



TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT: TEMEL İLKELERİN İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Başak ATAMAN*
Hakan CAVLAK**

Özet

Hasılat, işletme performansının değerlendirilmesinde önemli unsurlardan biridir. Çalışmada, öncelikle hasılat kavramının tanımı yapılmakta olup daha sonra ise hasılat kavramının Türkiye Muhasebe Standartları setinde nasıl yer aldığı, hangi standartlarda düzenlendiği ele alınmaktadır. Sonraki bölümlerde, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapan işletmelerin faaliyetlerinde oluşacak hasılat unsurlarını ölçmesinde ve muhasebeleştirmesinde uygulanacak olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardındaki temel ilkeler incelenmekte ve bu ilkeler kapsamında bir uygulamaya yer verilmektedir. Sonuç olarak çalışmada hasılatın tanımlanması, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik getirilen düzenlemeler şekiller yardımı ile özetlenmekte ve ilgililere bu standart hakkında anlaşılabilir bir rehber oluşturmak amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Hasılat, Gelir, Muhasebe Standartları, TFRS 15.*

JEL Sınıflaması: *M41, M48, M49.*

TFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS: INVESTIGATION OF BASIC PRINCIPLES AND AN APPLICATION

Abstract

Revenue is one of the important factors in evaluating the performance of the company. In the study, firstly the concept of revenue is defined and later on, how the concept of revenue is included in the Turkish Accounting Standards set and in which standards it is regulated. In the following sections, basic principles in the revenue standard of TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, which will be applied in measuring and accounting for the revenue gained in the operations of the reporting companies in accordance with the Turkish Financial Reporting Standards are examined and an application is given in the framework of these principles. As a result, the regulations for the identification, measurement and accounting of revenue are summarized with the help of figures and aims to provide an understandable guide to this standard.

Keywords: *Revenue, Income, Accounting Standards, TFRS 15.*

JEL Classification: *M41, M48, M49.*

* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, bataman@marmara.edu.tr

* Arş. Gör., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, hakan.cavlak@marmara.edu.tr

I. Giriş

İşletme yönetiminin ve paydaşlarının, işletme ile ilgili karar alma süreçlerinde en önemli araçlardan biri finansal raporlardır. Bu raporların hazırlanma sürecinde birçok yerden veri sağlanmakta ve bu veriler finansal tablolarda yer alarak ilgililer için önemli bir karar alma aracı görevini üstlenmektedirler. Bu verilerin en önemlilerinden biri de hasılattır. Hasılat, işletme paydaşları için işletme performansının değerlendirilmesinde en önemli göstergelerden biridir. Hasılatın tanımlanması ve finansal tablolara nasıl, ne zaman ve hangi tutarda yansıtılacağı gerek vergi mevzuatında gerekse uluslararası finansal raporlama standartlarında düzenlenmiştir.

Uluslararası alanda en geçerli raporlama standartlarından biri IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan IAS/IFRS (Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) setidir. Bu sette yer alan ve hasılat konusunu düzenleyen yürürlükteki standart, IAS 18 Hasılat standardıdır. Ancak, ilgili standart hem uygulayıcılar hem de karar alıcılar tarafından muhtelif açılardan eleştirilmiş ve yapılan eleştiriler doğrultusunda yeni bir standart oluşturma çalışmaları başlamıştır.

Yeni bir standardın düzenlenmesinde, getirilen eleştirilerin yanında bir diğer önemli etken de IAS/IFRS seti ile US-GAAP (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) seti arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmak için IASB ile FASB (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) arasında 2002 yılında imzalanan Norwalk Anlaşmasıdır. Bu anlaşma kapsamındaki harmonizasyon çalışmalarından ilki hasılat konusunda yapılmıştır. Bunun nedenleri ise mevcut standarttaki zayıflıkları ortadan kaldırmak, anlaşılabilir, kapsayıcı ve karşılaştırılabilir bir standart oluşturmak olarak sıralanmıştır.¹

Yürütülen ortak çalışma sonucunda IASB, 28 Mayıs 2014 tarihinde IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (*IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*) standardını yayımlamıştır. Standartın yürürlüğe girme tarihi, 1 Ocak 2018 olarak belirlenmiştir. Standart temel olarak hasılatın nasıl, ne zaman ve hangi tutarda finansal tablolara alınacağı konusunda beş aşamalı bir model getirmiştir.

Bu çalışmanın amacı, işletmenin tüm paydaşlarının karar alma süreçlerinde önemli bir araç olan finansal raporlardaki hasılat kaleminin yenilenen hasılat standardı kapsamında nasıl ele alındığını ortaya koymaktır. Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde hasılat, gelir ve kazanç kavramlarının standartlarda nasıl tanımlandığına değinilmektedir. İkinci bölümde, hasılat standardının Dünyadaki ve Türkiye'deki tarihi seyri hakkında bilgilendirme yapılmaktadır. Üçüncü bölümde, 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girecek olan *IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* standardının KGK tarafından yayımlanan metni çerçevesinde hasılatın tanınması için getirilen *Beş Aşamalı Model* hakkında tüm ilgililer için şekiller ile desteklenen anlaşılabilir bir rehber sunulmaktadır. Son bölümde ise hasılat konusunda uygulanacak olan modele dair bir uygulamaya yer verilmekte ve böylece IFRS 15 standardının daha somut bir şekilde anlaşılabilmesi amaçlanmaktadır.

1 PwC. "Revenue from Contracts with Customers", PricewaterhouseCoopers LLP, 2016, s.1.

2. Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Hasılat, Gelir ve Kazanç Kavramları

Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan hasılat standardına ait temel ilkelere değinmeden önce bu bölümde; hasılat, gelir ve kazanç kavramlarının standartlar çerçevesinde nasıl tanımlandığına değinilecektir.

Söz konusu üç kavram, Türkiye Muhasebe Standartları'nda Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de ve hasılatla ait standartta tanımlanmaktadır. Bu tanımlamalar ise şu şekilde yapılmaktadır:

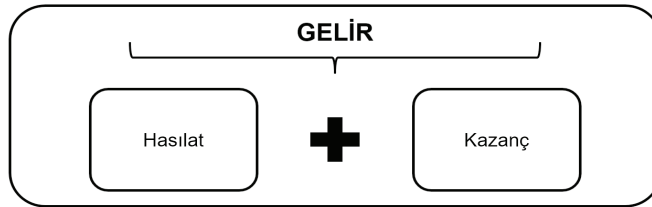
- ✓ **Gelir**, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.²

Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir.³

- ✓ **Hasılat**, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.⁴ Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır.⁵

- ✓ **Kazanç**, gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar Kavramsal Çerçeve'de ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.⁶

Şekil I: Hasılat, Gelir ve Kazanç İlişkisi



2 K GK, "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve", TMS/TFRS Seti, 2017, pr.4.25.

3 K GK, 2017a, pr.4.32.

4 K GK, "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat", TMS/TFRS Seti, 2017, s.19.

5 K GK, 2017a, pr.4.29.

6 K GK, 2017a, pr.4.30.

Şekil 1’de de görüleceği üzere gelirin tanımı, hasılatın ve kazancın ikisini birden içermektedir. Buradaki kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler ve ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar.⁷

3. Hasılat Standardının Dünyadaki ve Türkiye’deki Gelişimi

İşletmelerin finansal tablolarının oluşturulmasında ve analizinde önemli bir kalem olarak yer alan hasılatın, Dünyadaki ve Türkiye’deki tarihi seyrine baktığımızda Tablo 1 ve Tablo 2’deki görünüm ortaya çıkmaktadır.

