekleştirildiyse o dönemde ya hasılat ya da indirimli hasılat olarak muhasebeleştirilir. (KGK; TFRS 15; Madde 87-89)

2.2.5 Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Kelime anlamı olarak hasılat, mal veya hizmetlerin elde bulundurulandan teslim ediliş anına kadar geçen dönem içerisinde meydana gelir. Ancak hasılatı tanımlarken asıl sorun; hasılatın ne zaman ve hangi tutarda kayıt edileceğidir. Bu nedenle hasılatın ölçümü gibi hasılatın nasıl muhasebeleştirileceğinde de yeni standartta değişiklikler olmuştur.

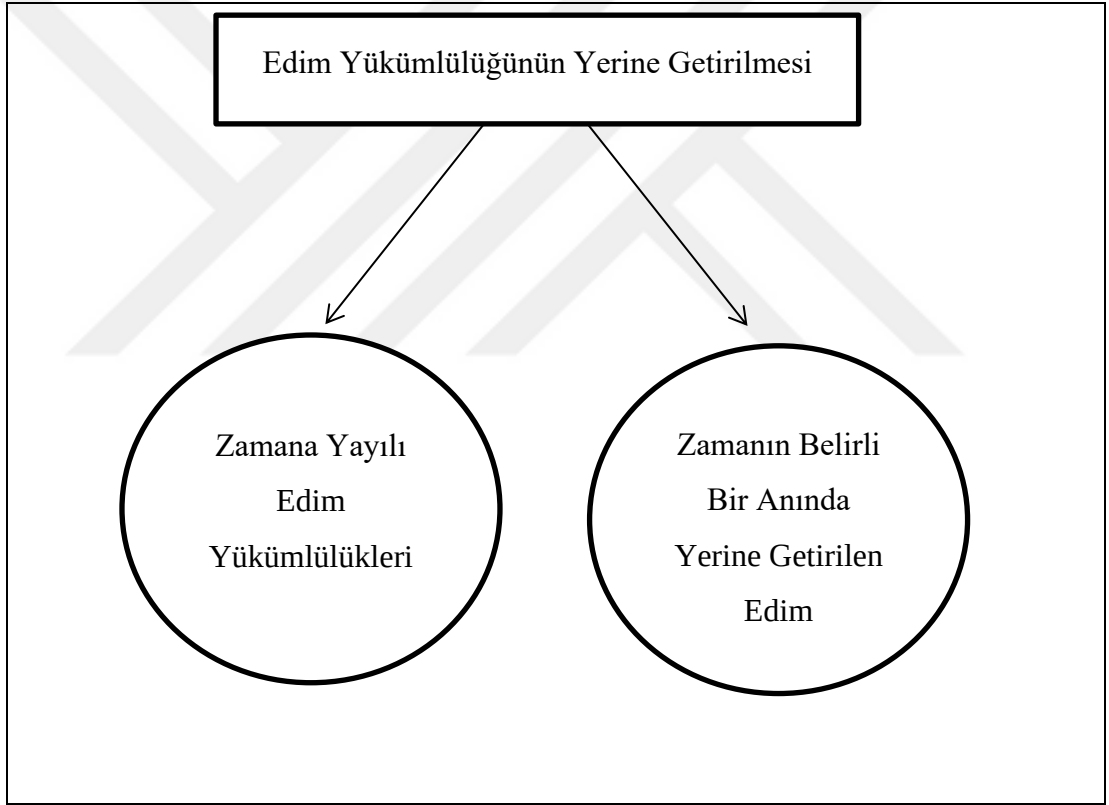
Yeni standarda göre (TFRS 15), işletme sözleşme konusu olan mal ya da hizmetlerin müşterilere devri gerçekleştiğinde ya da gerçekleştirildikçe edim yükümlülüğü tamamlandığında hasılatı muhasebeleştirir. Yani hasılatın muhasebeleştirilmesi edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlıdır. (KGK; TFRS 15; Madde 31)

İşletme, taahhüt edilen mal ya da hizmetin kontrolünün müşteriye ne zaman devredileceğini sözleşme başlangıcında belirler. (KGK; TFRS 15; Madde 32)

2.2.5.1 Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

TFRS 15’de hasılat, kontrolün karşı tarafa devri ile tanınmaktadır. Kontrol ise; bir varlığın kullanımının yönetilebilmesi ve varlığın geriye kalan tüm yararına büyük ölçüde sahip olma kuvvetini ifade etmektedir. (KGK; TFRS 15; Madde33)

TFRS 15 Standardı’nda bir varlığın kontrolünün devri TMS 18 Standardından farklı olarak, belirli bir anda gerçekleşebileceği gibi zamana yayılı olarak da gerçekleşebilmektedir.



Tablo 8: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

2.2.5.1.1 Zamana Yayılı Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletme bazı durumlarda mal ya da hizmetin devrini müşteriye zamana yayılı olarak devredebilir. Buna bağlı olarak da edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak

gerçekleştirilir ve hasılat da zamana bağlı finansal tablolara alınır. Zamana yayılı şekilde işlem yapılabilmesi için şu şartlardan birini sağlaması gerekmektedir:

- İşletme edimi yerine getirdiğinde, müşterinin edimden sağlanan faydayı anında alıp tüketmesi,
- Zamanla oluşturulan ya da geliştirilen işlerin kontrolünün müşteriye geçen varlık oluşturması ya da geliştirmesi,
- İşletmenin alternatif kullanıma sahip bir varlık oluşturması ve tamamlanan edim yükümlülüğü karşılığında yasal olarak tahsil edilebilecek hakkının bulunması. (KGK; TFRS 15; Madde 35)

2.2.5.1.2 Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Yükümlülükler

Edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirilmediği takdirde edim yükümlülüğü zamanın belirli bir anında yerine getirilir. Eğer edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirilmediğinde, edim yükümlülüğü zamanın belirli bir anında yerine getirilir. Kontrolünün müşteriye ne zaman devredileceğini belirlemek için gerekli olan bazı hususlar vardır. Bunlar;

- İşletmenin varlık karşılığında tahsil hakkına sahip olması,
- Müşterinin varlık üzerinde hukuken mülkiyet hakkının bulunması,
- İşletmenin varlığın zilyetliğini devretmiş olması,
- Müşterinin varlığın mülkiyetinin getirdiği önemli risk ve getirilere sahip olması,
- Müşterinin varlığı kabul etmesi. (KGK; TFRS 15; Madde 38)

2.2.5.2 Edim Yükümlülüğünün İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçümü

Zamana yayılı olarak yerine getirilen bir edim yükümlülüklerinde, yükümlülüklerin tamamen yerine getirilmesine ilişkin ilerlemeler ölçülerek hasılat zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir. İlerlemenin ölçülmesindeki amaç; taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesine yönelik

performansını göstermektir. Zamanla yerine getirilen edim yükümlölükleri için tek bir ilerleme ölçümü kullanılır. Ve bu yöntem her bakımdan uyumlu bir şekilde benzer yükümlölüklere ve benzer şartlarda uygulanır. Ölçümler her raporlama dönemi sonunda tekrardan yapılır. (KGK; TFRS 15; Madde 39&40)

İlerlemenin ölçümüne yönelik iki yöntem vardır. Bunlar çıktı yöntemi ve girdi yöntemidir.

2.2.5.2.1 Çıktı Yöntemi

Bu yönteme göre; o güne kadar müşteriye devri yapılan mal ya da hizmetlerin müşteri açısından değeri ile taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlerin oranla doğrudan ölçülmesiyle hasılat finansal tablolara alınır. O ana kadar tamamlanmış olan edimle alakalı araştırmalar, elde edilen neticelere dair değerlendirmeler, ulaşılan hedefler, geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler bu yönteme örnek olarak verilebilir. İşletmenin ilerlemeyi ölçmek için çıktı yöntemini uygulamayı değerlendirirken dikkate alması gereken bir husus vardır. Bu da, seçilen çıktının edim yükümlölüğünü tamamen yerine getirmeye yönelik işletmenin edimini doğru olarak yansıtıp yansıtmadığıdır. Eğer seçilen çıktı, müşteriye kontrolü verilmiş olan mal veya hizmetlerin bir kısmının ölçümünde başarısız olursa bu yöntem işletme edimine ilişkin doğru bir sonuç sağlamaz. (KGK; TFRS 15; Madde B15)

Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, müşteriden o ana kadar tamamlanmış olan edimlerin müşteri açısından değerine doğrudan karşılık gelen bedelin tahsiline hak kazanması halinde ne kadar fazla faturalama hakkına sahipse o kadar hasılatı finansal tablolara alır. (KGK; TFRS 15; Madde B16)

İlerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenememesi ve bunları uygulamak için gerekli bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmadan temin edilememesi çıktı yönteminin dezavantajlarından biridir. Bu sebebe bağlı olarak girdi yönteminin kullanılması gerekli olabilir. (KGK; TFRS 15; Madde B17)

2.2.5.2.2 Girdi Yöntemi

Girdi yöntemi, bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletmenin emeğini ya da girdilerini beklenen toplam girdilere oranlanarak hasılat finansal tablolara alınır. Tüketilen kaynaklar, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyet ve saat bazında makine kullanımı girdi yöntemine örnek olarak verilebilir. İşletmenin emek ya da girdileri edim dönemi boyunca eşit miktarda kullanılırsa, hasılat eşit tutarda finansal tablolara alınabilir. (KGK; TFRS 15; Madde B18)

İşletmenin girdileri ile mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki olmaması ihtimali bulunması bu yöntemin dezavantajıdır. Mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin edimini yansıtmayan girdilerin etkilerini girdi yöntemine dahil etmediğinden ilerlemenin ölçümünde bazı düzeltmeler gerekli olabilir. Bunlar;

- ❖ Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinde işletmenin kaydettiği ilerlemeye katlanılan maliyetin katkısının olmaması,
- ❖ Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinde, katlanılan maliyetin işletmenin kaydettiği ilerlemeyle orantısız olması. İşletme ediminin en iyi şekilde gösterimi için, sadece katlanılan maliyetler ölçüsü dikkate alınarak hasılatı finansal tablolara alacak şekilde girdi yönteminin düzeltilmesidir. (KGK; TFRS 15; Madde B19)

Girdi ve çıktı yöntemlerini bir örnekle karşılaştıralım. Bir doğalgaz firması 60 daireli bir sitenin doğalgaz tesisatı döşeme işini almıştır. Bu işlem için katlanılması gereken malzeme ve işçilik maliyeti 252.000 TL olarak belirlenmiştir. Sözleşme bedeli ise 390.000 TL olarak belirlenmiştir. Şirket raporlama tarihi itibarıyla 36 dairenin tesisatının döşeme işlemi tamamlanıp, bu işlem için katlanmış malzeme ve işçilik giderlerinin toplamı 204.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu örneği girdi ve çıktı yöntemine göre hasılatı karşılaştırınız.

Çıktı Yöntemine Göre Toplam Hasılat:

Tamamlanma Yüzdesi = Tamamlanan Daire Sayısı / Toplam Daire Sayısı

$$36 / 60 = \%60$$

Raporlama tarihi itibarıyla oluşan hasılat:

$$390.000 / 0.60 = 234.000 \text{ TL}$$

Girdi Yöntemine Göre Toplam Hasılat:

Tamamlanma Yüzdesi = Katlanılan Maliyet / Toplam Maliyet

$$204.000 / 252.000 = 0.80$$

Raporlama tarihi itibarıyla oluşan hasılat:

$$390.000 \times 0.80 = 312.000 \text{ TL}$$

2.3 TFRS 15 Standardının Uygulanmasında Dikkate Alınan Diğer Durumlar

İlgili standardın içinde satış şekilleri ve bazı durumlara ilişkin ek açıklamalar da bulunmaktadır.

2.3.1 Sözleşme Maliyetleri

Hem sözleşmenin yapılması hem de sözleşmeden doğan yükümlülüklerin yerine getirilmesi için işletmenin katlanması gereken maliyetler vardır. Bu sebeple sözleşme maliyetleri, katlanılan ek maliyetler ve yerine getirme maliyetlerini kapsamaktadır. Bu maliyetlerin finansal tablolara kaydedilebilmesi için bazı şartlar gereklidir. Bu başlıkta bunlar açıklanacak olup, bunların dışında varlık olarak muhasebeleştirilen sözleşme maliyetlerinin itfa ve değer düşüklüğüne ilişkin ilgili standartta belirtilen hükümlere de değinilecektir.

2.3.1.1 Katlanılan Ek Maliyetler

TFRS 15'in getirdiği yeniliklerden biri de katlanılan ek maliyetlerle ilgilidir. Çünkü bu standarttan önce bazı işletmeler sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetleri TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında finansal tablolara alınmaktaydı. TFRS 15'in gelmesiyle bu yaklaşım değişikliğe uğradı. (BDO, 2017)

Bir işletmenin katlanılan ek maliyetleri finansal tablolarına varlık olarak alabilmesi için, sözleşme yapılırken katlanılan ek maliyetlerin geri kazanabilir olması gerekmektedir. (KGK; TFRS 15; Madde 91)

İşletmenin sözleşmeyi yapması halinde katlanacağı ve sözleşme yapmamış olsaydı katlanamayacağı maliyetler, sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetlerdir. (KGK; TFRS 15; Madde 92)

Sözleşme yapılması için katlanılan maliyetler, sözleşmenin yapılıp yapılmadığından bağımsız olarak müşteriye fatura edilebilen maliyetler haricinde gider olarak muhasebeleştirilir. (KGK; TFRS 15; Madde 93)

Bu uygulamayı kolaylaştırmak için, varlığın itfa süresi 1 yıl veya daha az olması halinde sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler gider olarak muhasebeleştirilebilir. (KGK; TFRS 15; Madde 94)

Sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan ek maliyetlere satış komisyonları örnek olarak verilebilir. Yani bir işletme sözleşmenin yapılabilmesi için ilgili kişiye satış komisyonu ödeyebilir. Ödemelerin ne zaman yapılacağı bu maliyetlerin sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyet olup olmadığını belirlemez. (Erdoğan, 2019)

Katlanılan ek maliyetleri örnek ile değerlendirelim. Bir müşteri mobil hizmetler alması amacıyla bir telekomünikasyon şirketiyle sözleşme yapmıştır. Bu şirket, üçüncü taraf bir bayiye müşterileri kendi mobil ağına katması için komisyon ödemektedir. 1 yıl boyunca geçerli mobil hizmet alması için hukuken icra edilebilir bir sözleşme imzalanmıştır. Yapılan analizler sonucunda müşterilerin çoğu sözleşmelerini yenileyip ve ortalama olarak da 24 ay boyunca Telekom şirketine bağlı kaldığını göstermiştir. Bayilere müşterilerin sözleşme yenilemesi için herhangi ek komisyon ödenmemektedir.

Telekomünikasyon şirketinin tespitine göre, bayiye ödenen komisyonun sözleşme yapılması için katlanılan bir maliyet olduğunu ve aynı zamanda geri kazanılabilir. Bu sebeple, Telekom şirketi üçüncü taraf bayiye ödenen komisyon bedelini varlık olarak muhasebeleştirmelidir. Sözleşme yenileme süresi göz önünde bulundurularak itfa süresi 24 ay olarak işletme tarafından belirlenmiştir. Varlığın itfa süresi 1 yıl veya daha az olmadığından işletme kolaylaştırma yoluna gidemez. Ve katlanılan maliyetler gerçekleştikçe gider olarak muhasebeleştirilemez. (Erdoğan, 2019)

2.3.1.2 Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

Müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir standart dahilinde olmadığı zaman, işletmenin bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alabilmesi için bazı şartların tamamını karşılaması gerekir. Bu şartlar aşağıda belirtilmiştir:

- Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle veya işletmenin belirleyebildiği olası sözleşmelerle ilgili olması,
- Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanacağı kaynakları oluşturması veya geliştirmesi,
- Maliyetlerin geri kazanım beklentisinin olmasıdır. (KGK; TFRS 15; Madde 95)

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılan ve başka bir standardın içinde yer alan maliyetler o standart dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Direkt işçilik, direkt malzeme, sözleşme ya da sözleşme maliyetlerine karşılık gelen maliyetler, sözleşme dikkate alınarak fatura edileceği alenen belirtilen maliyetler ve işletmenin sadece sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi bulunan maliyetler kapsamına girmektedir. (KGK; TFRS 15; Madde 96&97)

Bazı maliyetlere katlandıkdıça işletme gider olarak finansal tablolara almaktadır. Bunlar;

- Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri,
- Sözleşme bedeline yansıtılmayan sözleşme yerine getirilirken ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,
- Sözleşmede yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle ilgili maliyetler,
- Yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle mi yerine getirilmemiş edim yükümlülükleriyle mi ilgili olduğu ayırt edilemeyen maliyetler. (KGK; TFRS 15; Madde 98)

2.3.1.3 İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Sözleşme maliyetleri kapsamında finansal tablolara alınan bir varlık, varlıkla bağlantısı olan mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesiyle uyumlu şekilde sistematik olarak ödenir. (KGK; TFRS 15; Madde 99)

İşletme, varlığın bağlantılı olduğu mal veya hizmetleri müşteriye devretmeyi öngördüğü sürede oluşan değişiklikleri yansıtmak amacıyla itfa payını günceller. Bu değişikliği, işletme TMS 8 dikkate alınarak muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirir. (KGK; TFRS 15; Madde 100)

Bazı durumlarda finansal tablolara alınan bir varlığın defter değeri aşağıdaki tutardan büyük olduğunda, işletme kar/zarara bir değer düşüklüğü yansıtır.

- Varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelden kalan tutar, eksi
- Bu mal veya hizmetlerin müşteriye doğrudan sağlanmasıyla ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler. (KGK; TFRS 15; Madde 101)

İşletme tahsil etmeyi beklediği bedeli belirlemek için, işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin esasları kullanır ve bu bedeli müşterinin kredi riskinin etkilerini yansıtacak şekilde düzeltir. Eğer işletmede değer düşüklüğü ortadan kalkar ya da azalır, önceden finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararının bir kısmının ya da tamamına ilişkin iptal işlemi kar ya da zarara yansıtılır. Eğer önceden hiçbir değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı, varlığın defter değerindeki artış belirlenecek olan tutarı geçemezdi. (KGK; TFRS 15; Madde 103&104)

2.3.2 Geri Alım Anlaşmaları

İşletmenin bir varlığı sattığı ve aynı zamanda aynı sözleşme ya da başka sözleşmede olduğuna bakılmaksızın bu varlığı geri alma sözü verdiği ya da bununla ilgili seçeneğe sahip olduğu sözleşmelere geri alım anlaşmaları denmektedir. En başında müşteriye satılmış olan bir varlık, bu varlıkla büyük ölçüde aynı olan bir

varlık ya da başlangıçta satılan varlığın bileşeni olan başka bir varlık geri alınan varlık olarak nitelendirilebilir. (KGK; TFRS 15; Madde B64)

Geri alım anlaşmaları; varlığı geri alma zorunluluğu (Forward), varlığı geri alma hakkı (alım opsiyonu) ve müşterinin isteği üzerine varlığı geri alma zorunluluğu (satım opsiyonu) olmak üzere üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. (KGK; TFRS 15; Madde B65)

2.3.2.1 Forward veya Alım Opsiyonu

İşletme, varlığı geri alma yükümlülüğüne ya da hakkına sahip olduğunda, müşteri varlığın fiziki zilyetliğini elinde bulundursa bile müşterinin bu varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan yararlarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme olanağı sınırlı olduğundan müşteri varlığın kontrolünü ele geçiremez. Bunun sonucunda işletme sözleşmeyi iki şekilde muhasebeleştirir. Bunlar;

- Eğer bir sözleşme, bir satış ve geri kiralama işleminin parçası olmadıkça işletme, varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük tutarda geri alabilmesi ya da almak zorunda kaldığı durumlarda TFRS 16 Kiralamalar Standardı dikkate alınarak bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirilir.
- İşletmenin sözleşmeyi finansman anlaşması olarak muhasebeleştirmesi için, varlığı başlangıçtaki satış fiyatına eşit ya da bu tutardan yüksek bir tutardan geri alabilmesi ya da almak zorunda olması gerekir. (KGK; TFRS 15; Madde B66)

İşletme paranın zaman değerini dikkate alarak geri alım fiyatı ile satış fiyatını karşılaştırır. Geri alım anlaşması bir finansman anlaşması olduğunda, işletme varlığı finansal tablolara yansıtmaya devam eder ve aynı zamanda müşteriden tahsil edilen bedel finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alınır. Müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki fark faiz olarak ve varsa işlem ya da elde tutma maliyeti olarak işletme tarafından finansal tablolara alınır. (KGK; TFRS 15; Madde B67 & B68)

İşletme yükümlülüğü finansal tablonun dışında bırakıp, hasılatı finansal tabloya alması için opsiyonun hiç kullanılmadan sona ermesi gerekir (KGK; TFRS 15; Madde B69)

2.3.2.2 Satım Opsiyonu

Müşteriden gelen talep üzerine varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük fiyattan geri almakla yükümlü olduğunda, işletme müşterinin bu hakkı kullanması için önemli bir ekonomik özendirmeye sahip olup olmadığını sözleşmenin başında dikkate alması gerekir. Bu hakkın kullanılması, bir süreliğine belirli bir varlığın kullanılması karşılığında müşterinin işletmeye aktif olarak bedelin ödenmesiyle sonuçlanmaktadır. Sonuç olarak, sözleşme satış ve geri kiralama işleminin parçası olmadığı sürece, müşterinin bu hakkı kullanması için önemli bir ekonomik teşvike sahip olması durumunda, işletme anlaşmayı TFRS 16 Standardını dikkate alarak muhasebeleştirir. Ancak, sözleşme satış ve geri kiralama işleminin parçası olduğunda, varlık finansal tablolara yansıtılmaya devam eder ve müşteriden tahsil edilen bedel finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alınır. Bu finansal yükümlülük, TFRS 9'a göre muhasebeleştirilir. (KGK; TFRS 15; Madde B70)

İşletme, müşterinin satım opsiyonunu kullanması için önemli bir ekonomik özendirmeye sahip olup olmadığını tespit etmek için bazı faktörleri dikkate alır. Bunlar; varlığın geri alım fiyatı ile geri alım tarihinde beklenen piyasa değeri arasındaki ilişki ve söz konusu hak sona erinceye kadar geçen süre dâhil olmak üzere çeşitli faktörlerdir. Örnek olarak; geri alım fiyatının varlığın piyasa değerini büyük ölçüde aşıyorsa, bu durum müşterinin satım opsiyonunu kullanması için önemli ekonomik teşvike sahip olduğunun göstergesidir. (KGK; TFRS 15; Madde B71)

İşletmenin sözleşmeyi iade hakkı tanınan bir ürün satışı olarak muhasebeleştirilmesi için; müşterinin, varlığın başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük fiyattan satış hakkını kullanması için önemli bir ekonomik özendirmeye sahip olmaması gerekir. (KGK; TFRS 15; Madde B72)

Sözleşmenin finansman anlaşması gibi muhasebeleştirilmesi için, varlığın geri alım fiyatı başlangıçtaki satış fiyatına eşit ya da başlangıçtaki satış fiyatından yüksek

olması ve varlığın beklenen piyasa değerinin üzerinde olması gerekmektedir. (KGK; TFRS 15; Madde B73)

Sözleşmenin iade hakkı tanınan satış gibi muhasebeleştirilmesi için;

- Varlığın geri alım fiyatı başlangıç satış fiyatına eşitse ya da yüksekse,
- Varlığın geri alım fiyatı varlığın beklenen piyasa değerinden düşük ya da bu değer eşit (ve bu hakkın kullanılması için önemli ekonomik teşvike sahip olmadığı) olması gerekir. (KGK; TFRS 15; Madde B74)

İşletme paranın zaman değerini dikkate alarak, geri alım fiyatıyla satış fiyatını karşılaştırır. Sözleşme opsiyon kullanılmadan sona erdiğinde, işletme yükümlülüğü finansal tablo dışında bırakır ve hasılatı finansal tablolara alır. (KGK; TFRS 15; Madde B75 & B76)

2.3.3 Konsinye Mal Alışları

İşletme nihai müşterilere bir ürünün satışının yapılması için bayi ya da dağıtıcı gibi başka bir tarafa teslimi yapıldığında, teslimat gerçekleştirildiği zamanda kontrolünü ele geçirip geçirmediğini değerlendirmektedir. Başka tarafa teslimi yapılan ürünün, diğer taraf ürün kontrolünü elde edip etmediğinde, bu ürün konsinye mal anlaşması olarak elde tutuluyor olabilir. Bu sebeple, teslim edilen ürünün konsinye mal olarak elde tutulması halinde, işletme ürünün başka bir tarafa teslimini yaptığından hasılatı finansal tablolara almaz. (KGK; TFRS 15; Madde B77)

Anlaşmanın konsinye mal anlaşması olup olmadığını anlamak için;

- Ürünün, bayinin müşterisine ürün satışı gibi belirli bir olay gerçekleşene kadar ya da belirlenen herhangi bir zaman dilimi sonuna kadar işletme kontrolünde olması,
- İşletmenin ürün iadesini talep edebilir ya da ürünü üçüncü bir tarafa devredebilir olması,
- Bayinin depozito ödemesi gerekli olsa bile, bayinin ürünün karşılığını ödemek için koşulsuz bir yükümlülüğünün bulunmaması gerekir. (KGK; TFRS 15; Madde B78)

2.3.4 Faturala-Elde Tut Anlaşmaları

İşletmenin bir ürünü müşteriye faturaladığı ancak ürünün fiziki zilyetliğini gelecekte belirlenmiş bir zaman diliminde müşteriye devredene kadar sürdürdüğü sözleşme faturala-elde tut anlaşmalarıdır. Müşteri ürünü alabilecek yeri olmadığı gerekçesiyle ya da müşterinin üretim planında oluşan gecikmeler sebebiyle işletmeden bu şekilde sözleşme yapmayı talep edebildiği durumlar örnek olarak verilebilir. (KGK; TFRS 15; Madde B79)

İşletme bir ürünün devrini gerçekleştirmek için edim yükümlülüğünü ne zaman yerine getirdiğini saptamak için, müşteri ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirir. Bazı sözleşmelerde kontrol; sözleşme, teslimat ve sevkiyat şartlarına bağlı kalınarak ürün müşterinin olduğu yere teslim edildiğinde veya sevk edildiğinde devredilirken, bazı sözleşmelerde ise ürünün fiziki zilyetliği işletmede olsa bile müşteri ürünün kontrolünü ele geçirebilir. Yani, ürünün fiziki zilyetliğini alma hakkı kullanılsa bile müşteri ürünün kullanımını yönetme ve ürünün kalan tüm faydasına büyük ölçüde ulaşabilmektedir. Bu sebeple, işletme ürünü kontrol etmez. Bunun karşılığında, işletme müşteriye varlığı üzerinde emanet hizmeti sağlamaktadır. (KGK; TFRS 15; Madde B80)

Ürünün zilyetliği işletmede olsa dahi müşteri ürünün kontrolünü faturala-elde tut kapsamında ele geçirip, hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için bazı şartların sağlanmış olması gerekir. Bunlar;

- Faturala-elde tut anlaşmasının somut bir nedeni olmalı,
- Ürünün müşteriye ait olduğu tanımlanmalı,
- Ürün müşteriye fiziki devir için hazır olmalı,
- İşletmenin ürünü kullanamaması ya da başka müşteriye yönlendirememesidir.

(KGK; TFRS 15; Madde B81)

İşletme, işlem bedelinin bir kısmının dağıtılıp dağıtılacağı emanet hizmetleri gibi kalan edim yükümlülüklerinin bulunup bulunmadığını değerlendirip faturala-elde tut şeklindeki satış sonucu oluşan hasılatı finansal tablolara alır. (KGK; TFRS 15; Madde B82)

2.3.5 Lisanslama

İşletmenin fikri mülkiyetine dair müşterinin haklarının belirlendiği durum lisanslama olarak belirtilir. Yazılım ve teknoloji, franchiselar, sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence türleri, patent, marka ve telif hakları fikri mülkiyet lisansları kapsamına girmektedir. (KGK; TFRS 15; Madde B52)

İşletme, müşteriye lisans verme taahhüdünde bulunabileceği gibi diğer mal ve hizmetlerin devrini gerçekleştirme sözünü verebilir. Ayrıca verilen bu sözler sözleşmede açıkça belirtilebileceği gibi işletmenin ticari teamüllerinden, yayınlanmış politikalarından veya özel beyanlarından da anlaşılmaktadır. Diğer sözleşme türlerinde olduğu gibi, müşteriyle yapılan bir sözleşme taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere ek olarak bir lisans verme taahhüdü de içerdiği zaman, işletme sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin her birini tespit etmelidir. (KGK; TFRS 15; Madde B53)

Lisans verme taahhüdünün taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olmadığında, işletme lisans verme taahhüdünü ve taahhüt edilen diğer mal veya hizmetleri birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Lisansın farklı olmaması halinde, işletme edim yükümlülüğünü zamana yayılı mı yoksa belirli bir anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü mü olduğunu tespit etmesi gerekir. (KGK; TFRS 15; Madde B54 & B55)

Lisans verme taahhüdü sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olduğunda ve lisans verme taahhüdü ayrı bir edim yükümlülüğündeyse, işletmenin lisansı müşteriye ne zaman devredeceğine karar vermesi gerekir. Bu karar verilirken; müşteriye lisans verme taahhüdünün niteliğini lisans dönemi var olan, işletmenin fikri mülkiyetine erişme hakkı veya lisansın verildiği tarihte var olan, işletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkından hangisini sağladığını dikkate almalıdır. (KGK; TFRS 15; Madde B56)

2.3.5.1 İşletmenin Taahhüdünün Niteliğinin Belirlenmesi

TFRS 15 Standardının getirdiği yeni yaklaşımlardan biri de, işletmenin lisans verme taahhüdünün niteliğinin fikri mülkiyetine erişme hakkı sağlama taahhüdüdür. Aşağıdakilerin tamamının karşılanması halinde, lisans verme taahhüdünün niteliği, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlama taahhüdüdür:

- İşletmenin, müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti çoğunlukla etkileyen faaliyetler yürüteceğini sözleşme tarafından gerekli kılınması ya da bu konuda müşterinin makul bir beklentisinin bulunması,
- Lisansla edinilen hakların, alıcıları, işletme faaliyetlerinin pozitif veya negatif etkilerine direkt olarak karşı karşıya kalmak,
- Bu etkinliklerin, oluştuğunda alıcıları bir mal veya hizmet aktarımları sonucunu oluşturmamasıdır. (KGK; TFRS 15; Madde B58)

İşletmenin fikir sahipliğini büyük ölçüde etkileyen faaliyetleri yürütebilmesi için müşterinin mantıklı şekilde beklentisini gösteren etmenler bulunmaktadır. Bunlar; işletmenin ticari teamülleri, yayımlanmış politikaları ya da özel beyanlardır. Müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyete ilişkin işletme ile müşteri arasında paylaşılan satış bazlı telif ücreti gibi iktisadi bir menfaatin varlığı da işletmenin benzer faaliyetleri yürüteceğine ilişkin müşterinin makul beklentisi olduğunu belirleyici bir faktör olmasa da gösterebilir. (KGK; TFRS 15; Madde B59)

İşletmenin faaliyetleri müşterinin hak sahibi olduğunu fikri mülkiyetini büyük ölçüde etkileyebilmesi için, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin gerçekleşmesi gerekir:

- Faaliyetlerin, fikri mülkiyetin yapısını veya işlevselliğini büyük ölçüde değiştirmesi bekleniyorsa,
- Fikri mülkiyetten müşterinin yarar sağlaması, büyük ölçüde bu faaliyetlerden kaynaklandığında ya da bu faaliyetlere bağlı olduğundadır.

Eğer müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyet tek başına önemli bir işleve sahipse, elde edilen yararın da önemli kısmı bu işlevsellikten kaynaklanmaktadır. Ancak, müşterinin fikri mülkiyetten yarar sağlaması işletme faaliyetlerinden önemli

derecede etkilenmiyorsa, işletme faaliyetlerinin fikri mülkiyet yapısını ya da işlevselliğini kayda değer ölçüde değiştirmiyor demektir. Tek başına önemli işlevselliğe sahip fikri mülkiyet türlerine örnek vermek gerekirse bunlar; yazılımlar, biyolojik bileşimler ya da ilaç formülleri ve tamamlanan medya ürünleridir. (KGK; TFRS 15; Madde B59A)

İşletmenin lisans verme taahhüdünün niteliği, işletme fikri mülkiyetine erişim sağlanmasına ilişkin edimi yerine getirdikçe, müşteri işletmenin bu ediminden kaynaklanan yararı anında alıp tüketeceğinden lisans verme taahhüdü işletme tarafından zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçümü için uygun yöntem seçilir ve uygulanır. (KGK; TFRS 15; Madde B60)

Lisans verme taahhüdünün niteliği, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlama taahhüdünü karşılamadığında, fikri mülkiyet müşteriye lisansın verildiği tarihte var olduğu sürece, lisans verme taahhüdünün niteliği, fikri mülkiyetin kullanım hakkının sağlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, müşteri lisansı hangi tarihte devrediyorsa o tarihte lisansın kullanımını yönetebilir ve lisansın kalan yararlarının tamamını önemli ölçüde elde edebilir. Ancak, işletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkı sağlayan lisansla ilgili hasılatı finansal tablolara alabilmesi için, lisansın kullanıldığı ve faydalandığı dönemin başlamış olması gerekmektedir. Aksi takdirde, hasılat finansal tablolara alınamaz. (KGK; TFRS 15; Madde B61)

İşletmenin lisansı, fikri mülkiyetine erişim hakkı mı yoksa kullanım hakkı mı sağladığını tespit etmek için dikkate alınması gereken faktörler şunlardır:

- Zaman, coğrafi bölge veya kullanım kısıtlamaları gibi taahhüt edilen lisansın özelliklerini belirleyen kısıtlamalar,
- Geçerli bir patente sahip olduğuna ve bu patentin etkisiz kullanımına karşı korunacağına dair işletme tarafından sağlanan güvenceler. (Patentin korunması, işletmenin fikri mülkiyet varlıklarının değerini koruduğundan ve devredilen lisansın sözleşmede taahhüt edilen lisansın özelliklerini karşıladığına ilişkin müşteriye güvence sağladığından, patent hakkının

korunması taahhüdü edim yükümlülüğü değildir.) (KGK; TFRS 15; Madde B62)

2.3.5.2 Satış Bazlı veya Kullanım Bazlı Telif Ücretleri

İşletme, fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen satış bazlı ya da kullanım bazlı telif ücretine ilişkin hasılatı sadece aşağıdaki iki durumdan daha sonra gerçekleşen olay gerçekleştiğinde veya gerçekleştikçe finansal tablolara alınacaktır:

- Kullanımın ya da satışın sonradan gerçekleşmesi,
- Satış bazlı ya da kullanım bazlı telif ücretinin bir kısmının ya da tamamının dağıtıldığı edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş ya da kısmen yerine getirilmiş olması. (KGK; TFRS 15; Madde B63)

Satış bazlı ya da kullanım bazlı telif ücretine ilişkin hüküm, telif ücreti yalnızca fikri mülkiyetle ilgili olduğunda ya da fikri mülkiyet lisansı, telif ücretinin en ağırlıklı unsuru olduğunda uygulanmaktadır. (KGK; TFRS 15; Madde B63A)

Satış bazlı ya da kullanım bazlı telif ücretine ilişkin hüküm karşılandığında, satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretinden elde edilen hasılat belirtilen iki durumdan biri gerçekleştiğinde ya da gerçekleştikçe finansal tablolara alınır. Ancak hükümler karşılanmadığında, değişken bedele ilişkin hükümler, satış bazlı ya da kullanım bazlı telif ücretine uygulanmaktadır. (KGK; TFRS 15; Madde 63B)

2.4 TFRS 15 Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Uygulama 1

Örnek 1: Bir müşteri 01.03.2017 tarihinde Cakircell isimli telekomünikasyon işletmesi ile 2 yıllık bir hizmet sözleşmesi yapmıştır. Bu sözleşme kapsamına GSM hizmetleri girmekte ve sözleşme başlangıcında müşteriye bedelsiz bir marka cep telefonu verilecektir. Sözleşme içeriğine göre, müşterinin ödemesi gereken tutar 24 ay boyunca 200 TL'dir.

İşletme bu işlemde hasılatı TFRS 15 Hasılat Standardı'na göre muhasebeleştirirken 5 aşamalı yöntemi kullanacaktır.

1.Aşama: Müşteriyle Sözleşmeyi Belirlemek

Müşteri telekomünikasyon işletmesiyle 24 aylığına GSM hizmet sözleşmesi yapmıştır. Ayrıca işletme sözleşme başlangıcında müşteriye bedelsiz bir marka ve model cep telefonu verecektir.

2.Aşama: Sözleşmedeki Performans (Edim) Yükümlülüklerini Belirlemek

Bu sözleşmede 'cep telefonu verme yükümlülüğü' ve '2 yıllık GSM hizmeti verme yükümlülüğü' olmak üzere iki performans yükümlülüğü bulunmaktadır.