Hasılatla dair uluslararası alandaki gelişmelere Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde bakıldığında Tablo 1’de yer alan düzenlemeler mevcuttur. Hasılat standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin yayımladığı ilk 26 adet standart içinde bulunmuş ve günün ihtiyaçlarına göre muhtelif değişimlere uğrayarak bugünkü halini almıştır.

Tablo 1: Hasılat Standardının Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Yıl	Düzenleme
1982	IAS 18 Hasılat (Revenue) standardına IASC tarafından son hali verildi.
1984	IAS 18 Hasılat standardı yürürlüğe girdi.
1993	IAS 18 Hasılat standardı revize edildi.
1995	IAS 18 Hasılat standardının 1993’te revize edilen hali yürürlüğe girdi.
2002	IASB, yeni bir hasılat standardı hazırlanması projesini gündemine aldı.
2014	IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardı yayımlandı. Yürürlük tarihi, 1 Ocak 2017 olarak belirlendi.
2015	IFRS 15’in yürürlük tarihi 1 Ocak 2018’e ertelendi.
2018	IAS 18 Hasılat standardının yürürlükten kalkması planlanmaktadır.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu standart çalışmaları yapılmıştır. Tablo 2’de yapılan bu çalışmalardan sadece hasılat standardı ile ilgili olan gelişmelere yer verilmiştir. Tablodan da görüleceği gibi Türkiye’de, önceleri çeşitli kurumlar hasılat ile ilgili standartlar yayımlamış, daha sonra ise bu yetki tek bir kurumda toplanarak uluslararası standartlar ile uyumlu hasılat standardı bugünkü halini almıştır.

⁷ KGK, 2017a, pr.4.31.

Tablo 2: Hasılat Standardının Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

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

4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Bu standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.⁸ Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır.⁹

Standart, müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörür. Bununla birlikte, bu Standardın benzer özelliklere sahip sözleşmelerden (veya edim yükümlülüklerinden) oluşan bir portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, portföye dâhil her bir sözleşmeye (veya edim yükümlülüğüne) uygulanmasına nazaran önemli ölçüde farklılaşmayacağına dair makul bir beklentisi varsa, işletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, bu Standardı söz konusu portföye uygulayabilir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanır.¹⁰

İşletme bu Standardı bir sözleşmeye (standartta belirtilen bazı durumlar hariç) ancak sözleşmenin karşı tarafı bir müşteri ise uygular. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır.¹¹

4.1. TFRS 15: 5 Aşamalı Model

TFRS 15'te amacı, temel ilkesi ve kapsamı tanımlanan hasılat unsurunun finansal tablolara nasıl, ne şekilde ve ne zaman yansıtılacağı, "**5 Aşamalı Model**" kapsamında düzenlenmektedir.¹² Bu modelin aşamaları, Şekil 2'de görülmektedir.

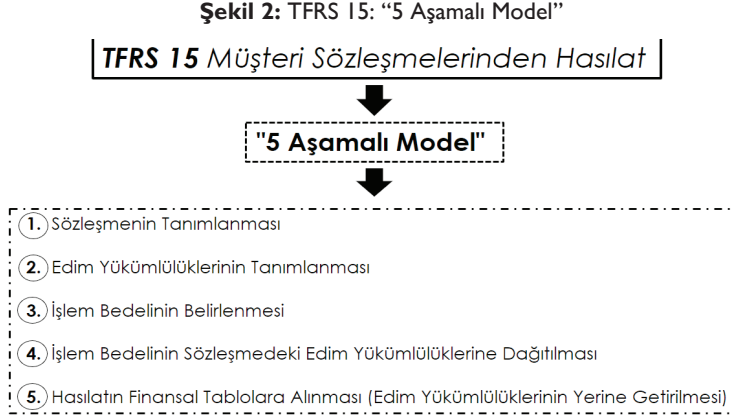
8 KGK, 2017b, pr.1.

9 KGK, 2017b, pr.2.

10 KGK, 2017b, pr.4.

11 KGK, 2017b, pr.6.

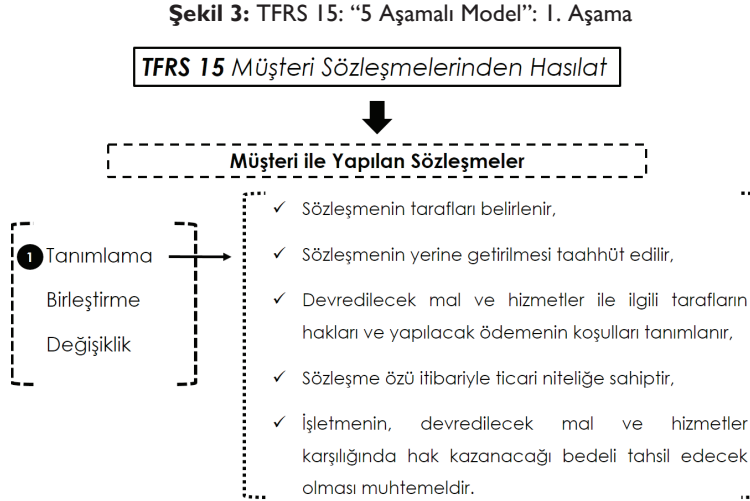
12 BDO, "IFRS in Practice 2017: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", BDO IFR Advisory Limited, 2017, s.8.



Yukarıdaki aşamalar tamamlanır ve koşullarda önemli bir değişiklik olduğuna dair bir gösterge olmazsa, sözleşme yeniden değerlendirilmez. Ancak sözleşme yukarıda belirtilen aşamalardaki kriterleri sağlamaz ise bu kriterlerin daha sonra yerine getirilip getirilmediğini belirlemek için sözleşme yeniden değerlendirilmeye devam edilir.¹³

4.1.1. Sözleşmenin Tanımlanması

İşletme, Şekil 1'de belirtilen 5 Aşamalı Model kapsamında ilk olarak Şekil 3'teki gibi müşteri ile yapılan sözleşme ya da sözleşmeleri tanımlayarak birinci aşamayı gerçekleştirmektedir.



¹³ PKF. "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Summary", PKF International, 2016, s.1.

İşletme, Şekil 2'de belirtilen beş şartın ancak tamamının karşılanması durumunda, müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi bu standart kapsamında muhasebeleştirir. Yukarıdaki şekilde özetlenen şartlar, standartta şu şekilde düzenlenmektedir: ¹⁴

- ✓ Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,
- ✓ İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- ✓ İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- ✓ Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),
- ✓ İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır.

Müşteriler ile yapılan bir sözleşme, birinci aşamada standartta belirtilen kriterlerin tümünü karşılıyor ise kriterlerde belirgin bir değişiklik olmadığı sürece kriterler gözden geçirilmez. ¹⁵

Müşteri ile yapılan sözleşme veya sözleşmelerin tanımlanması konusunda standartta yer alan diğer temel düzenlemeler özetle şunlardır: ¹⁶

- ✓ Sözleşme yapılmasına yönelik uygulama ve süreçler; hukuki çevreye, sektörlere ve işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir (pr.10).
- ✓ Sözleşmenin şartları karşılaması durumunda ve şartlarda önemli bir değişiklik olduğuna dair bir belirti bulunmadığı sürece, işletmenin durum ve şartları yeniden değerlendirmesine gerek yoktur (pr.13).
- ✓ Sözleşmenin şartları karşılamaması durumunda işletme, bu şartların sonradan karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek amacıyla sözleşmeyi değerlendirmeyi sürdürmektedir (pr.14).
- ✓ Sözleşmenin şartları karşılamaması ve işletmenin müşteriden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi durumunda, işletme tahsil ettiği bu tutarı ancak aşağıdaki hallerden herhangi biri gerçekleştiğinde hasılat olarak finansal tablolara alır (pr.15):
- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması veya
- Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

14 KGK, 2017b, pr.9.

15 KPMG, "IFRS First Impressions: Revenue from Contracts with Customers", KPMG IFRG Limited, 2014, s.7.

16 KGK, 2017b, pr.10,13,14,15,16.

- ✓ İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedeli, yukarıda açıklanan hallerden biri gerçekleşinceye veya şartlar sonradan karşılanıncaya kadar yükümlülük olarak finansal tablolara alır (pr.16).

Müşteri ile yapılan sözleşmelerin tanımlanması sonrasında ilgili sözleşmelerde birleştirme veya değişiklik yapılması da söz konusu olmaktadır. Bu noktada standardın müşteri ile yapılan sözleşmelerin birleştirilmesi ve sözleşme değişiklikleri hususunda getirdiği düzenlemeler aşağıda maddeleri halinde özetlenmektedir:

- ✓ **Sözleşmelerin Birleştirilmesi:** İşletme, aşağıdaki şartlardan en az birinin karşılanması durumunda, aynı müşteri (ya da bu müşterinin ilişkili tarafları) ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirir:¹⁷
 - Sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi,
 - Bir sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması veya
 - Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (veya sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen bazı mal veya hizmetlerin) standart uyarınca tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.
- ✓ **Sözleşme Değişiklikleri:** Sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) taraflarca onaylanan değişikliktir. Bazı sektörlerde ve bölgelerde sözleşme değişikliği; değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler doğuran değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun başka bir şekilde onaylanabilir. Taraflar sözleşme değişikliğini onaylamamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar bu Standardı mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder.¹⁸

İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte mevcut olması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir:¹⁹

- Taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi ve
- Sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar artırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olması.

4.1.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

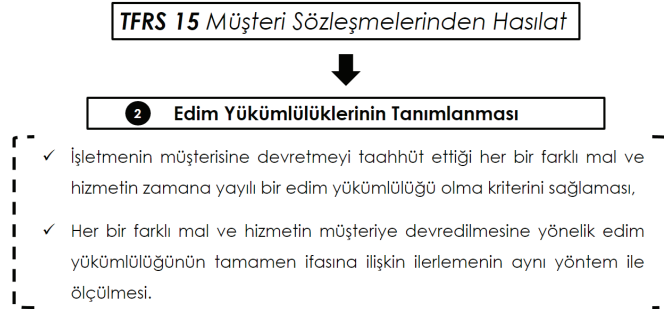
İşletme, müşteri ile yapılan sözleşme ya da sözleşmelerini tanımladıktan ve sözleşme ile ilgili birleştirme ve değişiklikleri de yaptıktan sonra ikinci aşamada Şekil 4'teki gibi sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin tanımlanmasını gerçekleştirmelidir.

17 KGK, 2017b, pr.17.

18 KGK, 2017b, pr.18.

19 KGK, 2017b, pr.20.

Şekil 4: TFRS 15: “5 Aşamalı Model”: 2. Aşama



Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği **her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü** olarak belirler:²⁰

- ✓ Farklı bir mal veya hizmeti (bir mal veya hizmetler paketini) ya da
- ✓ Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini.

Müşteri ile yapılan bir sözleşmede genellikle işletmenin müşteriye devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler açıkça belirtilir.²¹

Bir müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet, aşağıda yer alan her iki şartın birlikte karşılanması durumunda **farklı mal veya hizmet** olarak tanımlanmaktadır:²²

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

Sözleşmeye bağlı olarak, taahhüt edilen mal veya hizmetler, aşağıda sayılanlar ile sınırlı olmamak üzere şunlar olabilir:²³

- ✓ İşletme tarafından üretilen malların satışı (örneğin, bir imalatçıya ait stoklar),
- ✓ İşletme tarafından satın alınmış malların yeniden satışı (örneğin, bir perakendecinin malları),
- ✓ İşletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı (örneğin, asıl olarak hareket eden bir işletme tarafından yeniden satışı yapılan biletler),

20 KGK, 2017b, pr.22.

21 KGK, 2017b, pr.24.

22 KGK, 2017b, pr.27.

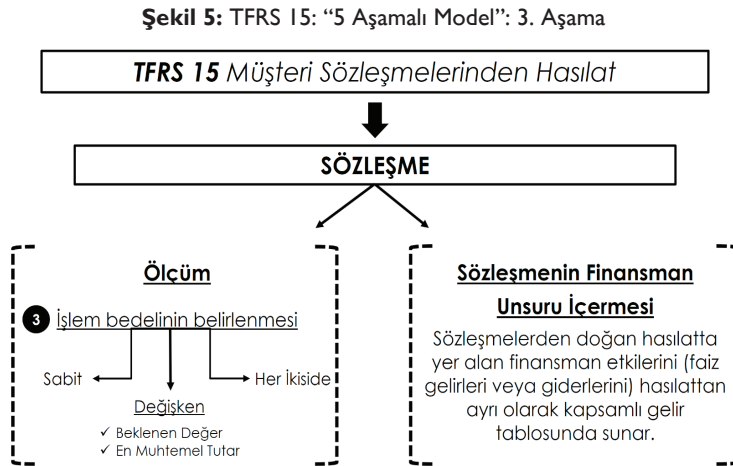
23 KGK, 2017b, pr.26.

- ✓ Sözleşmede kararlaştırılmış bir (veya birden fazla) görevin müşteri adına yerine getirilmesi,
- ✓ Mal veya hizmetlerin temine hazır hale getirilmesine (örneğin, mevcudiyet esasına göre temin edilen belirlenmemiş yazılım güncellemeleri) veya dilediği zaman ve şekilde kullanması için müşteriye mal veya hizmetin hazır edilmesine ilişkin bir hizmet verilmesi,
- ✓ Bir müşteriye mal veya hizmet devrine yönelik başka bir taraf adına aracılık hizmeti sunulması (örneğin, diğer bir taraf adına vekil olarak hareket edilmesi),
- ✓ Gelecekte bir müşterinin yeniden satabileceği veya kendi müşterilerine temin edebileceği mal veya hizmetlerle bağlantılı hakların verilmesi (örneğin, bir perakendeciye ürün satışı yapan bir işletmenin, bu perakendeciden ürün satın alan kişiye ilave mal veya hizmet taahhüt etmesi),
- ✓ Bir müşteri adına bir varlığın inşası, imali veya geliştirilmesi,
- ✓ Lisans verilmesi ve
- ✓ İlave mal veya hizmet alım opsiyonu verilmesi (opsiyonların müşteriye önemli bir hak vermesi durumunda).

Modelin ikinci aşamasında yapılacak olan edim yükümlülüklerinin tanımlanması, modelin dördüncü ve beşinci adımlarındaki sonuçlara neden olması açısından önem arz etmektedir.²⁴ Bu sebeple bu sözleşmede yer alacak edim yükümlülüklerinin doğru bir şekilde tanımlanması gerekmektedir.

4.1.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşletme, hasılatın finansal tablolara alınması aşamasında ortaya çıkacak tutarı ilk olarak işlem bedelini tespit ederek gerçekleştirmektedir. Şekil 5'te, işlem bedelinin tespit edilmesi hususundaki temel ilkeler özetlenmektedir.



²⁴ Deloitte, "Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2015, s.7.