3.Aşama: İşlem Fiyatını Belirlemek

Bu sözleşmeye göre işlem fiyatı, aylık 200 TL olarak 24 ay ödeme karşılığında toplamda 4800 TL olarak belirlenmiştir.

4.Aşama: İşlem Fiyatını Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerine Dağıtmak

Sözleşmede belirtilen bedelsiz olarak verilen cep telefonunu işletme tek başına 3500 TL'ye satışını yapmaktadır. Aynı zamanda sözleşmede yer alan GSM hizmetini ise cep telefonunu vermeden 90 TL'ye satmaktadır.

Bu durumda, cep telefonu verme ve 2 yıllık GSM hizmeti olan iki performans yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatları sırasıyla 3500 TL ve 2160 TL'dir. (Aylık 90 TL ve 24 ay hizmet karşılığı toplam 2160 TL'dir.)

Sözleşmedeki 4800 TL işlem fiyatı performans yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarına bağımlı olarak, her bir performans yükümlülüğüne dağıtılacaktır.

Performans Yükümlülüğü	Cep Telefonu	GSM	Toplam
Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	3500	2160	5660
Bağımsız Satış Fiyatına Göre			
Ağırlık Oranı (%)	%61.8	%38.2	%100
Hasılat	2966.4	1833.6	4800

Tablo 5: İşlem Fiyatının Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerine Dağıtılması

Bu tabloda sözleşmede yer alan işlem fiyatının performans yükümlülüklerine nasıl dağıtıldığı gösterilmiş olup, cep telefonunun ve 24 aylık GSM hizmetinin bağımsız satış fiyatları sırasıyla 3.500 TL ve 2.160 TL'dir. Satış fiyatlarının toplamı ise 5.660 TL'dir.

Bu durumda, bağımsız satış fiyatına göre cep telefonu için ağırlık oranını bulmak için bağımsız cep telefonu fiyatının toplam satış fiyatına bölünür. ($3.500/5.660=0,618$)

Aynı işlem GSM hizmeti için de yapılır. Bağımsız GSM hizmet satış fiyatı toplam satış fiyatına bölünerek hesaplanır. ($2.160/5.660=0,382$)

Bu işlemler sonucunda hasılat ise, sözleşme işlem fiyatının bu oranlar ile çarpılmasıyla hesaplanır. Sözleşme işlem fiyatı 4.800 TL olup, cep telefonu için işlem fiyatı 2.966,4 TL ($4.800 \times 0,618=2.966,4$) olurken, GSM hizmeti için ise işlem fiyatı 1.833,6 TL ($4.800 \times 0,382=1.833,6$) olarak dağıtılır.

5.Aşama: Performans Yükümlülüğü Gerçekleştiğinde/Karşılandıkça Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İşletme müşteriye cep telefonunu teslim ettiğinde 2.966,4 TL'lik hasılatı muhasebeleştirmelidir.

GSM hizmetinin hasılatını ise aylık olarak işleme alacaktır. Çünkü işletme GSM hizmetini aylık olarak vermektedir. Bu durumda, 1.833,6 TL olan hizmet fiyatını aylık olarak 76,4 TL olarak muhasebeleştirecektir. ($1.833,6/24 \text{ ay} = 76,4 \text{ TL}$)

Böylece muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleşir:

Cep telefonu satışı; işletme sözleşme başlangıcı olan 01.03.2017 tarihinde müşteriye teslim ettiğinde,

181	Gelir Tahakkukları	1236	
281	Gelir Tahakkukları	1730,4	
	600	Yurtiçi Satışlar	2966,4

Sözleşme başlangıcı olan 01.03.2017 tarihinde işletme cep telefonunu müşteriye teslimini yaptığı zaman ilgili döneme ait olan 1.236 TL'lik 10 aylık kısmı 181 Gelir Tahakkukları hesabının borç tarafına kaydı yapılır.

($2.966,4 / 24 \text{ ay} = 123,6 \text{ TL}$; $123,6 \times 10 \text{ ay} = 1.236 \text{ TL}$)

GSM hizmetinin satışı; sözleşmeye göre işletme aylık GSM hizmetini sağladığında,

120	Alıcılar	200	
	600	Yurtiçi Satışlar	76,4
		Gelir	
	181	Tahakkukları	123,6

GSM hizmet satışı yapıldığı zaman aylık sözleşme bedeli olan 200 TL 120 Alıcılar hesabının borç tarafına, GSM hizmet satış payı olan 76,4 TL ($1.833,6/24 \text{ ay} = 76,4 \text{ TL}$) 600 Satışlar hesabına alacak tarafına ve aylık cep telefon payı olan 123,6 TL ise 181 Gelir Tahakkuku hesabı alacak tarafına kaydı yapılır.

Aynı muhasebe kaydı 24 ay boyunca her ay tekrarlanır.

Cep telefonu ve GSM hizmet satışlarının muhasebeleştirilirken dikkat edilmesi gereken fark vardır. Cep telefonu sözleşme başında muhasebeleştirme işlemi yapılırken, GSM hizmetinin muhasebeleştirilmesi zaman boyunca tekrarlanır.

2.5 TMS 18 ile TFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama

Bir müşteri ile uydu hizmeti veren işletme 01.02.2018 tarihinde 6 aylık hizmet karşılığında sözleşme yapmıştır. Bağımsız satış fiyatı 320 TL olan uydu cihazı bedelsiz olarak sözleşme karşılığı verilmiştir. Müşteri uydu cihazı olmadan bağımsız satış fiyatı 160 TL olan sözleşmeye aylık 200 TL'den 6 ay boyunca ödeme yapacaktır. Muhasebeleştirme işlemini TMS 18 ile TFRS 15'i karşılaştırarak yapınız. Eğer sözleşme 01.09.2018 tarihinde yapılacak olsaydı değişen ne olurdu?

A) TMS 18'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Her ne kadar TMS 18 Standardındaki açıklamalar tekil işlemler için geçerli olsa da bazı durumlarda tek satış işlemi iki ayrı hasılat oluşturabilmektedir. Bu sebeple, işlemin özünü yansıtabilmek maksadıyla muhasebeleştirme ilkelerini işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekmektedir. Buna rağmen, birbirleriyle bağlantılı işlemler serisi bütün olarak değerlendirilmezse, ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda muhasebe ilkeleri iki ya da daha çok işleme birlikte uygulanmaktadır.

Bu örnekte, birbirleriyle bağlantılı uydu cihazı ve uydu hizmeti işlemi ayrıştırılabilen iki işlem gibi görünse de, bütün olarak değerlendirilemediğinde ticari etki anlaşılamayacağından ayrıştırma yapılamaz. TMS 18 Standardı edim yükümlülüklerinin ayrı tanımlanmasına açıklık getirmediğinden, işletme uydu cihazından elde edilen hasılatı hesaba katmadan uydu cihaz maliyetini müşteri elde etme maliyeti şeklinde kabul edecektir ve hasılatı muhasebeleştirirken sadece aylık hizmet satışından hasılat muhasebeleştirilecektir.

Bu işletmenin aylık olarak yapacağı muhasebe kaydında, sözleşmede belirtilen aylık ödeme tutarı olan 200 TL'yi şu şekilde kaydedecektir.

120	Alıcılar	XX/XX/20XX	200
	600	Yurtiçi Satışlar	200

B) TFRS 15'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi beş adımda açıklanmıştır. Bunlar;

- Müşteriyle yapılan sözleşme veya sözleşmeler belirlenir.
- Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri belirlenir.
- İşlem fiyatı belirlenir.
- İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır.
- Her bir edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilir.

1.Adım: Müşteriyle yapılan sözleşmenin belirlenmesi

Bu işletme müşteriyle 6 aylık uydu hizmet sözleşmesi yapmıştır. Ayrıca sözleşme karşılığında bedelsiz olarak uydu cihazı vermiştir.

2.Adım: Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi

Bu örnekte iki ayrı edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Birincisi; müşteriye uydu cihazı verme yükümlülüğüken, ikincisi; 6 aylık uydu hizmeti verme yükümlülüğüdür.

3.Adım: İşlem fiyatının belirlenmesi

Sözleşme uyarınca işlem fiyatı, aylık 200 TL'den 6 aylık 1200 TL'dir.

4.Adım: İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması

Sözleşme karşılığı müşteriye bedelsiz olarak verilen uydu cihazının bağımsız satış fiyatı 320 TL'dir. Aynı zamanda, işletme uydu cihazı olmadan uydu hizmetini aylık

tek başına satış fiyatı 160 TL'den 6 ay taahhülle 960 TL'ye satmaktadır. İki ayrı edimin bağımsız satış fiyatları şu şekildedir:

Uydu Cihazı: 320 TL

Uydu Hizmeti: aylık 160 TL'den 6 ay taahhüt ile $\Rightarrow 160 \times 6 = 960$ TL

*Uydu cihazının bağımsız satış fiyatına göre ağırlık oranı: $320 / 1280 = 0.25$

*Uydu hizmetinin bağımsız satış fiyatına ağırlık oranı: $960 / 1280 = 0.75$

*İndirim tutarı: $1280 - 1200 = 80$ TL

*Uydu cihazına dağıtılan indirim: $80 \times 0.25 = 20$ TL

*Uydu cihazının Hasılat tutarı: $320 - 20 = 300$ TL

*Uydu hizmetine dağıtılan indirim: $80 \times 0.75 = 60$ TL

*Uydu hizmetinin Hasılat tutarı: $960 - 60 = 900$ TL

Edim Yükümlülüğü	Uydu Cihazı	Uydu Hizmeti	Toplam
İşlem Fiyatı (TL)	0	1200	1200
Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	320	960	1280
Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oranı (%)	%25	%75	%100
Hasılat	300	900	1200

Eğer uydu cihazı ve uydu hizmeti ayrı ayrı alınmış olsaydı, uydu cihazı 320 TL'den uydu hizmeti ise 960 TL'den satın alınarak toplamda 1280 TL olarak alınacaktı. Ancak birlikte alınmasıyla işlem fiyatı 1200 TL oldu. Dolayısıyla 80 TL indirim elde edildi. Bu durumda bu indirim TFRS 15 Standardının 82.maddesi dikkate alınarak, 80 TL olan indirim tutarı uydu cihazı ve uydu hizmetinin bağımsız satış fiyatlarına dağıtılarak hasılat tutarları bulunmaktadır.

Edim Yükümlülükleri	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (TL)					
	(0)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5&6)
Uydu Cihazı	0	0	0	0	0	0
Uydu Hizmeti	0	200	200	200	200	200
Hasılatın Düzeltilmesi	300	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)
TFRS 15 Hasılat	300	150	150	150	150	150

5.Adım: Her bir edim yükümlülüğünün yerine getirildiğinde hasılatın muhasebeleştirilmesi

Uydu cihazı sözleşme başında muhasebeleştirilirken, uydu hizmeti ise 6 ay boyunca muhasebeleştirilir.

Uydu Cihazının Muhasebeleştirilmesi:

Sözleşme başında muhasebeleştirilen uydu cihazı 300 TL olarak 01.02.2018 tarihinde kaydedilir. İlgili döneme ait olan uydu cihazının 300 TL değerindeki bedel 181 Gelir Tahakkukları hesabına borç kaydedilir.

Uydu Hizmetinin Muhasebeleştirilmesi:

900 TL olan uydu hizmeti 6 ay boyunca muhasebeleştirilir. Her ay 150 TL ($900 / 6 = 150$) olarak muhasebeleştirilecektir. Bu tutarın 50 TL'lik kısmı uydu cihazına aittir. 100 TL ise Yurtiçi Satışlar hesabına aittir.

C) Sözleşmenin 01.09.2018 tarihinde yapılması:

TMS 18 ile TFRS 15 kayıtları incelendiğinde aylık yapılan raporlamalarda kar tutarında farklılık varken, uzun vadedeki kar tutarında değişiklik yoktur. Muhasebe dönemi boyunca tamamlanamayan sözleşmelerde farklılık ortaya çıkmaktadır. Eğer sözleşme tarihi 01.09.2018 olsaydı, 6 aylık sözleşmenin dört ayı dönem sonunda raporlanacaktı. (01.09.2018-31.12.2018) Buna göre 31.12.2018 tarihinde hasılat tutarı şu şekilde hesaplanır.

***TMS 18'e göre (Uydu Cihazı + Uydu Hizmeti):** $0 + (200 \times 4) = 800$ TL

***TFRS 15'e göre (Uydu Cihazı + Uydu Hizmeti):** $300 + (150 \times 4) = 900$ TL

TMS 18'e göre dönem sonunda 01.09.2018 – 31.12.2018 arası dört aylık süreçte aylık 200 TL'den toplam 800 TL hasılat kaydedilecekti.

TFRS 15'e göre ise; uydu cihazı sözleşme başında teslim edilecek olmasından dolayı 300 TL uydu cihazı payı hasılat olarak tanınacaktı. Ek olarak uydu hizmet bedeli de dönem sonuna kadar 150 TL'den 600 TL ve toplamda 900 TL olacaktı.

TMS 18 ile TFRS 15 arasındaki hasılat tutarları farklı olduğundan kar ya da kar üzerinden alınan vergi ve işletme değeri farklı olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜ KAVRAMI VE TELEKOMÜNİKASYON ŞİRKETLERİNDE HASILATIN FİNANSAL TABLOLARINA ETKİSİ

3.1 Telekomünikasyon Sektörü Tanımı ve İçeriği

Telekomünikasyon, köken olarak Fransızca ‘télécommunication’ sözcüğünden dilimize geçmiştir ve anlamı uzak iletişim demektir. ((TDK)) Telekomünikasyon sektörü ise; telefon veya internet ayırt etmeksizin küresel ölçüde iletişimi sağlayabilen şirketleri kapsamaktadır. Bu şirketler dünyanın herhangi bir yerindeki bir veriyi, dünyanın herhangi başka bir yerine gönderimini sağlayan altyapıyı oluşturmuşlardır.

Bir ülkenin kalkınma gücünün en önemli göstergelerinden biri olan telekomünikasyon sektörünün hizmet sahası internet hizmeti, uydu hizmeti, sabit hat, televizyon hizmetleri gibi hizmetlerle sınırlı kalmayıp oldukça geniştir. Ancak iletişimin en çok mobil ile sağlanıyor olması nedeniyle kablosuz iletişimin önemi ve gelişimi daha fazladır. Her sektörde olduğu gibi, telekomünikasyon sektörünün de bazı zorlukları vardır. Bunlardan en büyüğü, önemli ölçüde sermaye harcamasının yapılmasıdır. Bunun nedeni teknolojinin gelişmesiyle birlikte mobil üretim ve tüketiminin artması ve daha hızlı bağlantı taleplerine karşılık verebilmektir. Nihayetinde ise bu talebe karşılık verebilen şirketlerin gelişmişlik düzeyi artmıştır.

3.2 Telekomünikasyon Sektörünün Tarihsel Gelişimi

Günümüzde oldukça yaygın hale gelen telekomünikasyon sektörünün temeli 1840 yılına dayanmaktadır. 23 Ekim 1840 yılında Abdülmecit tarafından Postane-i Amire’nin kurulmasıyla hayata geçirilmiştir. 1855 yılında Telgraf Nezaretinin kurulmasıyla birlikte; 1871’de Posta ve Telgraf Nezaretlerinin birleştirilmesiyle Posta ve Telgraf Nezaretine dönüştürülmüştür. Bu gelişmelerin yanı sıra ilk telefon

hizmeti 1881 yılının Temmuz ayında İstanbul Soğukçeşme'deki Posta ve Telgraf Nezareti binası ile Yeni Cami postane arasına çekilen tek telli bir telefon ile sunulmuştur. (Türkiye'de Telekomünikasyon, 2020)

Türkiye'deki ilk telefon hizmetini sunma ayrıcalığını 1911 yılında 30 yıllığına İstanbul'da bir Amerikan şirketi almıştır. Bu şirket American Western Electric şirkettir. Ancak şirket 1.Dünya Savaşı zamanında devlet tarafından el konulduğundan telefon hizmetlerini 1953'e kadar İstanbul'da faaliyet göstermeye devam etmiştir. Bu şirket Cumhuriyet ilan edildikten sonra 1936 yılında 800.000 İngiliz lirası bedeliyle satın alınmıştır. (Türkiye'de Telekomünikasyon, 2020)

Cumhuriyetin ilanından sonra 1924 yılında Telgraf ve Telefon Kanunu ile Osmanlı Devletinden teslim alınan ve özel şirketler aracılığıyla yürütülen telgraf ve telefon iletişimi 1936 yılında tekrardan tanzim edilmiştir. Bu olaylar sonucunda 1936 yılında kurulan Posta ve Telgraf ve Telefon İdaresi ülke genelinde telekomünikasyon hizmetlerini sunmaya başlamıştır. 1939 yılında ise PTT İdaresi Ulaştırma Bakanlığı'na bağlanarak 1953 yılında ise iktisadi devlet teşebbüsü altında tekrardan yapılandırılmıştır. (Türkiye'de Telekomünikasyon, 2020)

1983 yılında ise başa gelen hükümetin izlediği politikaları gereğince, devletin ekonomideki bazı politikalarda kısıtlamaya gitmesine rağmen ulaşım ve haberleşme konusunda altyapı çalışmalarına oldukça yoğunluk vermişlerdir. Telekomünikasyon sektörünün oldukça gelişmesine bu dönemde yapılan çeşitli alt yapı politikaları çok etkili olmuştur. Buna bağlı olarak, 1982-1992 yılları arasında Türkiye birçok Avrupa ülkesi arasında ana hat artış hızında en yüksek gelişmeye sahip ülke olmuştur. Aynı zamanda bu yıllarda tüm dünyada telekomünikasyon sektörü gelişirken, Türkiye'de de bu sektörün büyümesinde dünyada telekomünikasyon alanında yaşanan gelişmelere PTT hızla ayak uydurmayı başarmış ve yaptığı yatırım atağı sayesinde sektörün büyümesi sağlanmıştır (Akça, 2007, s. 3).

Bu gelişmeler günümüzde de halen devam etmekte olup telekomünikasyon sektörlerinin önemi gitgide artmaktadır. Ülkemizde bu alanda hizmet veren şirketler; Turkcell, Türk Telekom ve Vodafone'dur.