İşletme, işlem bedelini tespit etmek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamülleri dikkate alır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin, bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Şekil 4’te de görüleceği gibi müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel; sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini de içerebilir.²⁵

Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem bedeli tahminini etkiler. İşletme, işlem bedelini belirlerken aşağıda yer alan unsurların hepsinin etkilerini göz önünde bulundurur:²⁶

(a) Değişken bedel: İşlem bedeli; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle değişebilir. Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak etmesinin gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi şartına bağlandığı durumda da değişebilir. Örneğin, bedel, ürünün satışının belirli bir hedefe ulaşması durumunda belirli bir performans priminin taahhüt edildiği ya da ürünün iade hakkının bulunduğu durumlarda değişken olacaktır.²⁷

Değişken bedelin tahmini ise Şekil 5’te gösterildiği ve standartta da geçtiği gibi beklenen değer ya da en muhtemel tutar yöntemleri ile tahmin eder.

(b) Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması: Değişken bedele ilişkin belirsizlik sonradan ortadan kalktığında finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal işlemi olmayacağına kuvvetle muhtemel olup olmadığını takdir ederken, işletme söz konusu hasılat iptalinin hem gerçekleşme olasılığını hem de büyüklüğünü göz önünde bulundurur.²⁸ Ayrıca işletme, her raporlama dönemi sonunda işletme, dönem sonunda mevcut olan şartları ve dönem boyunca şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru olarak yansıtmak üzere (bir değişken bedel tahmininin sınırlanıp sınırlanmadığına dair değerlendirmesinin güncellenmesi dâhil) tahmini işlem bedelini günceller.²⁹

(c) Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı: Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zımnen), müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Bu koşullarda sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir.³⁰

25 KGK, 2017b, pr.47.

26 KGK, 2017b, pr.48.

27 KGK, 2017b, pr.51.

28 KGK, 2017b, pr.57.

29 KGK, 2017b, pr.59.

30 KGK, 2017b, pr.60.

Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup olmadığını değerlendirirken, ilgili tüm durum ve şartları göz önünde bulundurur.³¹

İşletme, finansmanın etkilerini (faiz gelirleri veya giderlerini) müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasılatın ayrı olarak **kapsamlı gelir tablosunda** sunar. Faiz gelirleri ve faiz giderleri, müşteri ile yapılan sözleşmenin bir sözleşme varlığı (veya alacağı) veya bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi ölçüsünde finansal tablolara alınır.³²

(d) Gayri nakdî bedel: Müşterinin gayri nakdi bedel ödeme taahhüdünün bulunduğu sözleşmelerle ilgili işlem bedelini belirlemek için, işletme, gayri nakdî bedeli (veya gayri nakdî bedel taahhüdünü) gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.³³

Müşteri, işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak amacıyla mal veya hizmet katkısında bulunuyorsa (malzeme, teçhizat veya işçilik temini gibi), işletme katkı olarak verilen bu mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçip geçmediğini değerlendirir. Kontrol kendisinde ise, mal veya hizmet katkılarını müşteriden alınan gayri nakdî bedel olarak muhasebeleştirir.³⁴

(e) Müşteriye ödenebilir bedel: Bir müşteriye ödenebilir bedel, işletmenin müşterisine (ya da işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödeyeceği veya ödemeyi beklediği nakdî tutarları kapsar. Müşteriye (veya işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödenebilir bedel işletmeye borçlu olunan tutarlara karşı işletilebilecek puan veya diğer unsurları da (örneğin, kupon veya hediye çeki gibi) kapsar.

Müşteriye yapılan ödemenin muhasebeleştirilmesi ise şu şekilde gerçekleşir:³⁵

- ✓ Müşteriye yapılan ödeme müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler karşılığında yapılmıyorsa işletme müşteriye ödenebilir bedeli işlem bedelinde ve dolayısıyla hasılatta azaltma olarak muhasebeleştirir.
- ✓ Müşteriye ödenebilir bedel müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme ise işletme mal veya hizmet alımını tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarla aynı şekilde muhasebeleştirir.

İşlem bedelinin belirlenmesi için yukarıda sayılan unsurları dikkate alan işletme, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme uyarınca taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini ve sözleşmenin iptal edilmeyeceğini, yenilenmeyeceğini veya değiştirilmeyeceğini de varsayar.³⁶

31 KGK, 2017b, pr.61.

32 KGK, 2017b, pr.65.

33 KGK, 2017b, pr.66.

34 KGK, 2017b, pr.69.

35 KGK, 2017b, pr.70,71.

36 KGK, 2017b, pr.49.

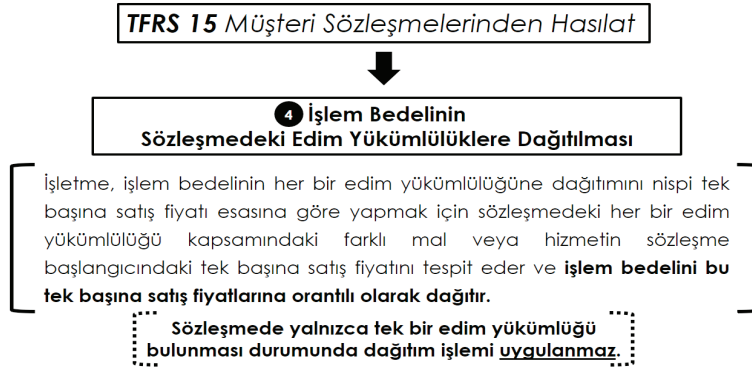
4.1.4. İşlem Bedelinin Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşlem bedelinin dağıtımından amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda işlem bedeli, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır.³⁷

İşlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtımı ise Şekil 6'da belirtildiği gibi şu iki aşamada gerçekleşir:³⁸

- ✓ Öncelikle işletme, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımını nispi tek başına satış fiyatı esasına göre yapmak için, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit eder ve
- ✓ Daha sonra işlem bedelini satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır.

Şekil 6: TFRS 15: "5 Aşamalı Model": 4. Aşama



Tek başına satış fiyatı ise işletmenin taahhüt ettiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyat olarak tanımlanmaktadır. Tek başına satış fiyatını belirlemede kullanılacak en iyi gösterge, bir mal veya hizmetin işletme tarafından benzer durumlarda ve benzer müşterilere ayrı olarak satılması halinde gözlemlenebilir olan fiyattır.³⁹

Eğer tek başına satış fiyatının doğrudan gözlemlenebilir olmaması durumunda işletme, işlem bedelinin dağıtılmasındaki amacı karşılayacak şekilde tek başına satış fiyatını tahmin eder.⁴⁰ Bu tahmini yaparken ise standartta sayılan ve aşağıdaki Şekil 7'de de gösterilen yöntemleri kullanabilir.⁴¹ Bu yöntemler dışında da standarda aykırı olmak koşuluyla başka yöntemler de kullanılabilir. Kullanılan yöntem ne olursa olsun, işletme yöntemdeki gözlenebilir girdilerin

37 KGK, 2017b, pr.73,74.

38 KGK, 2017b, pr.76.

39 KGK, 2017b, pr.77.

40 KGK, 2017b, pr.78.

41 KGK, 2017b, pr.79.

kullanımını maksimize etmeli ve benzer özelliklere sahip mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatını tahmin ederken yöntemi tutarlı bir şekilde uygulamalıdır.⁴²

Şekil 7: TFRS 15: Tek Başına Satış Fiyatının Tahmininde Kullanılabilecek Yöntemler



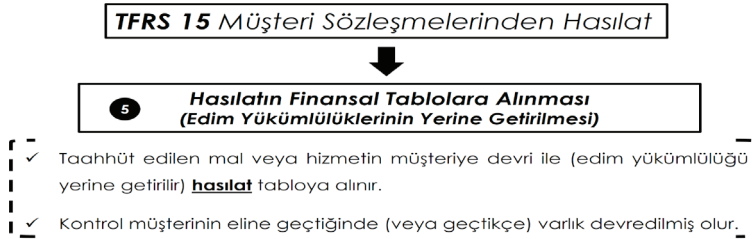
İşlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtımında yukarıda belirtilen temel ilkelerin dışında standart ayrıca aşağıda belirtilen üç konuda da düzenlemeler getirmektedir.⁴³ Söz konusu durumlar meydana geldiğinde işletme, işlem bedelini getirilen düzenlemeler kapsamında edim yükümlülüklerine dağıtmaktadır.

- ✓ İndirimin Dağıtımı (pr.81-83),
- ✓ Değişken Bedelin Dağıtımı (pr.84-86),
- ✓ İşlem Bedelinde Değişmeler (pr.87-90).

4.1.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması (Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi)

Standartta belirtilen 5 Aşamalı Modelin son aşamasında Şekil 8’de görüleceği gibi edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonucunda hasılatın finansal tablolara alınması işlemi yer almaktadır.

Şekil 8: TFRS 15: “5 Aşamalı Model”: 5. Aşama



42 CPA, “IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers”, Chartered Professional Accountants of Canada, 2015, s.27.

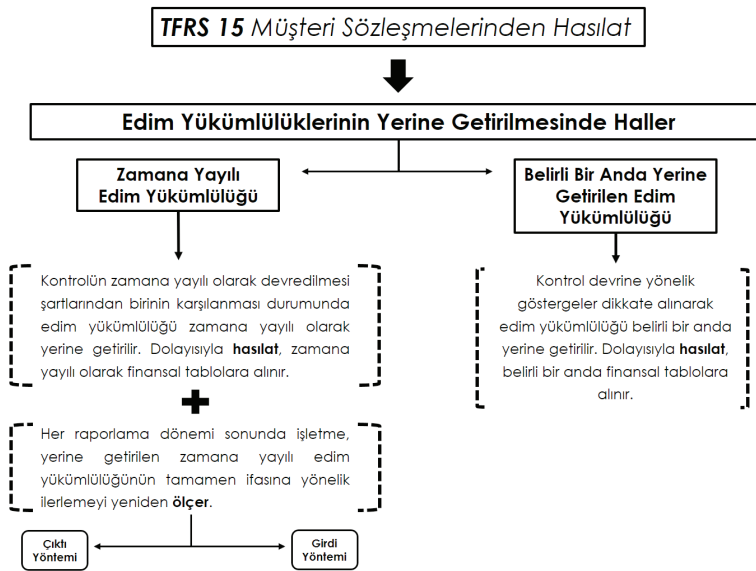
43 KGK, 2017b, pr.81-90.

Standart, hasılatın finansal tablolara alınması hususunu aşağıda belirtilen paragraflarda belirtildiği gibi düzenlemektedir:⁴⁴

- ✓ İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifade ile bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (pr.31).
- ✓ Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme, edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini (değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması hariç) hasılat olarak finansal tablolara alır (pr.46).

İşletme, sözleşmede tanımlanan her bir edim yükümlülüğünü nasıl yerine getireceğini Şekil 9'da da belirtilen şekillerde belirler. Bu işlem, sözleşme başlangıcında yapılır. Eğer bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyor ise belirli bir anda yerine getirilir.⁴⁵

Şekil9: TFRS 15: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesindeki Haller



- ✓ **Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri:** Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır:⁴⁶

44 K GK, 2017b, pr.31, 46.

45 K GK, 2017b, pr.32.

46 K GK, 2017b, pr.35.

- İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
- İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi veya
- İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

Zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alır. İlerlemeyi ölçmekten amaç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün, ölçüm tarihi itibarıyla, müşteriye devrine ilişkin performansını (başka bir ifadeyle, işletmenin yerine getirmiş olduğu edim yükümlülüklerini) göstermektir.⁴⁷

İşletme zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Her raporlama dönemi sonunda işletme yerine getirilen zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi yeniden ölçer.⁴⁸

Uygun ilerleme ölçüm yöntemleri çıktı ve girdi yöntemlerini kapsar. Uygun ilerleme ölçüm yönteminin tespitinde işletme, müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetin niteliğini dikkate alır.⁴⁹

✓ **Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri:** Bir edim yükümlülüğü zamana yayılarak yerine getirilmiyor ise edim yükümlülüğü belirli bir anda yerine getirilir. Müşterinin taahhüt edilen varlığın kontrolünü ele geçirdiği ve işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anı tespit etmek için işletme kontrole ilişkin gereklilikleri dikkate alır. Buna ilaveten, işletme kontrolün devrine yönelik aşağıdakileri içeren, ancak bunlarla sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır:⁵⁰

- İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir.
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir.
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir.
- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır.
- Müşteri varlığı kabul etmiştir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, yukarıda şekiller yardımı ile özetlenen 5 Aşamalı Modelin temel ilkeleri yanında aşağıda sayılan hususları da düzenlemektedir:

✓ **Sözleşme Maliyetleri:** Bu husus üç alt başlık altında düzenlenmektedir:⁵¹

47 KGK, 2017b, pr.39.

48 KGK, 2017b, pr.40.

49 KGK, 2017b, pr.41.

50 KGK, 2017b, pr.38.

51 KGK, 2017b, pr.91, 92, 95, 99, 101.

- **Sözleşme Yapılması için Katlanılan Ek Maliyetler:** İşletme bir müşteriyle sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır (pr.91). Sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler, işletmenin bir müşteriyle sözleşme yapması halinde katlanacağı, sözleşme yapmamış olsaydı katlanmayacağı maliyetlerdir (örneğin, satış komisyonları) (pr.92).
- **Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri:** Müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir Standardın kapsamında olmaması durumunda (örneğin; TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi), işletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır (pr.95):
 - Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması,
 - Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
 - Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.
- **İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü:** finansal tablolara alınan bir varlık, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak itfa edilir (pr.99). Ayrıca finansal tablolara alınan bir varlığın defter değeri aşağıdaki tutarı aştığı takdirde işletme, kâr/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtır (pr.101):
 - İşletmenin varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı eksi
 - Doğrudan bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler.
- ✓ **Sunum:** Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak, işletme, sözleşmeyi bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda gösterir. İşletme bedele ilişkin koşulsuz haklarını bir alacak olarak ayrı şekilde gösterir.⁵²
- ✓ **Açıklama:** İşletme açısından açıklama hükümlerinin amacı, finansal tablo kullanıcılarının müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını mümkün kılacak yeterlilikte bilgiyi açıklamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere işletme, aşağıdakilerin tamamı hakkında nitel ve nicel bilgileri açıklar:⁵³
 - Müşterilerle yapılan sözleşmeler,
 - Standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikler ile
 - Bir müşteri sözleşmesinin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar.