Ülkemizde ilk kez cep telefonu 1991 yılında 1G teknolojisi sayesinde hayatımıza girdi. Ardından internet 1993 yılında hayatımıza girmişken, 1994 yılında ise SMS ve veri aktarımı gibi hizmetler sunan 2G teknolojisi sayesinde cep telefonuyla görüşme başlamıştır. İlk cep telefonuyla görüşme ise o dönemde başbakan olan Tansu Çiller ile cumhurbaşkanı Süleyman Demirel arasında olmuştur. İlk kez 26 yıl önce gerçekleşen bu gelişmeler 2009 yılında 3G teknolojisine 2016 yılında ise 4.5G teknolojisine geçilmesiyle devam etmiş olup 5G teknolojisinin çalışmaları yapılmaktadır. (Orta, 2020)

3.3 Telekomünikasyon Sektörünün Önemi

Telekomünikasyon, dünya çapında en hızlı gelişen ve insanların ihtiyacı olan sektörlerin başında gelen sektörlerden biridir. Çünkü insan doğası gereği birbirleriyle iletişim kurma ihtiyacı vardır. Günlük yaşantıya ek olarak, iş hayatında da işlerin daha hızlı ilerleyebilmesi açısından da önemi artmaktadır. Tüm bunlarda ilerleyen teknoloji ve bilgi gelişiminin etkisi vardır. (Kulalı,Bilir, 2010, s. v)

Telekomünikasyon sektörünün amacı; iletişim ve haberleşmeyi sağlamak ve istenilen bilgilere en kısa zamanda ulaşılabilmesini sağlamaktır.

Telekomünikasyon, bilginin aktif biçimde iletilmesi yönünden bilgi toplumunun altyapısını oluşturmasının yanı sıra telekomünikasyon sektörü katma değerın yüksek olduğu ve geleceği parlak görülen bir sektördür. (Bilgi ve İletişim Teknolojileri Özel İhtisas Komisyonu, 2007, s. 10).

3.4 Dünyada ve Türkiye’de Telekomünikasyon Sektörü ve Sektöre Ait Genel Bilgiler

Dünya genelinde nüfusun artması ve şehirleşmenin etkisiyle tüketicilerin ihtiyaçlarında gerçekleşen değişimler telekom sektörüne olan talepte günden güne artışa devam etmektedir. Teknolojideki gelişmeler ile birlikte telekomünikasyon sektörü hem büyük bir dönüşüme uğramakta hem de rekabet ortamının getirdiğı zorluklara karşı karşıya kalmaktadır. Tüketici davranışlarındaki değişimler ile mobil

artıya devam etmektedir. Teknolojideki gelişmeler ile birlikte telekomünikasyon sektörü hem büyük bir dönüşüme uğramakta hem de rekabet ortamının getirdiği zorluklara karşı karşıya kalmaktadır. Tüketici davranışlarındaki değişimler ile mobil teknolojilerdeki yenilikler dünya genelinde bilişim ve iletişim firmalarında AR-GE ve yatırım harcamalarına önem vermeyi gerektirmekle birlikte yenilikçi çözümler sayesinde yüksek gelir oluşturma durumu da sağlamaktadır. Ayrıca gelişmekte olan ekonomilerde penetrasyonun hala düşük seviyelerde bulunması sektörün potansiyelini hala yüksek tutmaktadır (KPMG, 2019, s. 3).

3.4.1 BİST’de İşlem Gören Haberleşme (Telekomünikasyon) Şirketleri

Borsa İstanbul (BİST)’ da işlem gören haberleşme sektörüne ait iki şirket bulunmaktadır. Bu şirketler;

Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.

Türk Telekomünikasyon A.Ş.’dir.

BİST’ de işlem gören Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. şirket grubunda; Kıbrıs Mobile, Superonline, Lifecell, Turkcell Bilişim gibi şirketler yer almaktadır. Türkiye’de mobil iletişim, 1994 yılı Şubat ayında Turkcell’in hizmete girmesiyle başlamış, T.C. Ulaştırma Bakanlığı ile 25 yıllık GSM lisans anlaşması imzalamıştır. 11 Temmuz 2000’de BİST ve New York Stock Exchange (NYSE) hisseleri eş zamanlı olarak işlem görmeye başlamıştır (Turkcell, 2020, s. <https://www.turkcell.com.tr/tr/hakkimizda/genel-bakis>)

BİST’ de işlem gören bir diğer şirket olan Türk Telekomünikasyon A.Ş. şirket grubunda ise TT Mobil, TTnet, TT International Telekomünikasyon, Cetel Telekom İletişim, Innova, Argela gibi şirketler yer almaktadır. Türk Telekomünikasyon A.Ş. hisseleri, Mayıs 2008 itibarıyla Borsa İstanbul’da (BİST) işlem görmekte olup, hisselerinin %55’i LYY (LYY Telekomünikasyon A.Ş.), %25’i T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ve %5’i Türkiye Varlık Fonu’na geriye kalan

%15'lik hissesi de halka arz edilmiştir (Türk Telekom, 2020, s. <https://www.turktelekom.com.tr/hakkimizda/Sayfalar/ilk-bakista-turk-telekom.aspx>).

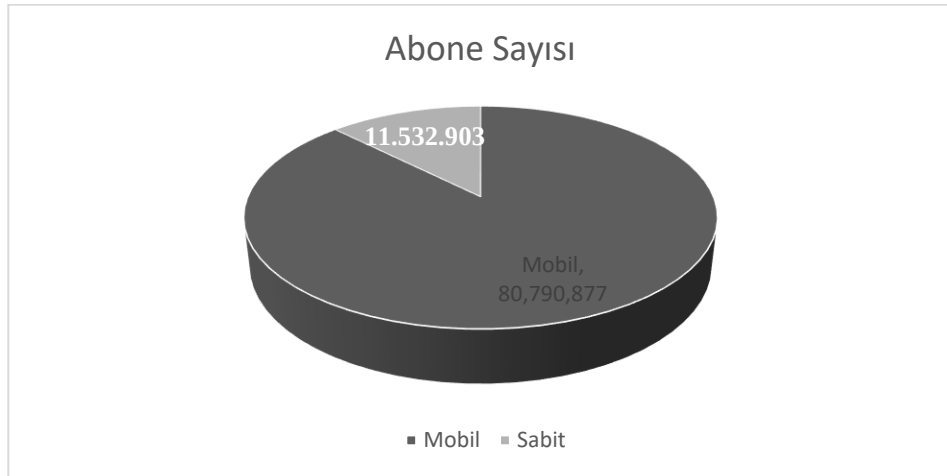
BİST' de işlem görmeyen fakat ülkemizde aynı sektörde hizmet veren bir diğer önemli telekomünikasyon şirket ise Vodafone Grub içerisinde yer alan Vodafone Telekomünikasyon A.Ş.'dir.

3.4.2 Ülkemizdeki Haberleşme Sektörü Genel Pazar Verileri

Bilgi teknolojileri ve iletişim kurumu tarafından yayımlanmış olan ve ilgili işletmecilerin kuruma göndermiş oldukları kesinleşmemiş bilgiler ışığında ülkemizde faaliyet gösteren Türk Telekomünikasyon A.Ş. grubu içerisinde yer alan TT Mobil ve Türk Telekom, Turkcell ve Vodafone işletmecilerine ilişkin abone sayıları, net satış gelirleri ve yatırım tutarlarına ilişkin genel pazar verileri bu bölüm altında değerlendirilecektir.

3.4.2.1 Abone Sayıları

2019 yılının Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) raporlarına göre, 2019 sonu itibarıyla elektronik haberleşme sektöründe çalışma gösteren işletmeci sayısı 449'dur. Sabit abone sayısı 11.532.903 iken, mobil abone sayısı 80.790.877'dir. (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK), 2019, s. 10)



2019 yılı için Turkcell şirketinin toplam abone sayısı 50,2 milyon kişi olurken, Vodafone şirketinin toplam abone sayısı 23,7 milyon kişi ve Turk Telekom şirketinin toplam abone sayısı ise 47,8 milyon kişi olmuştur.

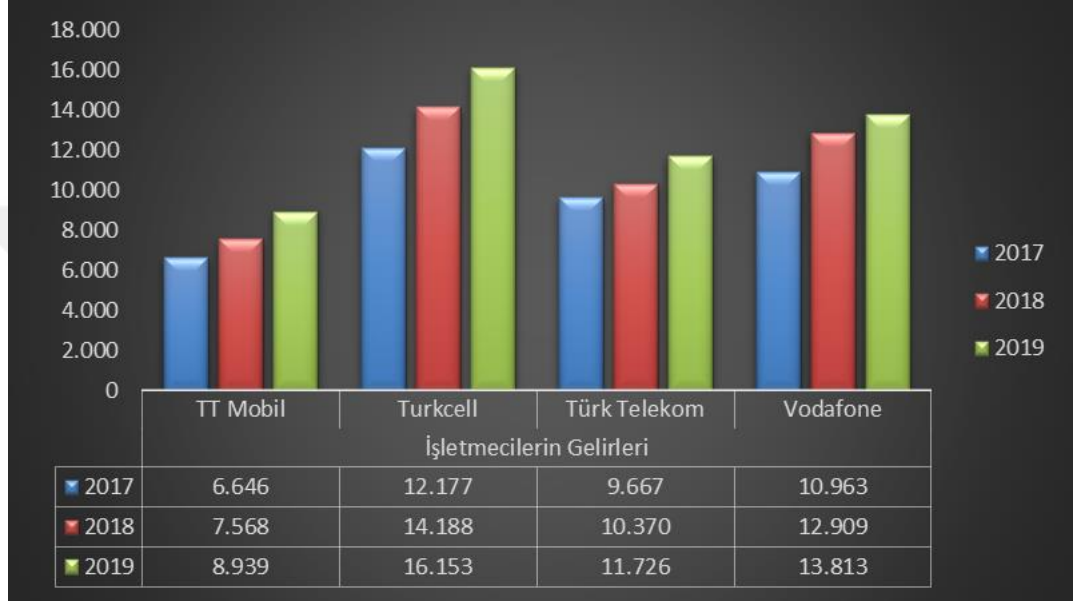
3.4.2.2 İşletmecilerin Gelirleri ve Yatırımları

Türk Telekom ve 3 diğer mobil hizmet veren telekomünikasyon şirketi 2017, 2018 ve 2019 dönemlerine ait yıllık net satış gelirleri ve yapmış oldukları yatırımlara ait finansal bilgiler aşağıdaki gibidir.

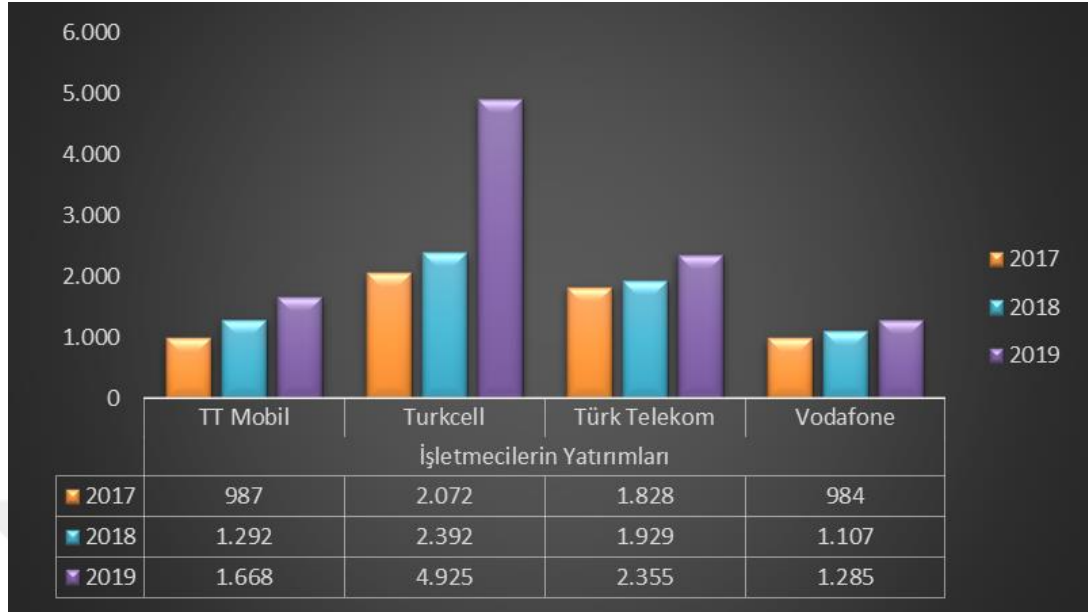
	2017	2018	2019
İşletmecilerin Gelirleri	39.452.570.626	45.034.299.065	50.632.331.847
TT Mobil	6.645.526.224	7.567.699.295	8.938.985.623
Turkcell	12.176.754.583	14.188.307.033	16.153.497.422
Turk Telekom	9.667.090.166	10.369.769.362	11.726.372.626
Vodafone	10.963.199.653	12.908.523.375	13.813.476
İşletmecilerin Yatırımları	5.870.778.122	6.719.848.293	10.232.824.982
TT Mobil	986.850.087	1.292.428.576	1.668.144.899
Turkcell	2.072.239.104	2.391.654.631	4.924.633.216
Turk Telekom	1.827.515.219	1.929.095.053	2.354.748.379
Vodafone	984.173.712	1.106.670.033	1.285.298.488

(Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, 2019, s. 24)

Türk Telekom ve 3 diğer mobil hizmet veren telekomünikasyon şirketinin 2018 yılındaki geliri bir önceki yıla göre %14 artarak 45 milyar TL civarı olurken, 2019 yılındaki geliri bir önceki yıla göre %12,4 artarak 50 milyar TL civarında olmuştur. Ancak şirket bazında baktığımızda en yüksek gelir artışı 2018 yılında %17.74 oranla Vodafone olurken, 2019 yılında ise %18,2 oranla Türk Telekom olmuştur.



Türk Telekom ve diğer üç büyük mobil hizmet sunan telekomünikasyon şirketlerinin yatırımları incelendiğinde; bu şirketlerin toplam yatırımı 2018 yılında bir önceki yıla göre %14.4 artarken, 2019 yılında ise bir önceki yıla göre %52.2 oranında arttığı görülmüştür.



Yeni hasılat standardı olan TFRS 15, telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için muhasebeleştirme konusunda farklı yaklaşımlar ortaya koyduğundan 5 aşamalı modelin uygulanmasında farklılıklara sebep olmuştur. En temel farklılığının müşterilerle yapılan sözleşmelerin her birinin ayrı olarak muhasebeleştirilmesidir.

3.5 Telekomünikasyon Sektörüne ait Hasılat Kalemleri ve Açıklaması

Şirketler her ne kadar aynı sektör içerisinde yer alsalar da farklı kriterlere sahip olduğundan dolayı ayrı olarak ele alınacaktır. Bunlar alt başlıklarda ayrı olarak açıklanacaktır.

3.5.1 Türk Telekom Hasılat Kalemleri

Sabit Gelirler: Telekomünikasyon hizmetlerinden elde edilen bazı gelirler hizmet sağlanır sağlanmaz kaydedilmektedir. Bunlar; şebeke erişimi, lokal kullanım, altyapı kiralalamaları, yerel ve uluslararası uzun mesafe erişimleridir. Farklı özellik olarak değerlendirilebilen bağlantı ücretleri de hasılat olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

Bağlantı ücretlerinin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için, ürün ya da hizmet transferinin sağlanması yerine ilgili telekomünikasyon şirketlerin kendi şebekesinin bir uzantısı ya da iyileştirme maksadıyla yapılan faaliyetler olması gerekmektedir. Farklı nitelikte görülen bağlantı ücretleri, bağlantı hizmetini verdiği an gelir olarak kaydederken, maliyetleri de gider olarak kaydetmektedir.

Mobil Gelirler: Bu gelir içeriğinde; iletişim ve alınan trafik gelirleri, uluslararası dolaşım hizmetinden sağlanan gelirler, katma değerli hizmetlerden sağlanan gelirler ve hizmetin verildiği an gelir olarak kaydedilen aylık ücretler yer almaktadır. Telekomünikasyon şirketleri, içerik gelirlerinin kaydını ilgili telekomünikasyon şirketi ile katma değer hizmet sağlayıcıları arasında imzalanan anlaşmaya göre yapar. Abonelerden elde edilen gelirlerin brüt olarak gösterilmesinin ve içerik sağlayıcılarına ödenen kısmın faaliyet gideri olarak yansıtılmasının sebebi ilgili telekomünikasyon şirketinin ana hizmet sağlayıcısı olmasındandır.

Ekipman Satış Gelirleri: Telefon cihazı, modem ve diğer şebeke ekipmanların satış gelirleri ekipman satış gelirleri içerisinde yer alır. Hasılatın kaydı ise bu ekipmanların kontrolünün müşteriye devriyle gerçekleşir. Paket olarak satışı yapılan mal veya hizmetlerin hasılatının muhasebeleştirilmesi, söz konusu mal veya hizmetin farklı nitelikte değerlendirildiği zaman yapılır. Bir pakette farklı nitelikte görülen mal ve hizmetlere sözleşme bedeli tek başına satış fiyatları dikkate alınarak dağıtılırken, tek başına satış fiyatı ise ilgili şirketin bu mal veya hizmetleri tek başlarına sattığı liste fiyatlarını dikkate alınarak belirlenir. Tek başına satışı mümkün olmayan mal ve hizmetler için ise beklenen maliyet ve kar marjı yaklaşımının tahmin edilmesiyle tek başına satış fiyatları belirlenir. Bu içerikle oluşan ekipman gelirleri diğer gelirler olarak kaydedilirken, ürün ve hizmetlerin maliyeti ise ilgili hasılatın kaydedildiği an gider olarak kaydedilmektedir.

TV Gelirleri: Sözleşme kapsamındaki TV aboneliği gelirleri aylık olarak hizmetin verilmesi neticesinde fatura düzenlenmek suretiyle kayıtlara alınmaktadır. Ayrıca talebe bağlı film kiralama hizmeti verildiğinde kiralama aşamasında; reklam hizmeti verilmesinde ise reklamın yayımlanmasıyla muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

(Türk Telekomünikasyon 2019 Faaliyet Raporu, 2020, s. 40-41)

3.5.2 Turkcell Hasılat Kalemleri

Telekomünikasyon Gelirleri: Faturalı ya da faturasız hatlardan elde edilen konuşma, data ve kısa mesaj servisinin de içinde bulunduğu katma değerli GSM hizmetleri ile sabit telefon hizmetlerinden elde edilen gelirleri kapsamaktadır.

Cihaz Gelirleri: Cep telefonu, modem gibi cihazların satışı sonucu elde edilen gelirler cihaz gelirleri dâhilindedir.

Çağrı Merkezi Gelirleri: Çağrı merkezi hizmetleri sonucu elde edilen gelirleri kapsayan gelir türüdür. Bu gelirler, çağrı merkezi hizmeti sunulduğu an gelir olarak kaydedilir.