52 KGK, 2017b, pr.105.

53 KGK, 2017b, pr.110.

4.2. Uygulama Rehberi

TFRS 15 standardında yer alan düzenlemelerin nasıl uygulanacağına ait rehberi, “Ek B” kısmında standardın ayrılmaz bir parçası olarak ilgililere sunmaktadır. Uygulama rehberinde şu hususlar düzenlenmektedir:⁵⁴

- ✓ Zamana yayılı edim yükümlülükleri ve bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçülmesi yöntemleri,
- ✓ İade hakkı tanınan satışlar, Garantiler, Asıl-vekil değerlendirmesi,
- ✓ İlave mal veya hizmetler için müşteriye sağlanan opsiyonlar,
- ✓ Müşterilerin kullanılmamış hakları,
- ✓ İadesiz peşin ödenen ücretler ve ilişkili bazı maliyetler,
- ✓ Lisanslama, Geri alım anlaşmaları, Konsinye mal anlaşmaları,
- ✓ Faturala-elde tut anlaşmaları, Müşterinin kabulü ve
- ✓ Ayrıştırılmış hasılatın açıklanması.

4.3. Yürürlük Tarihi ve Geçiş

TFRS 15 standardının yürürlük tarihi ve geçiş isimli “Ek C” kısmında özet olarak şu düzenlemeler yer almaktadır:⁵⁵

- ✓ Bu Standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır (pr.C1).
- ✓ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat standartları arasındaki geçişlerin nasıl gerçekleşeceği belirtilmektedir (pr.C2).
- ✓ TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı ile TFRS 9 Finansal Araçlar ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standartları ile arasındaki ilişkiye dair ilkeler düzenlenmektedir (pr.C3, C9).
- ✓ 1 Ocak 2018’den itibaren TFRS 15’in zorunlu hale gelmesi ile birlikte şu standartlar yürürlükten kalkacaktır (pr.C10):
 - 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 ve
 - TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

54 KGK, 2017b, pr.B1.

55 KGK, 2017b, pr.C1, C2, C3, C9, C10.

5. TFRS 15: 5 Aşamalı Modele Dair Bir Uygulama

Anima Reklam ve Prodüksiyon Hizmetleri, 20 Eylül 2017 tarihinde bilgisayarları arasında haberleşme ve veri ağı teçhizatı ve bunların diğer ortaklık yapılan işletmeler ile bağlantısını sağlayacak uydu bağlantısı hizmeti için Artı İletişim'den hem teçhizatın hem de hizmetin bağımsız ve birlikte satış fiyatı hakkında bilgilendirme talebinde bulunmuştur. Artı İletişim ise bu talebe 12 Aralık 2017 tarihinde şu şekilde cevap vermiştir:

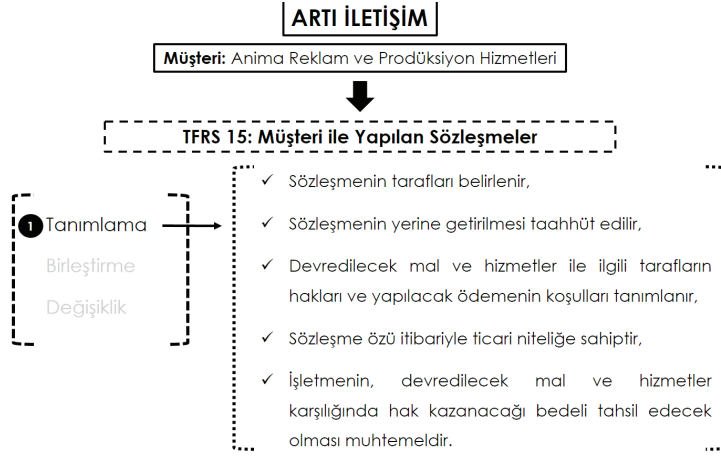
- ✓ **Teçhizat:** 20.020 TL
- ✓ **Hizmet (Teçhizatsız):** 6.000 TL (12 aylık), 10.780 TL (24 aylık taahhüt için)
- ✓ **Hizmet (Teçhizat Hediye):** 24.000 TL (12 aylık), 27.000 TL (24 aylık taahhüt için)
- ✓ Hizmet tutarı aylık ödemeler üzerinden yapılacaktır.
- ✓ Teçhizatın müşteriye devri 01 Ocak 2018'de gerçekleşecektir.

Anima Reklam ve Prodüksiyon Hizmetleri, gelen bu cevabı değerlendirmiş ve Artı İletişim'den teçhizat ve hizmeti birlikte 24 aylık taahhüt vererek satın alma kararı almıştır. Sözleşme 1 Ocak 2018 yılında imzalanacaktır. Bu bilgiler çerçevesinde Artı İletişim'in TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardındaki 5 Aşamalı Model çerçevesinde hasılatı finansal tablolara alma süreci aşağıdaki Şekil 10'da gösterildiği gibi gerçekleşecektir.

Şekil 10: Artı İletişim, TFRS 15: "5 Aşamalı Model



Yukarıda yer alan şekilde gösterildiği gibi Artı İletişim'in, Anima Reklam ve Prodüksiyon Hizmetleri ile anlaşmaya vardığı mal ve hizmet satışı ile TFRS 15 hükümlerince elde edeceği hasılatın finansal tablolara alınması (muhasabeleştirilmesi) çeşitli aşamalardan geçerek gerçekleşecektir. Artı İletişim açısından söz konusu aşamalar, çalışmanın dördüncü bölümünde bahsedilen ilkeler çerçevesinde şu şekilde olacaktır:

Şekil 11: Artı İletişim, TFRS 15: “5 Aşamalı Model”: 1. Aşama

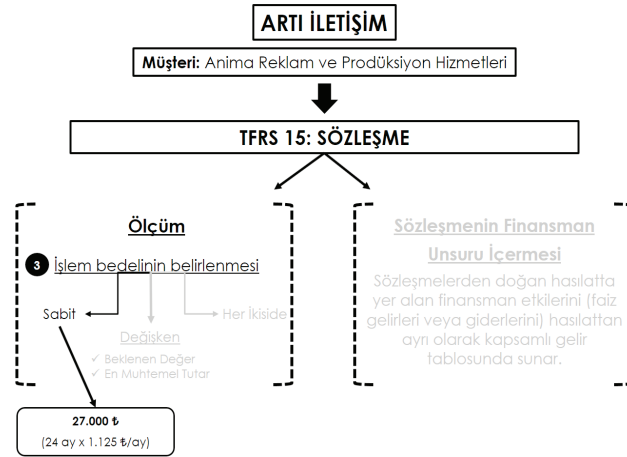
Şekil 11’de görüleceği üzere Artı İletişim, birinci aşamada sözleşmeyi standartta belirtilen ilkeler çerçevesinde tanımlamaktadır. Bu doğrultuda öncelikle sözleşmenin tarafları Artı İletişim ve Anima Reklam ve Prodüksiyon Hizmetleri (Müşteri) olarak belirlenmiştir. Her iki taraf da sözleşmenin yerine getirilmesini taahhüt etmiş ve ticari niteliğe sahip olan bu sözleşmede mal-hizmet devri ve bunlar karşılığında kazanılacak muhtemel bedel ile diğer haklar açıkça tanımlanmıştır. Bu koşullar altında 5 Aşamalı Modelin ilk aşaması gerçekleşmiştir. Bu aşamada ayrıca sözleşme durumuna bağlı olarak aynı taraflar arasında yapılacak diğer mal ve hizmet devrine ilişkin sözleşme(ler) olması durumunda sözleşmelerde standarttaki ilkeler çerçevesinde **birleştirme** ya da **değişiklik** yapılması da mümkün olabilecektir.