Sabit Ücret Gelirleri: Faturalı hatlar için geçerli olan bu gelir türü, kullanımına bakılmaksızın sabit fatura olarak kaydedilmektedir. Fatura edildiği anlarda gelir olarak kaydedilmektedir.

Şans Oyunları Gelirleri: Spor yarışmaları odaklı sabit olasılıklı şans oyunlarının başbayiliği ve ortak şans oyunları merkezi sisteminin işletilmesi karşılığında elde edilen komisyonlardan oluşan gelirlerdir. Türkiye’de faaliyeti Inteltek göstermektedir. Oyunların oynanmasıyla ilgili tüm hizmetler sunulduğu tarihte elde edilen gelirler hasılat olarak kaydedilir.

(Turkcell 2019 Faaliyet Raporu, 2019, s. 196-197)

Tablo 9: Telekomünikasyon Sektörüne Ait Hasılat Kalemleri

KALEMLER	İÇERİK
Sabit Gelirler	✓ Şebeke Erişimleri ✓ Lokal Kullanım ✓ Altyapı Kiralamaları ✓ Yerel ve Uluslararası Mesafe Erişimleri
Mobil Gelirler	✓ İletişim ve alınan trafik gelirleri ✓ Uluslararası Dolaşım Hizmetinden Gelirler ✓ Katma değerli hizmetlerden sağlanan gelirler ✓ Hizmetin verildiği an gelir kaydedilen aylık gelirler
Ekipman Satış Gelirleri	✓ Telefon Cihazı ✓ Modem ✓ Diğer Şebeke Ekipmanları
TV Gelirleri	✓ TV aboneliği gelirleri
Telekomünikasyon Gelirleri	✓ Faturalı ya da faturasız hatlardan elde edilen konuşma gelirleri ✓ Data ve kısa mesaj servisinden elde edilen GSM hizmetleri gelirleri ✓ Sabit telefon hizmetleri
Çağrı Merkezi Gelirleri	✓ Çağrı merkezi hizmetinden sağlanan gelirler
Sabit Ücret Gelirleri	✓ Faturalı hatlar için geçerli gelir
Şans Oyunları Gelirleri	✓ Spor müsabakalarına dayalı şans oyunlarına bağlı gelirler

3.6 TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkisi

Altyapı yatırımı olarak telekomünikasyon, gün geçtikçe ekonomik kalkınma için önemli bir bileşendir. Dünya’da meydana gelen küreselleşme ve teknolojik gelişmeler bu sektörün nitelik ve niceliğini artırmıştır. Telekomünikasyon artık sadece bir yerden bir yere kesintisiz iletişim için değil, aynı zamanda şirketler arası rekabet ve avantajı sağlamak için de kullanılır. (Giray, 2003, s. 192)

TFRS 15'e geçişin her işletme üzerindeki etkisi farklı olmuştur. Bazı işletmeler için hasılat finansal tablolara yansıtılırken önemli değişikliklere yol açarken, bazı işletmeler için ise sadece dipnotlarda yapılacak birkaç ilave açıklama ile sınırlı kalmıştır. Bu sebeple, etkiler değerlendirilirken işletme bazında değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin; bir perakende ya da enerji sektöründe etkisi düşükken, yazılım veya otomotiv gibi sektörlerde etkisi yüksek olabilmektedir. (şAVLI, 2016) Bu sebeple içinde bulunduğu karmaşık yapısından dolayı en çok etkiye sebep olacağı sektörlerden biri de telekomünikasyon sektörüdür. TFRS 15 Standardının telekomünikasyon sektörü üzerinde etki edeceği bazı konular şunlardır:

- Sübvansiyonlu telefonlar,
- Portföy muhasebesi,
- Çok kullanıcılı planlar,
- Bir st pakete geçiş hakları,
- Kurulum ya da montaj hizmetleri için alınan ve iade edilemeyecek cretler,
- Tek seferlik krediler ve müşterileri elde tutmak için verilen iskontolar,
- deme süresi bir yıldan uzun sözleşmeler,
- Endirekt kanal satışları,
- Komisyonlar ve diğer sözleşme giderleri,
- Geçiş seçenekleri. (KPMG, 2017)

3.7 TFRS 15'e Geçişin Türk Telekom Finansal Tablolarına Etkisi

Türk Telekomünikasyon Anonim şirketi ve Bağlı Ortaklıkları (TT Grup) TFRS 15 standardını ilk olarak 1 Ocak 2018 itibariyle kümülatif etki yöntemini kullanarak öz kaynakların açılış bakiyesini düzeltme yoluyla uygulamaya başlamıştır. nemli değişikliklerin ayrıntısı ve bunların nicel etkileri aşağıda açıklanmıştır. (KPMG, 2019, s. 13)

3.7.1 Kampanyalı ekipman satış geliri ve bağlantı ücretlerinin TFRS 15 kapsamında finansal tablo kalemleri üzerindeki etkisi

TFRS 15'in uygulanmasıyla farklı nitelikte olarak değerlendirilen ekipman veya bağlantı ücretlerine, sözleşme bedelinin daha az bir kısmı hasılat olarak dağıtılması ve farklı özellikte ölçümlendirilemeyen bağlantı ücretlerine sözleşme bedelinden herhangi bir dağıtım yapılamaması TFRS 15'e göre hasılatın TMS 18'e göre daha sonra kayıtlara alınmasına neden olmuş ve bu durum hem hasılat hem de gelir tahakkukları kaleminde azalmaya neden olmuştur. (KPMG, 2019, s. 14)

<i>Etkilenen Finansal Tablo</i>	<i>Etkilenen Finansal Tablo Kalemi</i>	<i>TFRS 15 Öncesi Bakiye</i>	<i>Düzeltilme</i>	<i>TFRS 15 Sonrası Raporlanan Bakiye</i>
<i>Konsolide Finansal Durum Tablosu</i>	Ticari ve Diğer Alacaklar	5.402.877	-18.165	5.384.712
<i>Konsolide Finansal Durum Tablosu</i>	Ertelenmiş Gelirler	818.493	289.935	1.108.428
<i>Konsolide Kar Zarar Tablosu</i>	Hasılat	20.460.694	-29.794	20.430.900

Finansal ve Diğer Alacaklar; işletmenin 1 yıl içinde paraya dönüştüreceği öngörülen kalemi ifade eder. Finansal tablolara ilk alınış zamanı ise, ilk defa oluştukları andır. Bunun dışındaki diğer finansal varlıklar ve finansal yükümlülükler ilgili Grup sözleşme hükümlerine taraf olduğu zaman muhasebeleştirilir. (Telekom, 2018)

Ertelenmiş Gelirler; henüz satılmayan ve gerçekleştirilmeyen mal veya hizmetlerden alınan parayı ifade eder. Grubun ifade ettiği kalem; ağırlıklı olarak faturalanmış fakat henüz kullanılmayan dakikaların TFRS 15'e göre toplam sözleşme bedelinin tüm mal veya hizmetlere tek başına satış fiyatı temel alınıp dağıtılması sonucunda oluşan

ertelenmiş aylık sabit ücretlerden ve şirketin vazgeçilmez kullanım hakkı sözleşme tutara karşılık gelmektedir. (Telekom, 2018)

Hasılat: grubun hasılat kaleminin içeriğinde sabit ve mobil telekomünikasyon hizmetleri, ekipman satış gelirleri, TV abonelikleri bulunmaktadır.

3.7.2 Abone edinim ve tutma maliyetlerinin TFRS 15 kapsamında finansal tablo kalemleri üzerindeki etkisi

TMS 18'e göre konsolide kar veya zarar tablosuna yansıtılarak muhasebeleştirilen müşteri edinme ve tutma faaliyetleri sırasında oluşan komisyon ve primlerini kapsayan abone edinim maliyetleri TFRS 15'e göre maddi olmayan duran varlıklar altında ve müşteri edinim maliyetleri abone ömrü boyunca, abone tutma maliyetleri ise yenileme dönemi boyunca olmak üzere amortismanına tabi tutularak pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinde muhasebeleştirilmektedir. (KPMG, 2019, s. 15)

Etkilenen Finansal Tablo	Etkilenen Finansal Tablo Kalemi	TFRS 15 Öncesi Bakiye	Düzeltilme	TFRS 15 Sonrası Raporlanan Bakiye
<i>Konsolide Finansal Durum Tablosu</i>	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.713.757	1.024.338	9.738.095
<i>Konsolide Kar Zarar Tablosu</i>	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-2.591.120	181.135	-2.409.985
<i>Konsolide Nakit Akış Tablosu</i>	Amortisman ve İtfa Gideri İle İlgili Düzeltmeler	3.237.624	480.139	3.717.763
<i>Konsolide Nakit Akış Tablosu</i>	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	-3.404.033	-661.273	-4.065.306

Maddi Olmayan Duran Varlıklar; grubun duran varlıkları genel olarak maddi olmayan duran varlıkları ifade etmektedir. Satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ilk olarak maliyet bedelleri üzerinden kayda alınır. (Telekom, 2018)

3.7.3 Önemli finansman bileşeninin TFRS 15 kapsamında finansal tablo kalemleri üzerindeki etkisi

TMS 18'e göre önceki dönemlerde muhasebeleştirilmeyen önemli finansman bileşeni TFRS 15 kapsamında, sözleşme bedeli finansman bileşenini kapsayacak şekilde düzeltilmiş ve kar veya zarar tablosunda müşterilerden elde edilen hasılatı ayrıştırlarak finansman giderleri içerisinde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. (KPMG, 2019, s. 15)

<i>Etkilenen Finansal Tablo</i>	<i>Etkilenen Finansal Tablo Kalemi</i>	<i>TFRS 15 Öncesi Bakiye</i>	<i>Düzeltilme</i>	<i>TFRS 15 Sonrası Raporlanan Bakiye</i>
<i>Konsolide Finansal Durum Tablosu</i>	Ertelenmiş Gelirler	818.493	289.935	1.108.428
<i>Konsolide Kar Zarar Tablosu</i>	Finansman Gelirleri / (Giderleri), Net	-6.432.310	-17.510	-6.449.820

Finansman Gelirler / Giderler; faiz gelir ve giderleri, işlem maliyetleri, bono kupon ödemeleri, kar veya zararda muhasebeleştirilen finansal riskten korunma araçlarına ait gider ve gelirler, finansal varlık ve yükümlülüklerin üzerinden kur farkı gelir ve giderleri grubun finansman gelir ve giderler kapsamındadır. (2018 Faaliyet Raporu, s. 271)

3.7.4 TFRS 15'in finansal analiz türlerinden “oran analizi” üzerindeki etkisi

TFRS 15'in 2018 sonu faaliyet oranları üzerindeki etkisi aşağıda gösterilmiştir.

Faaliyet Oranları	Formülü	TFRS 15 Öncesi	TFRS 15 Sonrası	Toplam Artış/Azalış
<i>Alacak Devir Hızı</i>	Kredili Net Satışlar / Ortalama Ticarî Alacaklar	0,8825	0,8831	0,07%
<i>Ortalama Tahsil Süresi</i>	360 / Alacak Devir Hızı	407,94	407,66	-0,07%
<i>Maddî Duran Varlıklar Devir Hızı</i>	Net Satışlar / Net Maddî Duran Varlıklar	1,43	1,44	0,15%
<i>Stok Devir Hızı</i>	Satışların Maliyeti / Ortalama Stok	49,69	49,69	0,00
<i>Stok Değişim Süresi</i>	360 / Stok Devir Hızı	7,25	7,25	0,00
<i>Aktif Devir Hızı</i>	Net Satışlar / Aktif Toplamı	0,56	0,58	3%
<i>Ticarî Borç Devir Hızı</i>	Satışların Maliyeti / Ortalama Ticarî Borçlar	2,84	2,53	-11%

TFRS 15'in 2018 sonu karlılık oranları üzerindeki etkisi aşağıda gösterilmiştir.

<i>Karlılık Oranları</i>	<i>Formülü</i>	<i>TFRS 15 Öncesi</i>	<i>TFRS 15 Sonrası</i>	<i>Toplam Artış/Azalış</i>
<i>Malî Rantabilite</i>	Net Kâr / Ortalama Öz Sermaye	-0,27	-0,19	0,30
<i>Ekonomik Rantabilite</i>	Vergi ve Faiz Önceki Kâr / Pasif Toplamı	0,12	0,12	0,62
<i>İş Hacmi Rantabilitesi</i>	Faaliyet Kârı / Net Satışlar	0,22	0,22	3,56%
<i>Brüt Satış Rantabilitesi</i>	Brüt Satış Kârı / Net Satışlar	0,45	0,45	-0,18
<i>Dönen Varlık Rantabilitesi</i>	Net Kâr / Dönen Varlıklar	-0,14	-0,13	-0,07

3.8 TFRS 15'e Geçişin Turkcell Finansal Durum Tablolarına Etkisi

Turkcell şirketi genel olarak telekomünikasyon hizmeti vermektedir. Ürün ya da hizmetler müşterilere tekil veya çoklu olarak satışa sunulmaktadır. Bu işlemler yapılırken hasılat finansal tablolara alınırken yeni standart TFRS 15 uygulanır. Yeni standart, mevcut TFRS'nin hasılat ile ilgili tüm standart ve yorumların yerini almıştır. Şirket, TFRS 15 Standardını 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren ilk defa uygulamasının kümülatif etkiyle geriye dönük uygulanmıştır.

3.8.1 TFRS 15 Standardının Konsolide Finansal Tablosuna Etkisi

ETKİ ETTİĞİ KALEM	TFRS 15 Öncesi	Düzeltilme	TFRS 15 Sonrası	Etki ettiği oran (%)
<i>Ticari Alacaklar</i>	3.223.265	8.186	3.231.451	0,25
<i>Peşin Ödenmiş Giderler (Dönen Varlıklar)</i>	309.861	(137.997)	171.864	(44,5)
<i>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	9.322.691	1.059.866	10.382.557	11,3
<i>Peşin Ödenmiş Giderler (Duran Varlıklar)</i>	328.793	(10.849)	317.944	(3,3)
<i>Ertelenmiş Gelirler (KVY)</i>	246.753	17.951	264.704	7,2
<i>Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler</i>	15.844	1.786	17.630	11,2
<i>Ertelenmiş Gelirler (UVY)</i>	105.384	28.711	134.095	27,2
<i>Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü</i>	668.506	193.854	862.360	28
<i>Geçmiş Yıllar Karları</i>	8.808.230	530.022	9.338.252	6

Ticari alacaklar; maliyet değerlerinden kalıcı değer kayıpları çıkarıldığında ortaya çıkan sonuçtur. (Turkcell Faaliyet Raporu, 2018)

Peşin Ödenmiş Giderler; verilen avanslardan ve diğer peşin ödenmiş giderlerden oluşmaktadır. (Turkcell Faaliyet Raporu, 2018)

Ertelenmiş Gelirler; grup bu kalemi kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere iki ayrı şekilde incelemiştir. Kısa vadeli ertelenmiş gelirler; ön ödemeli aboneler tarafından nakit olarak ödenip satın alındığı halde hala kullanımda olmayan sözleşme yükümlülüklerinden oluşmaktayken, uzun vadeli ertelenmiş gelirler; fiber altyapı kiralama, ertelenmiş telekomünikasyon kapasite gelirleri, Turkcell Superonline

abone aktivasyon gelirleri ve diğer uzun vadeli sözleşme yükümlülüklerinden oluşmaktadır. (Turkcell Faaliyet Raporu, 2018)

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü; varlıkların ve borçların finansal tablolarda gösterilen değerleriyle yasal vergi matrahı hesabında dikkate alınan tutarları arasında oluşan geçici farklılıkların bilanço yöntemine göre vergi etkilerinin hesaplanmasıyla belirlenmiştir. (Turkcell Faaliyet Raporu, 2018)

Yukarıda TFRS 15 Standardının etki ettiği kalemler etki öncesi ve sonrası olarak tabloya dökülmüştür.

TFRS 15 Standardı bazı kalemlerde olumlu bir etki göstermişken, bazı kalemlerde ise olumsuz bir etki göstermiştir. Örneğin; dönen varlıklar içerisinde yer alan peşin ödenmiş giderler kalemi 0,44 oranında negatif bir etki gösterirken, duran varlıklar içerisinde yer alan peşin ödenmiş giderler kalemi 0,32 oranında negatif bir etki göstermiştir.

TFRS 15 Standardı diğer kalemlerde pozitif bir etkiye sahiptir.

3.8.2 TFRS 15 Standardının Konsolide Kar/Zarar Tablosuna Etkisi

ETKİ ETTİĞİ KALEM	TFRS 15 Öncesi	Düzeltilme	TFRS 15 Sonrası	Etki ettiği oran
<i>Hasılat</i>	20.368.689	(18.132)	20.350.557	(0.08)
<i>Finans Sektörlü Faaliyetlerden Hasılat</i>	941.610	308	941.918	0.03
<i>Satışların Maliyeti</i>	(13.456.001)	(329.447)	(13.785.448)	0.02
<i>Brüt Kar</i>	7.493.753	(347.271)	7.146.482	(0.04)
<i>Pazarlama Giderleri</i>	(2.149.924)	523.210	(1.626.714)	(0.24)
<i>Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri</i>	197.487	(38.015)	159.472	(0.19)
<i>Ana Ortaklık Payları</i>	1.883.141	137.924	2.021.065	0.07

Hasılat: bir işletmenin bir müşteriye ürün veya hizmet sunumu karşılığındaki edinimi dikkate alarak hesaplanmakta olup, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde ya da getirildikçe karşılık gelen değeri finansal tablolara kaydeder.

Satışların Maliyeti: amortisman ve itfa payı, hazine payı, araştırma masrafları, ara bağlantı giderleri, personel giderleri, satılan mal maliyeti, frekans giderleri, radyo giderleri, finans sektörü faaliyetleri maliyeti, transmisyon giderleri, evrensel hizmet fonu, uluslararası dolaşım giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, faturalama ve arşivleme giderlerini kapsamaktadır.

3.8.3 Yıllara Göre Hasılatın Değişimi

YIL	HASILAT TUTARI	Hasılat Tutarındaki Değişim
2016	14.100.863 TL	$(14.100.863 - 12.769.415) / 12.769.415 = 0,10$
2017	17.026.401 TL	$(17.026.401 - 14.100.863) / 14.100.863 = 0,21$
2018	20.173.354 TL	$(20.173.354 - 17.026.401) / 17.026.401 = 0,18$
2019	23.996.262 TL	$(23.996.262 - 20.173.354) / 20.173.354 = 0,19$

2016 ve 2017 yıllarında hasılatta TMS 18 uygulanırken, 2018 ve 2019 yıllarındaki hasılat hesaplamasında güncelleştirilen TFRS 15 Standardı uygulanır.

2016 ve 2017 yıllarında uygulanan TMS 18 Standardında hasılat; gerçeğe uygun değeriyle fiyatlandırılan telekomünikasyon gelirleri hizmetler satışa sunulduğunda kaydedilirken, 2018 ve 2019 yıllarında uygulanan TFRS 15 Standardında hasılat; birden fazla unsuru olan sözleşmeler paket olarak değerlendirilir ve her bir unsurun gerçekleşmesi şartıyla ayrı olarak muhasebeleştirilir.

2018 yılında ilk kez uygulanan TFRS 15 Standardı; şirket geriye dönük olarak kümülatif etkiyle uygulamıştır. İlk kez uygulanma sonucu oluşan kümülatif etki fark düzeltilmesi olarak 1 Ocak 2018'de geçmiş yıllar karları içinde muhasebeleştirilmiştir. Önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler düzenlenmemiştir. (Turkcell Faaliyet Raporu, 2018)

TFRS 15 Standardının uygulandığı yıllar ile uygulanma öncesi yıllar arasındaki hasılat tutarları arasında farklar oluşmaktadır. Bu farkın sebebi TFRS 15 Standardının yayınlanmasıyla birlikte bazı standartlar yürürlükten kaldırılmıştır. Bu standartlar; TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri, TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam

Hizmetleri için Takas İşlemleridir. Bu işlemlere bağlı olarak oluşan farklılığın sebebi, hasılatı oluşturan kalemlerde meydana gelen değişimlerdir. Hasılatı oluşturan bu kalemler; sabit gelirler, mobil gelirler, ekipman satış gelirleri, televizyon gelirleri, cihaz gelirleri, çağrı merkezi gelirleri, şans oyunları gelirleridir.

3.9 TFRS 15 Hasılat Standardının Yurtdışındaki Telekomünikasyon Şirketlerinin Finansal Tablolarına Etkisi

TFRS 15 Standardının yurtdışındaki telekomünikasyon şirketlerinin finansal tablolarına nasıl bir etki ettiğini Vodafone İngiltere'nin finansal tablosundan yararlanarak göreceğiz.

Vodafone İngiltere finansal tablosuna baktığımızda TFRS 15 standardının 01 Nisan 2018 tarihinde kabul edildiği görülmektedir. 31 Mart 2019 Konsolide Finansal tablosu ise TFRS 15 standardına göre hazırlanmıştır. TFRS 15 Standardına göre hazırlanan finansal tablolarda standardın finansal tablolara etkileri dipnotlarda açıklanmış, karşılaştırmalı dönemler yeniden düzenlenmemiş, birincil konsolide finansal tablolar arasında farklılıklar ise UFRS 15'e göre ve Grubun önceki gelir muhasebesi politikası uyarınca karşılaştırılabilirliği sağlanmış (UMS 18 “Gelir”) ve etkiler açıklanmıştır.

Grup, TFRS 15 Standardının Konsolide Finansal Tablolara kümülatif geriye dönük etkisini, standardı benimsediği tarihte Öz kaynaklarda düzeltme olarak finansal tablosuna yansıtmıştır.

Konsolide Finansal Durum Tablosu	31 Mart 2018	IFRS 9'un Etkisi	IFRS 15'in Etkisi	1 Nisan 2018
	€m	€m	€m	€m
<i>Duran Varlıklar</i>				
<i>İştiraklerdeki ve ortak girişimlerdeki yatırımlar</i>	2,538	-	227	2,765
<i>Ertelenmiş vergi varlıkları</i>	26,200	50	(699)	25,551
<i>Ticari ve diğer alacaklar</i>	4,026	(21)	851	4,856
<i>Sözleşme Varlıkları</i>	350	(7)	500	843
<i>Ertelenmiş Edinim Maliyetleri</i>			340	340
<i>Tamamlama Maliyetleri</i>			11	11
	107,660	17	379	108,056
<i>Dönen Varlıklar</i>				
<i>Stok</i>	581	-	39	620
<i>Ticari ve Diğer Alacaklar</i>	9,975	(220)	2,349	12,104
<i>Sözleşme Varlıkları</i>	2,257	(64)	1,209	3,402
<i>Ticari Alacaklar</i>	4,967	(156)	-	4,811
<i>Ertelenmiş edinim maliyetleri</i>	-	-	1,097	1,097
<i>Tamamlama Maliyetleri</i>			43	43
	24,431	(220)	2,388	26,299
<i>Toplam varlıklar</i>	145,611	(203)	2,767	148,175
<i>Öz kaynak</i>				
<i>Birikmiş Kayıplar</i>	(106,695)	(224)	2,457	(104,462)

<i>Kaynakların Sahibiyle İlişkilendirilen Toplam</i>	67,640	(197)	2457	69,900
<i>Kontrol Gücü Olmayan Yatırımlar</i>	967	(5)	81	1,043
<i>Kontrol Gücü Olmayan Toplam Paylar</i>	967	(5)	81	1,043
<i>Toplam Öz sermaye</i>	68,607	(202)	2,538	70,943

Tablo 10: Vodafone 1 Nisan 2018 Konsolide Finansal Durum Tablosu

Vodafone İngiltere TFRS 15 Standardına geçişle birlikte 1 Nisan 2018 tarihinde TFRS 15 etkilerini kümülatif geriye dönük yöntem olarak finansal tablosunda düzenlemiştir. Bu uyumlaştırma işlemleriyle ekipman ve hizmet gelirinin tahsisi ve muhasebeleştirme zamanlamasında bazı değişiklikler yapılmıştır. Örneğin; sözleşme varlıkları 1 Nisan'da 6 milyon Euro azalmış, sözleşme yükümlülükleri 100 milyon Euro azalmış ve net ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise 20 milyon Euro artmıştır. UFRS 15'in benimsenmesiyle birlikte öz kaynak 74 milyon Euro artarak 2,464 Milyon Euro'dan 2.538 Milyon Euro'ya yükselmiştir ve Özkaynaklar içerisinde yer alan dağıtılmamış karlar da 2,5 Milyon Euro artışa neden olmuştur.

Finansal tabloya etki eden bu düzeltme işlemlerinin etkileri dip notlarda açıklanmıştır. UMS 18 Standardında yükümlülükler için bedelsiz cep telefonu ve bedelsiz modem ve benzeri gelirler ek mal veya hizmet teslimatı olmaksızın sözleşme bedeli ile sınırlandırılmaktaydı. Örneğin; sözleşme bedelsiz bir cep telefonu ve internet hizmeti içeriyorsa cep telefonu için bir gelir kaydı oluşturulmadan, bedelsiz ekipman gider olarak kayıt yapılıyor sözleşme bedeli döneminde gelir kaydı ile resmi defterlerde muhasebeleştiriliyordu. Ancak TFRS 15 Standardının benimsenmesiyle birlikte bu anlayış ortadan kalkmış olup, bahsi geçen ek mal veya hizmetler müşteriye devir olunmasıyla gelir olarak kayıtlara alınmış, sözleşme geliri dönemlerinde muhasebeleştirilmiş ve ekipmana tahsis edilen gelir artmıştır.

Öz kaynaklarda artışa neden olan bir diğer düzeltme işlemi ise Sözleşme Edinme Maliyetleri hesabından kaynaklanmıştır. UMS 18 standardında müşteri edinme maliyetleri sözleşmenin gerçekleşmesiyle hasılat kaydının içerisinde yer alıp, ek mal ve hizmetleri ise direkt gider olarak kayıtlara geçmekteyken TFRS 15 Standardının benimsenmesiyle birlikte bu maliyetler direkt gider olarak kayıt edilmeyip ilgili sözleşme sürecinde dönemsel olarak itfa edilmiştir. Bu nedenle finansal tablolara ertelenmiş sözleşme maliyetleri olarak geçmiştir.

Yerine getirme maliyetleri ise Vodafone tarafından çok fazla değişikliğe uğramadan TFRS 15 Standardı uyarınca ertelenmiş yerine getirme maliyetleri olarak kayıtlarda düzeltilmiştir. Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, ilgili bir yükümlülüğün hasılatının muhasebeleştirilmesinden önce gerçekleştiğinde ve bu Grubun bir yükümlülüğü yerine getirme kabiliyeti ve geri kazanılmasının beklenmesi durumunda, bu maliyetler finansal durum tablosuna yerine getirme maliyeti olarak kaydedilir. İlgili yükümlülüğün yerine getirilmesi sırasında hasılatın muhasebeleştirilmesi doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, satın alma için personele veya aracılara ödenecek belirli komisyonlar dâhil olmak üzere bir sözleşme edinmenin doğrudan ve artan maliyetleri gibi... İlgili ödeme yapıldığında finansal durum tablosunda sözleşme edinme maliyeti varlıkları olarak muhasebeleştirilir ve yükümlülük kaydedilir. Maliyetler, ilgili hasılatın finansal tablolara alınması beklenen hasılatın muhasebeleştirilmesi paralelinde gider olarak muhasebeleştirilir. Grup; yeni komisyonlar sözleşme yenilemesinde ödeneceğinden bu genellikle müşteri sözleşme süresinin üzerindedir. Temsilcilere ödenecek belirli tutarlar muhasebeleştirilen gelirden düşülür.

Vodafone Finansal Raporuna bakıldığında dipnotlarında IAS 18 Standardı muhasebe politikası ve TFRS 15 Standardı muhasebe politikaları açıklanmıştır. Vodafone'nun her iki standart için uygulamış olduğu muhasebe politikalarının karşılaştırmasını yaparak finansal tablolarına etkilerini görmek mümkündür.

3.9.1 Vodafone IAS 18 Standardı Muhasebe Politikası

IAS 18 Standardında gelir, Grubun bir anlaşma kapsamında mal veya hizmet sunması durumunda muhasebeleştirilir. Bu durumda hasılatın tutarı güvenilir bir şekilde ölçülmelidir ve işlemle ilgili iktisadi yararların Gruba girmesi muhtemeldir. Gelir alacak bedelinin gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir bu işlem bedelinde satış vergileri ve indirimler dikkate alınmaz. Grup, esas olarak mobil ve sabit telekomünikasyon hizmetleri sağlamaktan gelir elde eder. Aynı zamanda erişim ücretleri, sesli ve görüntülü aramalar, mesajlaşma, ara bağlantı ücretleri, sabit ve mobil geniş bant ve televizyon ve müzik içeriği sağlama gibi ilgili hizmetler, bağlantı ücretleri ve ekipman satışı gelirleri elde eder. Ürünler ve hizmetler ayrı veya paketler halinde satılabilir. Müşterilerle sözleşme yapmak için sağlanan erişim ücretleri, sesli ve görüntülü aramalar, mesajlaşma, sabit ve mobil geniş bant gelirleri hizmetleri yerine getirildikçe, her dönem sonunda tahakkuk eden hizmetlerden muhasebeleştirilir. Hizmetlerden kaynaklanan faturalandırılmamış gelir ve kazanılmamış gelir gelecek dönemlerde sağlanacak hizmetler hesabında izlenir. Ön ödemeli hizmet satışından elde edilen gelir, müşterinin kullanacağı zamana kadar ertelenir. Sözleşme bitiminde verilen hizmetin süresi dolar.

Ara bağlantı ücretlerinden elde edilen gelir, hizmetlerin gerçekleştirildiği tarihte muhasebeleştirilirken, televizyon ve müzik içeriğinin sağlanmasından elde edilen gelir, ilgili hizmet gerçekleştirilirken muhasebeleştirilir ve buna bağlı olarak hizmetin niteliği, müşteriye fatura edilen brüt tutar veya Grup tarafından alınacak tutar üzerinden komisyon olarak muhasebeleştirilir. Müşteri bağlantı geliri, ilgili ekipman hasılatı ile birlikte, birleşik ekipman ve bağlantı geliri müşteriye teslim edilen ekipmanın gerçeğe uygun değerini aşamaz. Muhasebeleştirilmemiş müşteri bağlantı gelirleri, ilgili fazla ekipman hasılatı ile birlikte ertelenir ve hizmetlerin sunulmasının beklendiği dönem boyunca muhasebeleştirilir.

Cihaz satışlarından elde edilen gelir, önemli risklerin ve getirilerin müşteriye transfer edildiği zaman yani cihaz son müşteriye teslim edildiğinde muhasebeleştirilir. Aracılara yapılan cihaz satışlarında gelir, cihazla ilgili önemli risklerin şirkete devredilmesi durumunda muhasebeleştirilir. Aracı ve aracının, para iadesi almak için

cihazı iade etme hakkı yoktur. Ciddi riskler devredilmezse gelir, cihazın aracı tarafından bir son müşteriye satılmasına veya herhangi bir iade hakkının sona ermesine kadar ertelenir. Birden fazla teslimi içeren gelir anlaşmalarında, anlaşmalar ayrı muhasebe birimlerine bölünür. Teslim edilecek olanlar için aşağıdaki iki koşul karşılanırsa, ayrı muhasebe birimleri olarak kabul edilir:

(i) ürünün müşteriye tesliminin tek başına bir değeri vardır.

(ii) kalemin gerçeğe uygun değerine dair kanıt vardır.

Düzenleme bedeli göreceli olarak gerçeğe uygun değeri üzerinden, her bir ayrı muhasebe birimine dağıtılır. Grup, genellikle, tek tek unsurların gerçeğe uygun değerini, teslim edilebilir ürünün düzenli olarak sunulduğu fiyatlara göre belirler. Uygun mevcut indirimleri dikkate alındıktan sonra bağımsız olarak satılır. Teslim edilebilir olarak tahsis edilen gelir tutarla sınırlıdır ek mal veya hizmet teslimatı içermez. Bu kısıtlama tipik olarak sağlanan cihazlar için tanınan gelir için geçerlidir.

3.9.1.1 Sözleşmeyle İlgili Maliyetler

Aracılara, yeni müşterilerle bağlantı kurmaları ve mevcut müşterileri yükseltmeleri için Grup tarafından nakit teşvikler verilmektedir. Grup'tan ürün ve hizmet satın almayan araçlar için bu tür nakit teşvikler gider olarak muhasebeleştirilir. Aşağıdaki durumlarda diğer araçlara verilen teşvikler de gider olarak muhasebeleştirilir:

- Grup, o aracıya satış işlemlerinden ayrılabilen nakit teşvik karşılığında tanımlanabilir bir fayda elde etmektedir
- Grup, bu faydanın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tahmin edebilir.

Bu kriterleri karşılamayan nakit teşvikler, ilgili hasılatla indirim olarak muhasebeleştirilir.

3.9.1.2 UMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde Uygulanan Kritik Muhasebe Yargıları (Brüt Ve Net Sunum)

Grup anapara olarak mal veya hizmet sattığında, tedarikçilere gelir ve ödemeler brüt bazda hasılat ve maliyetler faaliyet gideri olarak raporlanır. Grup, bir acente olarak mal veya hizmet satarsa, tedarikçilere yapılan gelirler ve ödemeler, net olarak kar olarak raporlanır. Grup'un işlemde asli veya vekil olarak kabul edilip edilmeyeceği anlaşmanın yasal şekli ve yapısına bakılarak her iki tarafın da yönetiminin analizine bağlıdır. Bu tür sözleşme yargıları bildirilen gelir miktarını ve işletme giderlerini etkiler ancak raporlanan varlıkları, yükümlülükleri veya nakit akışlarını etkilemez.

3.9.2 Vodafone TFRS 15 Standardı Muhasebe Politikası

Grup bir müşteri ile sözleşme yaptığında, sözleşme kapsamında teslim edilebilecek mal ve hizmetleri ayrı olarak tanımlanır. Müşterinin mal veya hizmetlerden kendi başına yararlanabileceği ve ayrı olarak yararlanabileceği edim yükümlülükleri (mal ve hizmetler) sözleşmedeki diğer mal ve hizmetlerden farklı kabul edilir. Bireysel mal ve hizmetlerin ayrı yükümlülükler olarak tanımlanacağı kriterler ayrı bir yükümlülük taşımazsa sözleşmedeki diğer mallar ve / veya hizmetlerle birleştirilerek tanımlanır. Tanımlanan yükümlülükler, bireysel müşteri sözleşmelerinin niteliğine bağlı olacaktır, ancak genellikle aşağıdakiler için ayrı olarak tanımlanabilir:

-Mobil telefonlar, müşterilere sağlanan modemler ve yönlendiriciler gibi diğer ekipmanlar

-Mobil ve müşterilere sağlanan sabit hat iletişim hizmetleri

Malların ve hizmetlerin işlevsel bir bağımlılığa sahip olduğu durumlarda (örneğin, yalnızca Grup Hizmeti sağlayan sabit hatlı bir yönlendirici) bu tek başına söz konusu mal veya hizmetlerin ayrı yükümlülükler olarak değerlendirilmesini engellemez.

Grup, müşteriye taahhüt ettiği yükümlülükleri yerine getirmesi karşılığında satış işlem fiyatını belirler. Taahhüt edilen sözleşme tutarlarında satış vergileri ve indirimler hariçtir. Perakendeciler gibi dolaylı kanallardan bayiler müşteri edindiğinde Grup adına sözleşmeler yaparak bu işlem üzerinden komisyon alırlar,

bayinin indirimleri veya diğer teşvikleri finanse etmek için kullanmak zorunda olduğu komisyonlar müşteriye işlem fiyatı belirlenirken müşteriye yapılan ödemeler olarak kabul edilir ve dolayısıyla sözleşmeye dâhil edilmez edinim maliyetleri kaleminde muhasebeleştirilir.

İşlem fiyatı, yükümlülüklerin göreceli bağımsız satış fiyatlarına göre belirlenen yükümlülükler arasından tahsis edilir. Sözleşmede teslim edilebilecek her bir yükümlülüğün bağımsız satış fiyatı Grubun elde edeceği fiyatlara göre belirlenir. Bu fiyatlar sözleşme yükümlülüğü içinde olan aynı mal veya hizmetlerin benzer bir müşteriye tek başına satış fiyatına göre, bağımsız satış fiyatının doğrudan belirlenemediği hallerde girdi olan ürünlerin fiyatları tahmin teknikleri ile belirlenir.

Gelir, sözleşmedeki ilgili yükümlülükler müşteriye teslim edildiğinde ve ödeme olası hale geldiğinde muhasebeleştirilir.

- Mobil kontör ve sabit hat, geniş bant gibi hizmetlerin sağlanmasından elde edilen gelir Grup ilgili hizmeti sağladığında kararlaştırılan hizmet süresi boyunca muhasebeleştirilir.