Artı İletişim, modelin ikinci aşamasında birinci aşamada bahsi geçen devredilecek mal ve hizmetler ile diğer tarafın da sorumlu olduğu tüm edim yükümlülükleri Şekil 12’deki gibi tanımlanacaktır. Bu çerçevede Artı İletişim, Anima Reklam ve Prodüksiyon Hizmetleri (Müşteri) ile yaptığı sözleşmede taahhüt ettiği mal ve hizmeti değerlendirir ve müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler ve bunları açıkça belirtir. İki taraf arasında yapılan sözleşme uyarınca Artı İletişim’in yüklenmiş edimler, iki adet edimi içeren mal ve hizmet paketinden oluşmaktadır. Bu edim yükümlülükleri Şekil 12’de belirtilmektedir.

Şekil 12: Artı İletişim, TFRS 15: “5 Aşamalı Model” : 2. Aşama

Modelin 3. aşamasında Artı İletişim, belirlenen edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde finansal tablolara yansıtacağı hasılat tutarının hesaplanmasında ilk olarak işlem bedelini belirlemektedir. İşlem bedeli ise Şekil 13'te de görüleceği gibi yapılan 24 aylık sözleşme çerçevesinde toplamda 27.000 TL (24 ay x 1.125 TL/ay) olarak gerçekleşmiştir. Yapılan sözleşmede işlem bedeli için değişken bir bedel ve finansman unsuru yer almamaktadır.

Şekil 13: Artı İletişim, TFRS 15: “5 Aşamalı Model” : 3. Aşama



Şekil 14: Artı İletişim, TFRS 15: “5 Aşamalı Model” : 4. Aşama



Tablo 3: Artı İletişim, İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

Edim Yükümlülüğü	Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	Bağımsız Satış Fiyatı (%)	Hasılat (TL)
Teçhizat	20.020	65	17.550
Hizmet	10.780	35	9.450
TOPLAM	30.800	100	27.000

4. aşamada sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğü bulunduğu için işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekmektedir. Şekil 14 ve Tablo 3'te de görüleceği gibi Artı İletişim, işlem bedelini edim yükümlülüklerine dağıtırken daha önceki aşamalarda tanımladığı edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarını belirlemiş ve bunların toplam bağımsız satış fiyatı içindeki oranlarını hesaplamıştır:

✓ **Teçhizat:** $(20.020 / 30.800) \times 100 = \% 65$

✓ **Hizmet:** $(10.780 / 30.800) \times 100 = \% 35$

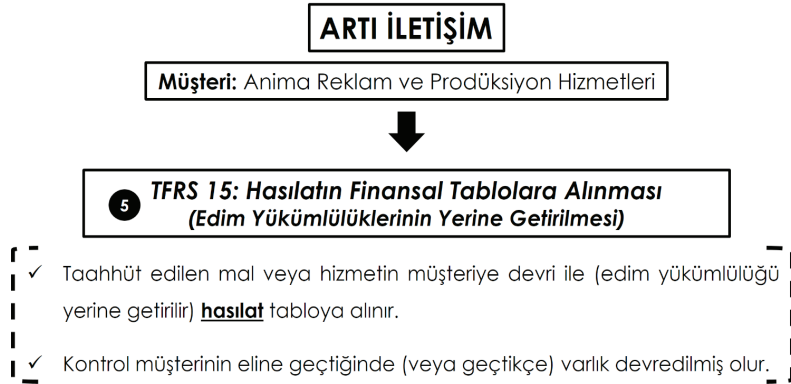
Daha sonra bulunan oranlar ile işlem bedeli edim yükümlülüklerine dağıtılmıştır:

✓ **Teçhizat:** $0.65 \times 27.000 = 17.550 \text{ TL}$

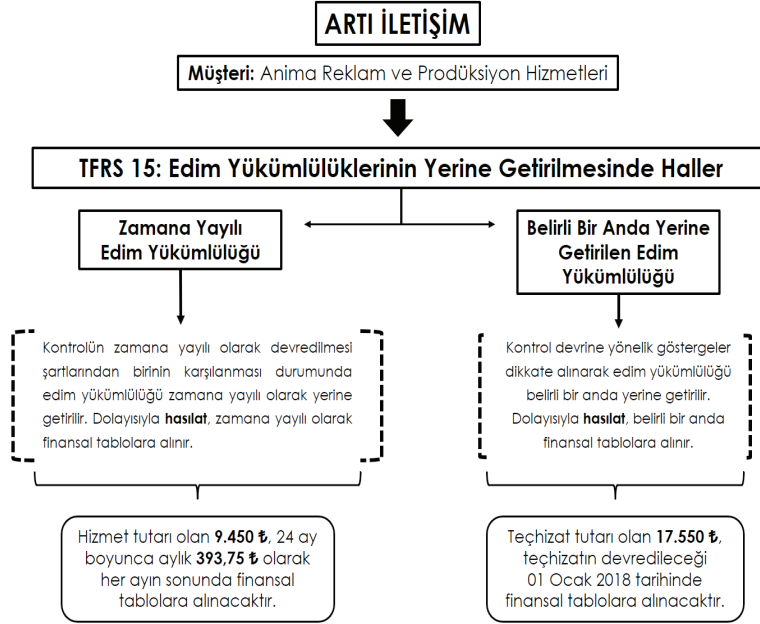
✓ **Hizmet:** $0.35 \times 27.000 = 9.450 \text{ TL}$

3. aşamada belirlenen işlem bedelinin 4. aşamada edim yükümlülüklerine dağıtılmasından sonra Artı İletişim'in edim yükümlülüklerini yerine getirmesi bir başka ifade ile teçhizatı devretmesi ve hizmeti sağlamasıyla beraber söz konusu hasılat tutarı, Artı İletişim'in finansal tablolarına alınabilecektir. Bu durum, Şekil 15 ve Şekil 16'da da, modelin 5. aşamasında görülmektedir.

Şekil 15: Artı İletişim, TFRS 15: "5 Aşamalı Model" : 5. Aşama



Artı İletişim hasılat tutarının ne kadarını ne zaman finansal tablolarına alacak sorusuna bakıldığında Şekil 16'daki durum ortaya çıkmaktadır.

Şekil 16: Artı İletişim, TFRS 15: Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesindeki Haller

Şekil 16'da yer alan ve toplam olarak hesaplanan hasılat tutarının 2018 ve 2019 yılındaki aylık dökümü Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4: Artı İletişim, Aylık Hasılat Tutarlarının TFRS 15'e Göre Hesaplanması

Tarih	Edim Yükümlülüğü		TFRS 15'e Göre	
	Teçhizat (TL)	Hizmet (TL)	Düzeltilme (TL)	Hasılat (TL)
01.01.2018	0	0	17.550	17.550
31.01.2018	0	1.125	-731,25	393,75
28.02.2018	0	1.125	-731,25	393,75
31.03.2018	0	1.125	-731,25	393,75
30.04.2018	0	1.125	-731,25	393,75
31.05.2018	0	1.125	-731,25	393,75
30.06.2018	0	1.125	-731,25	393,75
31.07.2018	0	1.125	-731,25	393,75
31.08.2018	0	1.125	-731,25	393,75
30.09.2018	0	1.125	-731,25	393,75
31.10.2018	0	1.125	-731,25	393,75
30.11.2018	0	1.125	-731,25	393,75
31.12.2018	0	1.125	-731,25	393,75

31.01.2019	0	1.125	-731,25	393,75
28.02.2019	0	1.125	-731,25	393,75
31.03.2019	0	1.125	-731,25	393,75
30.04.2019	0	1.125	-731,25	393,75
31.05.2019	0	1.125	-731,25	393,75
30.06.2019	0	1.125	-731,25	393,75
31.07.2019	0	1.125	-731,25	393,75
31.08.2019	0	1.125	-731,25	393,75
30.09.2019	0	1.125	-731,25	393,75
31.10.2019	0	1.125	-731,25	393,75
30.11.2019	0	1.125	-731,25	393,75
31.12.2019	0	1.125	-731,25	393,75
TOPLAM	0*	27.000	0	27.000

* Teçhizatın tüm dönemler itibari ile 0 TL olarak yer alması sözleşmenin 24 aylık hizmet taahhüdü (teçhizat hedyeli) altında gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum, TFRS 15 hükümlerine göre bağımsız satış fiyatları ve işlem bedeli yardımı ile düzeltme işlemi yapılarak kayıt altına alınmıştır.