- Son müşterilere yapılan cihaz satışlarından elde edilen gelir, genellikle cihaz son müşteriye teslim edildiğinde muhasebeleştirilir. Yapılan cihaz satışları için dolaylı kanallardan bayileri gibi aracılara cihazın kontrolünün aracıya devredilmesi halinde gelir muhasebeleştirilir ve aracının geri ödeme almak için cihazı iade etme hakkı yoktur aksi takdirde gelir muhasebeleştirmesi cihazın satışı müşteri aracılığı veya herhangi bir iade hakkı sona erene kadar ertelenir. Müşterilere iade yapıldığında, ilgili hizmet döneminde hasılatтан düşülür.

Grup, bir müşteriye teslim edilmeden önce mal veya hizmetlerin kontrolüne sahipse, müşteriye yapılan satışta esas olan Gruptur. Anapara olarak tedarikçilerden alınan makbuzlar ve tedarikçilere yapılan ödemeler gelir ve işletme maliyetlerinde brüt bazda raporlanır. Mal ve hizmetlerde başka bir tarafın kontrolü varsa mal ya da hizmet bir müşteriye devredilmeden önce Grup diğer taraf için bir aracı olarak hareket eder ve ilgili yükümlülükler tedarikçiye yapılan herhangi bir ilgili ödmeden arındırılmış olarak muhasebeleştirilir ve muhasebeleştirilen gelir Grup tarafından kazanılan karı temsil eder.

Müşteriler genellikle ön ödemeli mobil hizmetler için önceden, diğer iletişim hizmetleri için aylık olarak ödeme yapar. Müşteriler genellikle telefonlar için ve diğer teçhizatlar için ödeme yapar bunların ücretleri ya satış sırasında peşin olarak ya da ilgili hizmet sözleşmesi süresi boyunca gelir kaydedilir.

Bir müşteri sözleşmesi ile ilgili olarak muhasebeleştirilen hasılatın o sırada farklı bir müşteriden alınan veya alınacak tutarları aşması durumunda bir sözleşme varlığı ortaya çıkar; bu sözleşme varlıkları tipik olarak, ödemenin geri alındığı müşterilere sağlanan telefonlar veya diğer ekipmanlar Grup tarafından gelecekteki hizmet ücretleri olarak muhasebeleştirilecektir. Bir müşteriden alınan veya alınacak tutarlar sözleşme için muhasebeleştirilen geliri aşarsa, örneğin Grup bir müşteriden avans alırsa bir sözleşme yükümlülüğü muhasebeleştirilecektir.

Sözleşme varlıkları veya borçları muhasebeleştirildiğinde sözleşmede bir finansman bileşeni bulunabilir; bu tipik olarak bir telefon veya başka bir ekipman olarak müşteriye önceden verilmiş olabilir ve ilgili hizmet sözleşmesi süresi boyunca ödeme alındıkça muhasebeleştirilir böyle bir durumda müşteri finansman almış sayılır. Müşteriye önemli bir finansman bileşeni sağlanırsa, işlem fiyatı düşer ve faiz geliri olarak adlandırılır bu faiz oranı ilgili merkez bankası oranlarını ve müşteri kredi riskini yansıtan bir faiz oranı kullanılarak müşterinin ödeme dönemi boyunca muhasebeleştirilir.

3.9.2.1 Sözleşmeyle İlgili Maliyetler

Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, önce aktifleştirilirken sonrasında ise ilgili yükümlülük yerine getirildiği zaman hasılat gider olarak muhasebeleştirilir. Ve bu maliyetler finansal durum tablosuna kaydedilir.

Örneğin, satın alma için personele veya araçlara ödenecek belirli komisyonlar dâhil olmak üzere bir sözleşme edinmenin doğrudan ve ek maliyetleri Grup adına müşterilere ilgili ödeme yapıldığında finansal durum tablosunda sözleşme edinme maliyeti varlıkları olarak muhasebeleştirilir ve yükümlülük kaydedilir. Maliyetler, ilgili hasılatın elde edilmesi beklenen hasılatın muhasebeleştirilmesi doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir. Grup; yeni komisyonlar sözleşme yenilemesinde

ödeneceğinden bu genellikle müşteri sözleşme süresinin üzerindedir. Temsilcilere ödenecek belirli tutarlar muhasebeleştirilen gelirden düşülür.

<i>31 Mart 2019 Yıl Sonu</i>			
<i>Konsolide Gelir Tablosu</i> <i>(UMS 18 ile Mutabakat)</i>	UFRS 15	Düzenlemeler	UMS 18
	Temeli	€m	Temeli
	€m		€m
<i>Gelir</i>	43,666	1,400	45,066
<i>Satışların Maliyeti</i>	(30,160)	(1,253)	(31,413)
<i>Brüt Kar</i>	13,506	147	13,653
<i>Satış ve Dağıtım Giderleri</i>	(3,891)	-	(3,891)
<i>Yönetim Giderleri</i>	(5,410)	-	(5,410)

Tablo 11: Vodafone 31 Mart 2019 Yıl sonu Konsolide Gelir Tablosu (UMS 18 Uyumlu)

31 Mart 2019 Yıl Sonu

Konsolide Finansal Durum Tablosu (UMS 18 ile uyumlu)	UFRS 15 Temeli €m	Düzenlemeler €m	UMS 18 Temeli €m
Duran Varlıklar			
<i>Ertelenmiş Vergi Varlıkları</i>	24,753	652	25,405
<i>Ticari ve Diğer Alacaklar</i>	5,170	(555)	4,615
<i>Ertelenmiş edinim maliyetleri</i>	366	(366)	
Dönen Varlıklar			
<i>Ticari ve Diğer Alacaklar</i>	12,190	(2,379)	9,811
<i>Sözleşme Varlıkları</i>	3,671	(1,247)	2,424
<i>Ertelenmiş Edinim Maliyetleri</i>	1,067	(1,067)	
Toplam Varlıklar	142,862	(2,092)	140,770

Tablo 12: Konsolide finansal durum tablosu (UMS 18 Uyumlu)

Vodafone'nun yukarıdaki Finansal Durum Tablosu ve Gelir Tablosuna bakıldığında yukarıda açıklanan IAS 18 ve TFRS 15 muhasebe politikaları karşılaştırıldığında finansal tablolarına etkisini görmek mümkündür.

Tablo 11 ve Tablo 12' de Vodafone'nun 31 Mart 2019 Gelir tablosu ve 31 Mart 2019 Finansal Durum Tablosu TFRS 15 ve IAS 18 Standartları karşılaştırılarak hazırlanmıştır, dolayısıyla her iki muhasebe politikasında muhasebe kayıtlarının farklılıkları gözlemlenebilmektedir.

Tablo 11' de gelir IAS 18 Standardına göre 45,066 Milyon Euro'dur. TFRS 15 Standardına göre ise 1,400 Milyon Euro bir düzeltme işlemi yapılarak gelir 43,666 milyon Euro olmuştur. Bu farklılığın temel nedeni, IAS 18 Standardına göre yapılan muhasebe kayıtlarının, Grup bir sözleşme yaptığında sözleşmede yer alan mal ve hizmetleri bir ayırıştırma yapmadan gelir olarak kaydederken gelirleri sözleşme

bedeli üzerinden dönemlerinde hasılat olarak yazmakta sözleşme içeriğini ayırıştırma yapmamaktadır. TFRS 15 Standardında ise sözleşme yükümlülükleri ayrı ayrı değerlendirilmiş, farklı nitelikte değerlendirilen ekipman veya bağlantı ücretlerine, sözleşme bedelinin TMS 18'e göre daha az bir kısmını hasılat olarak dağıttığı için TFRS 15'e göre hasılat, TMS 18 ile karşılaştırıldığında daha sonra muhasebeleştirilmektedir.

Tablo 11'de Satışların Maliyeti IAS 18 Standardına göre 31,413 Milyon Euro iken TFRS 15 Standardına göre 1,253 Milyon Euro bir düzeltme işlemi yapılarak Satışların Maliyeti 30,160 Milyon Euro olmuştur. Satışların maliyetinde meydana gelen düşüşün temel nedeni ise dipnotlarda açıklandığı üzere IAS 18 Standardına göre Grup tarafından aracılara verilen teşviklerin doğrudan tümünün gider olarak muhasebeleştirilmesidir. Dolayısıyla bu muhasebe politikası satış maliyetlerini arttırma şeklindedir. IFRS 15 Standardı Muhasebe Politikasında ise bu ve benzeri giderler yani sözleşme edinme ve ifa maliyetleri ilgili yükümlülüklerin yerine getirildiği zaman hasılatın muhasebeleştirilmesi doğrultusunda gider olarak kaydedilir.

Bu doğrultuda Tablo 11'e baktığımızda personel ya da aracılara ödenecek komisyonlar vb. olmak üzere bir sözleşme edinmenin doğrudan ve artan maliyetlerini doğrudan giderleştirmeden ilgili hasılatın elde edilmesi durumunda gider kayıtlarına almıştır. Bu durumda TFRS 15 Standardının uygulanması hem satışların maliyeti azaltmış hem de Sözleşme Edinme Maliyeti Hesaplarını oluşturmuştur. Bu durumda Vodafone Brüt Kar rakamı farklılaşmış ki IFRS 15 Standardı ara dönem Mali Tabloların kar ve zararını dolayısıyla vergi yükümlülüklerini farklılaştırmıştır. Bununla birlikte toplamı veren tablolarda nakit akışında önemli bir farklılığa yol açmazken, dönemsel Finansal Tablolar üzerindeki maliyet ve satış rakamlarına etki ederek dönem vergilerini farklılaştırmıştır.

Tablo 11'de görüldüğü üzere Gelir vergisi gideri IAS 18'e göre 1,604 Milyon Euro iken yukarıda açıklanan IFRS 15 Standardının Gelir ve Satışların Maliyeti üzerindeki etkilerine göre 108 Milyon Euro bir ayarlama ile Gelir vergisi 1,496 Milyon Euro olmuştur. IFRS 15 Standardı IAS 18'e göre dönem üzerinde kar ve zarar da etkili olarak vergi miktarı üzerinde farklılığa yol açmıştır.

Tablo 12’de Vodafone’nun 31 Mart 2019 tarihli Finansal Durum Tablosu yer almaktadır. Tabloda her iki Standarda göre düzenleme gösterilmiştir. Finansal Durum Tablosundaki kalemlere bakıldığında TFRS 15 Standardının uygulanması ile birlikte Tabloda IAS 18 Standardına göre daha önce olmayan muhasebe hesapları yer almaktadır. Bunlar Ertelenmiş Edinim Maliyetleri ile Yerine Getirme Maliyetleri Hesaplarıdır.

Finansal Durum Tablosu’na bakıldığında Duran Varlıklarda Ertelenmiş Vergi Varlıkları hesabının IAS 18 Standardına göre 25,405 Milyon Euro olduğu TFRS 15 Standardına göre ise 652 Milyon Euro ayarlama yapılarak 24,753 Milyon Euro olduğu görülmektedir. Bu farkın ana nedeni UFRS 15 Standardına göre düzenlenen Tabloda Ertelenmiş edinim maliyetleri hesabının 366 Milyon Euro, Yerine Getirme Maliyetleri 9 Milyon Euro olmasıdır. Dolayısıyla ertelenen maliyetler Ertelenmiş Vergi Varlıkları hesabını IAS 18’e göre farklılaştırmıştır. Aynı zamanda Duran Varlıklarda bulunan Ticari ve Diğer Alacaklar Hesabı IAS 18 Standardına göre 4,615 Milyon Euro iken, TFRS 15 Standardına göre 555 Milyon Euro ayarlama işlemiyle 5,170 Milyon Euro olmuştur. Buna etki eden unsur ise TFRS 15 Standardının benimsenmesiyle birlikte ayrıştırılan gelir kalemleri ve gelirin kayıt edilme zamanının TFRS 15 Standardına göre kayıtlara alınmasıdır.

Tablo 12’de mevcut varlıklar altında yer alan hesaplara baktığımızda ise TFRS 15 Standardında; sözleşme maliyetlerinin, bedelsiz mal ya da hizmet içeren sözleşmelerin, bir bağlantı ya da iletişim cihazı içeren sözleşmelerin, aracı komisyonlarının, ön ödemelerin vb. sözleşme kalemlerinin gelir kayıtları açısından IAS 18 Standardına göre kayıtlara geçirilmesinde ve çeşitli sözleşme maliyetlerinin hasılat kayıtlarının değişmesi nedeniyle finansal durum tablosunda IAS 18 Standardına göre yer almayan muhasebe hesaplarının olduğu görülmektedir. Bu muhasebe hesapları 1,067 Milyon Euro ile Ertelenmiş Edinim Maliyetleri 65 Milyon Euro ile Yerine Getirme Maliyetleri hesaplarıdır. Yine Ticari ve Diğer Alacaklar hesabı IAS 18 Standardına göre 9,811 Milyon Euro iken 2,379 Milyon Euro ayarlama yaparak TFRS 15 Standardına göre 12,190 Milyon Euro olmuştur. TFRS 15 Standardına göre örneğin; sözleşmede bedelsiz bir mobil telefon ve internet hizmeti yer alıyorsa ve toplam sözleşme süresi 24 ay, toplam sözleşme bedeli 1,500

TL ise aylık sözleşme ödemesi IAS 18'e göre 62,50 TL olacaktır. Ancak TFRS 15 Standardı ile bu sözleşme için belirlenecek işlem fiyatı taahhüt edilen yükümlülüklerin her biri için tek başına satış fiyatı üzerinden belirleyerek kayıtlara alınacaktır. Bu durumda daha önce IAS 18 Standardına göre bedelsiz teslim edilen yükümlülük hasılat kaydı yapılmazken TFRS 15 Standardı ile bu yükümlülüğün tesliminde hasılat kaydı yapılacaktır. Dolayısıyla mobil telefon ile internet hizmeti içeren sözleşme alacakları farklılaşmış bu sözleşme için katlanılan maliyetlerde hasılat ile birlikte itfa edilerek gelir ve maliyet kaydı aynı dönemlerde yapılmış olacaktır.

TFRS 15 Standardının benimsenmesi ile Vodafone finansal tablolarında hasılat ve maliyet kayıtları birbiriyle eş zamanlı muhasebeleştirildiği için dönemsel varlık ve karı etkileyerek vergi yükümlülüklerinin de değişmesine yol açacaktır. TFRS 15 Standardı ile Sözleşme Maliyetleri Sözleşmeden elde edilecek ekonomik faydanın süresi boyunca aktifleştirilerek itfa edileceğinden Finansal Durum Tablosunda Duran Varlıklar kalemlerini de etkileyecektir.

Yukarıdaki bölümlerde Türkiye'de telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Turkcell ve Turk Telekom şirketlerinin ve Vodafone İngiltere'ye ait finansal tablolarına TFRS 15 etkisi ayrı ayrı incelenmiş olup özetle toparlanmış hali aşağıdaki gibidir.

	<i>Turkcell</i>	<i>Turk Telekom</i>	<i>Vodafone</i>
<i>Satışlar</i>	-0.08	-0.14	0.03
<i>SMM</i>	0.02	0.12	0.04
<i>Brüt Kar</i>	0.04	0.13	-0.01
<i>Finansman Geliri / (Gideri)</i>	-	0.02	-
<i>Ticari Alacaklar</i>	0.05	-0.33	0.12
<i>Ertelenmiş Gelir</i>	0.07	0.35	-
<i>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri</i>	-0.30	-0.06	-

Tablo 13: TFRS 15'nin bazı kalemlere etki yüzdesinin ve yönünün (+/-) Karşılaştırılması

Genel olarak bakıldığında, Turkcell ve Vodafone TFRS 15 etkisinin satışlar ve SMM kalemlerinde dolayısıyla da brüt karşılığında fazla etkisi görülmezken, Türk Telekom şirketinde TFRS 15 brüt karlılık üzerindeki etkisinin fazla olduğu görülmektedir. Telekomünikasyon sektörleri arasında TFRS 15 etkisi en çok Türk Telekom sektöründe kolaylıkla anlaşılabilir. Bunun en önemli sebebi, her şirketin finansal tablo kalemleri birbirinden farklıdır. Bu farklılıkların sebebi her şirketin kendine özgü kuralları, muhasebe politikaları gibi etkenler gösterilebilir. Örneğin; TFRS 15 etkisinde Turkcell şirketinde Finansman gelirinin herhangi bir etkisi görülemezken, Türk Telekom şirketinde bu etkiyi rahatlıkla görebiliyoruz. Türk Telekom bu noktada TFRS 15 etkisini en kapsamlı gösteren şirket olmuştur.

Turkcell, Turk Telekom ve Vodafone İngiltere'ye ait finansal tabloların TFRS 15'e göre etkisini analiz ettiğimde;

Satışlar kaleminde; Turkcell ve Turk Telekom eksi bir etki gösterirken, Vodafone İngiltere'ye etkisi artı yönde olduğu görülür.

Satılan Malın Maliyeti kaleminde; tüm şirketler artı yönünde bir etkisi gözlenmiş olup, en fazla etki 0.12 oranıyla Turk Telekom şirketindedir.

Brüt Kar kaleminde; Vodafone İngiltere negatif yönde bir etkiye sahipken, Turkcell ve Turk Telekom pozitif yönde bir etkisi bulunmaktadır.

Finansman Geliri kaleminde; Turkcell ve Vodafone İngiltere finansal tablolarında TFRS 15 Standardı kapsamında herhangi bir değişikliğe sebep olduğu görülmemiş olup, Turk Telekom şirketinde ise 0.02 oranında artı yönde bir etkide bulunmuştur.

Ticari Alacaklar kaleminde; Turkcell ve Vodafone İngiltere şirketleri TFRS 15 kapsamında artı yönde bir değişikliğe uğramışken, Turk Telekom şirketinde 0.33 oranında azalmaya uğramıştır.

Ertelenmiş Gelir kaleminde; Turkcell ve Turk Telekom şirketlerinde pozitif bir etki görülürken, Vodafone İngiltere şirketinde TFRS 15'in herhangi bir etkisi bulunmamıştır.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri kaleminde; Vodafone İngiltere şirketinde herhangi bir etkisi bulunmamakta olup, Turk Telekom ve Turkcell şirketlerinde negatif bir etkisi vardır.

SONUÇ

İşletmelerin Finansal Tablolarında yer alan kayıtlar işletmeler için ve karar alıcılar için en önemli finansal göstergelerdir. TFRS 15 Standardı ile işletmelerin en önemli finansal verilerinden olan hasılat ve hasılatın elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin kayıtlara alınması hususunda standartlar getirilmiştir.