Şekil 16 ve Tablo 4'te yer alan hasılat tutarının muhasebeleştirilmesi ise Tekdüzen Hesap Planı kullanılarak şu şekilde gerçekleştirilebilir:

1	01/01/2018			
	181 GELİR TAHAKKUKLARI		8.775	
	281 GELİR TAHAKKUKLARI		8.775	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR			17.550
	(Teçhizatın devri ile gerçekleşen hasılat kaydı)			
2	31/01/2018			
	100 KASA		1.125	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR			393,75
	181 GELİR TAHAKKUKLARI			731,25
	(Hizmet sağlanması ile gerçekleşen hasılat kaydı, 1. ay)			
	/			

01 Ocak 2018 tarihindeki kayıta Artı İletişimin haberleşme ve veri ağı teçhizatını müşteriye tam olarak devretmesi sonucu hak kazandığı hasılat tutarı olan **17.550 TL** muhasebeleştirilecektir.

31 Ocak 2018'de yapılacak ikinci kayıta ise sunulan uydu bağlantısı hizmet tutarı olarak hesaplanan aylık **393,75 TL** (9.450 TL/ay : 24 ay), hasılat olarak muhasebeleştirilecektir. Aylık sözleşme bedeli olarak ödenecek **1.125 TL**'den geriye kalan **731,25 TL** ise teçhizata ait tutarı içerdiğinden 181 Gelir Tahakkukları hesabına alacak olarak kaydedilecektir.

İkinci kayıta yapılan muhasebeleştirme aynı hesap ve tutarlar üzerinden her ay sonunda ve 2018 yılı boyunca yapılacaktır. Bu kayıtlar 3-13 arası yevmiye maddelerindeki gibi gerçekleşecektir.

3-13/...../2018	1.125	393,75 731,25
	100 KASA 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 181 GELİR TAHAKKUKLARI (Hizmet sağlanması ile gerçekleşen hasılat kaydı, X. ay)		
14	31/12/2018	8.775	8.775
	181 GELİR TAHAKKUKLARI 281 GELİR TAHAKKUKLARI (Dönemsellik ilkesi gereği ilgili hesaplar arasında aktarım)		
	/		

14 numaralı yevmiye maddesinde ise dönemsellik ilkesi gereğince hesaplar arası aktarım yapılmıştır. 2019 yılında ise her ay sonunda aşağıda yer alan 15-26 arasındaki yevmiye madde numaralarındaki kayıtlar gerçekleştirilecektir.

15-26/...../2019	1.125	393,75 731,25
	100 KASA 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 181 GELİR TAHAKKUKLARI (Hizmet sağlanması ile gerçekleşen hasılat kaydı, X. ay)		
	/		

Böylelikle sözleşme sonunda Gelir Tahakkukları hesaplarında biriken tutarlar kapatılıp tahsil edilmiştir.

6. Sonuç

Hasılat konusundaki ilk uluslararası düzenlemelerden biri, 1982 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından yayımlanan IAS 18 Hasılat standardıdır. Standart, finansal raporlama standartlarını uygulayan işletmelerin özkaynaklarında artışa sebep olan her türlü hasılat ve diğer gelirlerin nasıl ölçülerek finansal tablolara alınacağı konusuna açıklık getirmiştir.

IAS 18'de öne çıkan gelirlerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi, gelir ölçümünde vadeli satışta elde edilen gelirin peşin değere indirgenerek faiz gelirin ayrıştırılması ve mal satışı durumunda hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için malın sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi koşulu, kontrolün devri gibi önemli hususlara yer verilmiştir. Hizmet sunumunda hasılat ise IAS 18'de tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmiş ve böylelikle hizmet hasılatında tamamlanma düzeyinin dikkate alınması gündeme gelmiştir.

1 Ocak 2018'den itibaren uygulanarak IAS 18'in yerine geçecek IFRS 15'e genel hatları ile bakıldığında gerek mal gerekse hizmet ayrımı yapmaksızın hasılatın finansal tablolara alınmasında beş aşamalı detaylı bir model getirdiği görülmektedir. Bu modelde, sözleşmenin tanımlanması aşamasından hasılatın finansal tablolara alınmasına kadar tüm süreç ayrıntılı bir şekilde ele alınmakta olup ilgili aşamalarda ortaya çıkabilecek farklı durumlar (sözleşme değişikliği, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı, gayri nakdi bedel, indirimlerin dağıtımı, vb.) için de düzenlemeler getirilmektedir.

Standartta öne çıkan kavramlar, edim yükümlülüğü ve işlem bedelidir. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine göreceli bağımsız satış fiyatı üzerinden dağıtılması ise oldukça kapsamlı bir süreci ifade etmektedir. Yeni standart ile yaşanacak diğer bir önemli değişiklik ise hasılat tutarının ölçümündedir. IAS 18'de hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmekte iken; IFRS 15'te ise edim yükümlülüğü yerine getirildiği zaman bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem bedeli, hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

Bu çalışmada, uluslararası gelişmelere paralel olarak Türkiye'de KGK tarafından yayımlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve hasılatın tanınması için getirdiği Beş Aşamalı Model, anlaşılabilir bir şekilde ele alınmış, her aşama şekiller yardımı ile anlatılmış, ilgili aşamalarda oluşabilecek özel durumlara karşı standardın getirdiği düzenlemelere değinilmiş ve son olarak da hasılatın finansal tablolara alınması süreci beş aşamalı model kapsamında bir uygulama ile açıklanmıştır.

Yeni standart, kuşkusuz ki ülke ayrımı yapmaksızın tüm ülkelerde en fazla vergi kayıplarına neden olan, itinalı ve etik bir şekilde belirlenmesi gereken hasılatın doğru ve adil ölçülmesine büyük katkılar sağlayacaktır. Uygulanması özellikle inşaat, perakende, bilişim, yazılım ve telekomünikasyon sektörlerini etkileyecek olan standardın; zaman içinde pürüz yaratabilecek hususlarının çözümlenmesi, işletmelerin de bu konuda çalışanlarını eğitmeleri ve muhasebe süreçlerini gözden geçirmeleri doğrultusunda işletmelere ve dolayısıyla ülke ekonomilerine katkı sağlayacağı inancındayız.

Kaynakça

- BDO (2017). "IFRS in Practice 2017: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", BDO IFR Advisory Limited.
- CPA. (2015). "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", Chartered Professional Accountants of Canada.
- Deloitte. (2015). "Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
- KGK. (2017a). "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve", TMS/TFRS Seti.
- KGK. (2017b). "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat", TMS/TFRS Seti.
- KPMG. (2014). "IFRS First Impressions: Revenue from Contracts with Customers", KPMG IFRG Limited.
- PKF. (2016). "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Summary", PKF International.
- PwC. (2016). "Revenue from Contracts with Customers", PricewaterhouseCoopers LLP.