TFRS 15 Standardı doğrultusunda müşteri sözleşmelerinden elde edilecek hasılatın ve sözleşme maliyetlerinin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında uygulanacak ilkeler belirtilmiş hasılatın kayıtlara hangi tutarda ve zamanda alınacağını uygulaması kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. TFRS 15 finansal tablolara alınacak hasılatı 5 aşamalı bir model olarak ortaya koymuş ve standardın uygulanması hususunda temel ilke olarak; müşterilerle yapılan sözleşmelerde taahhüt edilen edim ve yükümlülüklerin sözleşme uyarınca müşterilere devir edildikçe bu devir karşılığında hak etmeyi beklediği tutar üzerinden defter kayıtlarına hasılat olarak kayıt edilmesini benimsemiştir.

TFRS 15 Standardı TMS 18 Standardı arasında en önemli farklardan birisi; müşteri sözleşmelerinin kapsamlı tanımlanması ile bu sözleşmelerden kaynaklı hasılat ve sözleşme maliyetlerinin detaylı bir şekilde açıklanmasıdır. Bir diğer önemli farklardan birisi de TMS 18 Standardında yer almayan edim yükümlülüğünün tanıtılması ve bu yükümlülüğe dağıtılan işlem bedelinin edim yükümlülüğünün yerine getirilmesiyle hasılat olarak defter kayıtlarına alınarak finansal tablolara aktarılmasıdır.

TFRS 15 Standardı işletmelerin, hasılatın defter kayıtlarına alınması ile hasılatın finansal tablolara gelir olarak ne şekilde yansıtılacağını bunun ölçülmesi ile finansal tablo kullanıcılarına yapılacak açıklamalarını etkilemiştir. İşletmeler TFRS 15 Standardı doğrultusunda hasılat kaydı yapmak için muhasebe politikalarını ve sistemlerini farklılaştırarak finansal tablolarını standart ile uyumlu hale getirmişlerdir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uygulaması ile birlikte birçok sektör; inşaat, yazılım sektörü, otomotiv, telekomünikasyon vb. bu uygulamadan etkilenmiş özellikle sözleşme süresi boyunca ortaya çıkan ertelenmiş

gelir kavramı doğrultusunda hasılat ve diğer sözleşme unsurları muhasebeleştirilmesi mevcut uygulamaları etkileyerek izlenen ilke ve yöntemlerin farklılaşmasını gerekli kılmıştır. Dolayısıyla etkilenen sektörlerin başında Telekomünikasyon sektörü gelmiştir. TMS 18 Hasılat Standardına göre farklı bir muhasebeleştirme gereği ortaya çıkmış, TFRS 15 Standardının barındırdığı ilkeler telekomünikasyon işletmelerini hasılat, sözleşme maliyetleri ve finansman bileşenleri noktasında muhasebe politikalarını ve sistemlerini etkileyerek izlenen politika ve yöntemlerin değişmesine neden olmuştur.

Telekomünikasyon ve teknoloji işletmelerinde, müşteri sözleşmeleri yapıldığında hizmetin bir parçası olarak sözleşme başlangıç tarihinde sözleşme içeriğinde belirlenmiş indirim unsurları, bedelsiz cihazlar, lisans hakları vb. unsurlar yer almaktadır. TMS 18 Standardında yaygın uygulama bu unsurlar müşteriye teslim edildiğinde müşteriden alınan nakit tutar hasılat olarak kayıt edilmekte bedelsiz bir edim tesliminde ise herhangi bir kayıt yapılmamaktaydı. TFRS 15 Standardı ile ise sözleşme içerisinde farklı edimler işlem bedelini nispi tek başına satış fiyatı esas olarak sözleşme edimlerine dağıtmakta ve edim yükümlülükleri gerçekleştiğinde bu dağıtılan işlem bedeli hasılat olarak kayıtlara alınmaktadır. Böylelikle TFRS 15 Standardı TMS 18 Standardına göre bedelsiz cihaz vb. teslimlerde hasılatın daha erken dönemde finansal tablolara alınmasına neden olmuştur.

Telekomünikasyon ve teknoloji sektöründeki işletmeler; kendilerine ait olan kablo altyapıları, lisans hakları, kullanım hakları vb. varlıklarını başka işletmeler tarafından kullanıma açıp bunlarla ilgili sözleşmeler yapıp bu işletmelerden peşin ödeme yada yüksek tutarlı ön ödeme almaktadırlar. Bu vazgeçilmez kullanım hakkı sözleşmeleri, lisans sözleşmeleri vb. faiz gideri olarak önemli bir faiz bileşeni içerebilmektedir. Bu faiz gideri TMS 18 Standardında finansal tablolarda yer almazken TFRS 15 Standardına göre finansal tablolara yansiyarak dönem kar ve zararını etkilemektedir. Yine telekomünikasyon sektöründeki işletmeler müşteri sözleşmelerinde iletişim hizmeti ve cihaz (modem, telefon vb.) edimlerini içeren teslimleri tek bir sözleşmede sunmaktadırlar. TMS 18 Standardında böyle bir sözleşme yapıldığında işlem bedeli dağıtılmadan her ay sözleşme karşılığı müşteriden alınan ödemeyi hasılat olarak kayıt etmekteydiler ancak sözleşme

karşılığı oluşabilecek bir faiz geliri defter kayıtlarında yer almamaktaydı. TFRS 15 Standardının uygulamaya konmasıyla birlikte sözleşmede bulunabilecek faiz gelirini sözleşme bedeli tutarından ayırıştırarak faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtmışlar bunun sonucunda ise hasılat tutarı ile dönem karı ve zararı TMS 18 Standardına göre farklılaşmıştır.

TMS 18 Standardından farklı olarak TFRS 15 Standardında sözleşme edinim maliyetlerinin defter kayıtlarına alınması hususu da farklılaşmıştır. TMS 18 Standardında işletmeler sözleşme edinim maliyetlerini sözleşme döneminde kâr zarar olarak finansal tablolarına yansıtırken TFRS 15 Standardı ile birlikte sözleşme edinme maliyetleri aktifleştirilerek sözleşme süresi boyunca itfa edilmektedir. Dolayısıyla bu şekilde muhasebeleştirme işlemi işletmelerin dönemsel kar ve zararı ile sonuç finansal tablolarında etkili olmuştur.

TFRS 15 Standardı ile birlikte işletmelerin dönemsel ve yıllık finansal tabloları TMS 18 Standardına göre farklılaşmış işletmeler TFRS 15 Standardına geçişte finansal tablo kullanıcılarına karşılaştırmalı ve geçişin etkisini gösteren finansal raporlar hazırlamış dolayısıyla dipnotlarda daha fazla açıklamaya yer vermişlerdir. TFRS 15 Standardıyla birlikte finansal tablolarda ertelenmiş sözleşme edinme maliyetleri, sözleşmelerden kaynaklı faiz geliri ve faiz gideri, itfa edilecek sözleşme maliyetleri gibi muhasebe hesapları yer almıştır. Finansal tablolarının ise TFRS 15 Standardı ile güncel hale gelmesi sağlanmış dönemsel ve yıllık muhasebe hesaplarının gerçeğe uygun hale gelmesi sağlanmıştır.

KAYNAKÇA

- AKÇA, H. : **Telekomünikasyon Sektörü: Türkiye AB Ülkeleri Karşılaştırmalı Analizi**, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(1), 2007, 1-20
- AKTAŞ D. R., VAROL İ. D., : **Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2017 Ocak, SS:33
- AKTAŞ D. R., VAROL İ. D., : **Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2017 Ocak, SS:34
- AKTAŞ D. R., VAROL İ. D., : **Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2017 Ocak, SS:29
- ATAMAN, P., & CAVLAK, A. G. : **Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama**, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2017 Aralık, 39(2), SS:406
- BDO : IFRS in Practice 2017; IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers., [https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print-\(1\).pdf.aspx?lang=en-GB](https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS15_print-(1).pdf.aspx?lang=en-GB), (Erişim tarihi: 7.06.2020)
- BTK : <https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/pazar-verileri/4-ceyrekraporu-2019-final.pdf>, (Erişim tarihi: 7.06.2020)
- Bilgi ve İletişim Teknolojileri Özel İhtisas Komisyonu : Telekomünikasyon Alt Komisyonu Raporu, (2007), Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı.

- BOARD, I. A. : **Clarification to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers**, SS:72
- BOSTANCI, S. : **Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**, (2002, NİSAN-MAYIS-HAZİRAN), Mali Çözüm Dergisi(59), SS:73-74
- DEMİRKOL, D. : **TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model**, (2018 Kasım), Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi, 6(15), SS:424.
- ERDOĞAN, A. H. : **TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörü Açısından Değerlendirilmesi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, SS:142
- ERDOĞAN, A. H. : **TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörü Açısından Değerlendirilmesi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, SS:95
- Financial Accounting Standards Board (FASB) : <https://fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>, (Erişim tarihi: 2 Temmuz 2020)
- GİRAY, Y. F. : **Telecommunications as infrastructure investment and privatization: A case study in Turkey**, 2003 Haziran, Öneri Dergisi, 5(20), SS: 191-203
- Hüseyin Akay, P. A : **Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2002, SS:6
- Keskin, A. İ., & Dinçer, B. : **UFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama**, Maliye ve Finans Yazıları, 2015, SS:221
- KPMG : <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf>, (Erişim tarihi:07.06.2020)

- Kılıç, A. G. : **TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Getirdiği Yenilikler ve Örneklerle Açıklanması**, 2019, Muhasebe ve Denetime Bakış, SS: 255-256.
- KPMG : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2019/04/sector-el-bakis-2019-telekomunikasyon.pdf>, (Erişim tarihi: 04.07.2020)
- KPMG : **Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2018 Tarihi İtibarıyla ve Aynı Tarihte Sona Eren Yıla Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu**, (2019),
- Orta, H. : <https://shiftdelete.net/turkiye-ilk-cep-telefonu>, (Erişim tarihi: 30.11.2020)
- Saban, P. M., Gürkan, D. S., & Vargün, D. H. : **TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama**, 2019, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, SS: 43-64
- Şavlı, D. : **UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması**, (2016), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- TDK : <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim tarihi: 5.11.2020)
- TOBB : <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/bilgiveiletisimweb%20.pdf>, (Erişim tarihi: 07.06.2020)
- Türkiye Sigortalar Birliği (TSB) : <https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835>, (Erişim tarihi: 2.07.2020)
- Türk Telekom : <http://www.ttyatirimciiliskileri.com.tr/FaaliyetRaporlari/2018-faaliyet-raporu.pdf> , (Erişim tarihi: 5.11.2020)
- Türk Telekom : http://www.ttyatirimciiliskileri.com.tr/Raporlar/2019/31.12.2019%20TT%20SPK%20Raporu_g%C3%B6r%C3%BC%C5%9Fl%C3%BC.pdf, (Erişim tarihi: 10.06.2020)

- Türk Telekom : <http://www.ttyatirimciiliskileri.com.tr/FaaliyetRaporlari/2018-faaliyet-raporu.pdf>, (Erişim tarihi: 8.12.2020)
- Türk Telekom : <https://www.turktelekom.com.tr/hakkimizda/Sayfalar/ilk-bakista-turk-telekom.aspx>, (Erişim tarihi: 7.07.2020)
- Turkcell : <https://s2.turkcell.com.tr/hakkimizda/tr/yatirimciiliskileri/InvestorReportLibrary/Turkcell-FR2018-TR.pdf>, (Erişim tarihi: 4.10.2020)
- Turkcell : <https://s2.turkcell.com.tr/hakkimizda/tr/yatirimciiliskileri/InvestorReportLibrary/Turkcell-FR2019-TR.pdf>, (Erişim tarihi: 10.06.2020;)
- Turkcell : <https://www.turkcell.com.tr/tr/hakkimizda/genel-bakis>, (Erişim tarihi: 07.07.2020)
- VAROL, İ.D. : **Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 ‘Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Yapılan Doğan Hasılat’; Yorum ve Uygulamaları**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2016, SS: 78-79
- Wikipedia : https://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye%27de_telekom%C3%BCnikasyon, (Erişim tarihi: 4.11.2020)

EKLER

EK 1: 3.7.4. Başlıktaki faaliyet oranları tablosunun açılışı

Faaliyet Oranları	Formülü	TFRS 15 Öncesi	TFRS 15 Sonrası	Toplam Artış/Azalış
Alacak Devir Hızı	Kredili Net Satışlar / Ortalama Ticarî Alacaklar	(20.430.900/23.151.425) =0,8825	20.460.694 / 23.169.590 =0,8831	(0,8831-0,8825) / 0,8825 =0,07%
Ortalama Tahsil Süresi	360 / Alacak Devir Hızı	360 / 0,8825 =407,94	360 / 0,8831 =407,66	(407,66-407,94) / 407,94 = -0,07%
Maddî Duran Varlıklar Devir Hızı	Net Satışlar / Net Maddî Duran Varlıklar	20.430.900 / 14.254.053 =1,43	20.460.694 / 14.254.053 =1,44	(1,44-1,43) / 1,43 =0,15%
Stok Devir Hızı	Satışların Maliyeti / Ortalama Stok	11.249.445 / 226.415 = 49,69	11.249.445 / 226.415 =49,69	0,00
Stok Değişim Süresi	360 / Stok Devir Hızı	360 / 49,69 =7,25	360 / 49,69 =7,25	0,00
Aktif Devir Hızı	Net Satışlar / Aktif Toplamı	20.430.900 / 36.198.511 = 0,56	20.460.694 / 35.178.908 = 0,58	(0,58-0,56)/0,56 = 3%
Ticarî Borç Devir Hızı	Satışların Maliyeti / Ortalama Ticarî Borçlar	11.249.445 / 3.957.059 =2,84	11.249.445 / 3.957.059 =2,53	(2,53-2,84) / 2,84 = -11%

EK 2: 3.7.4. Başlıktaki karlılık oranları tablosunun açılışı

Karlılık Oranları	Formülü	TFRS 15 Öncesi	TFRS 15 Sonrası	Toplam Artış/Azalış
Malî Rantabilite	Net Kâr / Ortalama Öz Sermaye	-1.514.356 / 5.671.966 = -0,27	-1.391.261 / 7.453.603 = -0,19	-0,19+0,27 / 0,27 = 0,30
Ekonomik Rantabilite	Vergi ve Faiz Önceki Kâr / Pasif Toplamı	4.276.198 / 35.178.908 = 0,12	4.427.539 / 36.198.511 = 0,12	(0,12231-0,12155) / 0,12155 = 0,62
İş Hacmi Rantabilitesi	Faaliyet Kârı / Net Satışlar	4.426.904 / 20.460.694 = 0,22	4.578.245 / 20.430.900 = 0,22	(0,22408-0,21636) / 0,21636 = 3,56%
Brüt Satış Rantabilitesi	Brüt Satış Kârı / Net Satışlar	9.211.249 / 20.460.694 = 0,45	9.181.455 / 20.430.900 = 0,45	(0,44939-0,45019) / 0,45019 = -0,18
Dönen Varlık Rantabilitesi	Net Kâr / Dönen Varlıklar	-1.514.356 / 10.954.378 = -0,14	-1.391.261 / 10.936.213 = -0,13	(-0,13+0,14) / -0,14 = -0,07

EK 3: Tablo 11: Konsolide Gelir Tablosu (UMS 18 Uyumlu) ayrıntılı hali

31 Mart 2019 Yıl Sonu			
Konsolide Gelir Tablosu (UMS 18 ile Mutabakat)	UFRS 15 Temeli €m	Düzenlemeler €m	UMS 18 Temeli €m
Gelir	43,666	1,400	45,066
Satışların Maliyeti	(30,160)	(1,253)	(31,413)
Brüt Kar	13,506	147	13,653
Satış ve Dağıtım Giderleri	(3,891)	-	(3,891)
Yönetim Giderleri	(5,410)	-	(5,410)
Finansal varlıklar üzerindeki net kredi zararları	(575)	74	(501)
Öz sermaye ile muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının sonucunun payı	(908)	57	(851)
Değer Düşüklüğü Kayıpları	(3,525)	406	(3,119)
Diğer Gelir ve Giderler	(148)	-	(148)
	(951)	684	(267)
Faaliyet dışı gelir ve gider	(7)	-	(7)
Yatırım geliri	433	-	433
Finansal Maliyetler	(2,088)	-	(2,088)
Vergi Öncesi Zarar	(2,613)	684	(1,929)
Gelir vergisi gideri	(1,496)	(108)	(1,604)
Devam eden faaliyetlerden mali dönem zararı	(4,109)	576	(3,533)
Durdurulan faaliyetlerden mali dönem zararı	(3,535)	-	(3,535)
Finansal yıl için zarar	(7,644)	576	(7,068)

EK 4: Tablo 12 Konsolide finansal durum tablosu (UMS 18 Uyumlu) ayrıntılı hali

31 Mart 2019 Yıl Sonu			
Konsolide Finansal Durum Tablosu (UMS 18 ile uyumlu)	UFRS 15 Temeli €m	Düzenlemeler €m	UMS 18 Temeli €m
Duran Varlıklar			
Firma Değeri	23,353	409	23,762
İştiraklerdeki ve ortak girişimlerdeki yatırımlar	3,952	(156)	3,796
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	24,753	652	25,405
Ticari ve Diğer Alacaklar	5,170	(555)	4,615
Sözleşme varlıkları	531	(180)	351
Ertelenmiş edinim maliyetleri	366	(366)	
Yerine getirme maliyetleri	9	(9)	
Dönen Varlıklar			
Stok	714	(48)	666
Ticari ve Diğer Alacaklar	12,190	(2,379)	9,811
Sözleşme Varlıkları	3,671	(1,247)	2,424
Ertelenmiş Edinim Maliyetleri	1,067	(1,067)	
Tamamlama Maliyetleri	65	(65)	
Satış amaçlı elde tutulan varlıklar	(231)	(15)	(246)
Toplam Varlıklar	142,862	(2,092)	140,770
Öz Sermaye			
Birikmiş kayıplar	(116,725)	(1,878)	(118,603)
Birikmiş diğer kapsamlı gelir	29,519	27	29,546

Kaynakların Sahibiyle İlişkilendirilen Toplam	62,218	(1,851)	60,367
Kontrol gücü olmayan yatırımlar	1,227	(76)	1,151
Toplam Kontrol Gücü Olmayan Yatırımlar	1,227	(76)	1,151
Toplam Öz Sermaye	63,445	(1,927)	61,518
Uzun vadeli yükümlülükler			
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri	478	(71)	407
Ticari ve diğer borçlar	2,938	(2)	2,936
Sözleşme yükümlülükleri	574	(2)	572
Mevcut yükümlülükler			
Ticari ve diğer borçlar	17,653	(92)	17,561
Sözleşme yükümlülükleri	1,818	(43)	1,775
Diğer Borçlar	1,562	(49)	1,513
Toplam Öz sermaye ve yükümlülükler	142,862	(2,092)	140,770