

Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri*

Rabia AKTAŞ **

İsmail Deniz VAROL ***

ÖZET

İşletmeler açısından hasılat en önemli performans ve büyüklük göstergelerinden biridir. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarındaki mevcut hasılat standartları (TMS 18 ve TMS 11) hasılatın tanımlanması, kamuoyunu aydınlatma ve şeffaflık açısından dipnotlarda yeterince açıklama sağlayamaması ve günümüzün ticari hayatında gerçekleşen çok unsurlu sözleşmeler, iade hakları gibi karmaşık konularda yeterli rehberlik sunamaması gibi çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır.

28 Mayıs 2014'de yayımlanan ve 1 Ocak 2018'de yürürlüğe girecek olan UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı ile mevcut standartların eksikliklerinin giderilmesine yönelik daha kapsamlı ve karşılaştırılabilir nitelikte yeni bir standart ortaya konmuştur. Yeni Standart ile hasılatla ilişkin önemli konularda müşterilerle yapılan sözleşmeye dayalı olarak hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğine beş aşamalı bir modelle mevcut standartlardaki belirsizliklerin ve eksikliklerin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

Bu çalışmanın amacı, UFRS 15'in en çok etkilemesi düşünülen iki alanın (çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri) uygulamalı olarak incelenmesidir. Böylece, oldukça ayrıntılı olan yeni Standardın daha iyi anlaşılmasına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Sözleşme Değişiklikleri, Çok Unsurlu Sözleşmeler*

JEL Sınıflandırması: *M41, M48*

Revenue Recognition According to the New Revenue Standard IFRS 15: Contracts with Multiple Elements and Contract Modifications

ABSTRACT

Revenue is one of the most important performance and size indicators for companies. Current revenue standards in the International Accounting/Financial Reporting Standards (IAS 18 and IAS 11) have been criticized in various aspects such as that they could not provide sufficient disclosure at the footnotes related to the revenue definition, public disclosure and transparency and that they could not provide adequate guidance on complex issues of today's commercial life like multicomponent contracts and refund rights.

A new standard, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers that was issued on 28 May 2014 and will be effective on 1 January 2018, has been introduced as a comprehensive and comparable standard to overcome the deficiencies of current standards. The New Standard aims to eliminate the uncertainties and shortcomings of current standards to determine when and how much revenue will be recognized by introducing a five-step model to be applied to all contracts with customers.

The aim of this study is to empirically investigate two areas (contracts with multiple elements and contract modifications) that would be effected most by IFRS 15. It is expected that the study would contribute to the better understanding of the New Standard which is quite complicated.

Keywords: *Revenue Recognition, Contracts with Multiple Elements, Contract Modifications*

Jel Classification: *M41, M48*

* Bu çalışma 30 Mayıs-3 Haziran 2016 tarihleri arasında Bosna Hersek – Saraybosna'da düzenlenen 2. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresinde (2nd International Congress on Economics and Business) sunulmuştur.

** Doç. Dr. Rabia Aktaş, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

*** İsmail Deniz Varol

1. GİRİŞ

Hasılat, bilgi kullanıcıları için işletmenin performans ve potansiyelini değerlendirmede en önemli göstergelerden biridir ve günümüze kadar değişik şekillerde tanımlanmış ve ölçülmüştür. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) uygulamasında 18 nolu standart mal ve hizmet satışları ile işletme varlıklarının başkalarına kullanandırılmasından doğan hasılatın ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Ayrıca TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı da yüklenici işletmelerin, yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeleri kapsamaktadır.

Ancak, söz konusu standartlar çeşitli açılardan eleştirilmiş ve yapılan eleştiriler yeni bir Standardın oluşturulmasına yol açmıştır. Eleştiriler başlıca şu konularda yoğunlaşmaktadır: Mevcut hasılat standartları (i) hasılatın tanımlanması konusunda yetersizdir, (ii) hasılatla ilişkin finansal raporlarda yeterli açıklama yapılmasını sağlamamaktadır ve (iii) günümüzde yoğun bir şekilde sunulan çok unsurlu satışların (birden fazla mal ve/veya hizmet satışını içeren sözleşmeler - GSM operatörlerinin telefon ve internet hizmetinin yanında cep telefonunun da satışını içeren sözleşmeleri gibi), değişken fiyatlamanın ve iade hakkıyla satış gibi karmaşık konuların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalmaktadır.

Hasılat ile ilgili yeni bir Standardın oluşturulmasında bir diğer etken ise UFRS'ler ile US GAAP'taki (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) uyumsuzlukların ortadan kaldırılmak istenmesidir. IASB (International Accounting Standards Board – Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (Financial Accounting Standards Board – Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkların, finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliği önünde engel olduğu düşüncesiyle, bu farklı uygulamaları ortak bir yapıya dönüştürmek üzere 2002 yılından itibaren çalışmaya başlamıştır¹.

UFRS 15 – Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat adıyla Mayıs 2014 yayınlanan yeni hasılat standardı, Ocak 2018² tarihinde yürürlüğe girecektir. UFRS 15, müşterilerle yapılan sözleşmeye dayalı olarak hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğini beş aşamalı bir modelle ele almaktadır. Yeni Standarda göre, hasılatın kaydedilebilmesi için beş aşamalı bir analizle işletmelerin sözleşmeden doğan performans

¹ Dünya üzerinde, yaygın olarak kullanılan IASB tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve FASB tarafından oluşturulan Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) olmak üzere iki tip muhasebe standartları seti bulunmaktadır. IASB ve FASB, 2002 yılında imzaladıkları “Norwalk Mutabakatı” ile bu iki standartlar setinin yakınlaştırılması konusunda anlaşmıştır. Bu tarih dünya üzerinde tek tip muhasebe standardı oluşturulması açısından dönüm noktası olmuştur (Çelik, 2013:44).

² UFRS 15 yayınlandığında ilk uygulama tarihi olarak 1 Ocak 2017 belirlenmişti. Eylül 2015'te Kurul yürürlük tarihini bir yıl erteleyerek 1 Ocak 2018'e çekmiştir.

yükümlülüklerini belirlemesi, bunları ayrıştırması, ne zaman yerine getireceğini ve her biri için işlem fiyatının ne olduğunu tespit etmesi gerekmektedir. Standartla birlikte, gayrimenkul, inşaat, telekomünikasyon, yazılım, hizmet ve perakende alanında faaliyet gösteren işletmeler için mevcut standartlardaki belirsizliklerin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

Bu çalışmanın amacı da, UFRS-15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat standardının TMS – 18 Hasılat Standardı ile karşılaştırılması ve işletmeler üzerinde getirdiği yeniliklerin Standardın en çok etkilemesi düşünülen bazı alanlarında (sözleşme değişiklikleri ve çoklu gelir unsuru taşıyan sözleşmeler) uygulamalı olarak incelenmesidir. Böylece Standardın anlaşılmasına katkı sağlanması beklenmektedir. Bu kapsamda çalışmada ilk olarak hasılatın önemine değinilerek TMS 18'in hasılatın muhasebeleştirilmesi konusundaki düzenlemeleri kısaca anlatılacaktır. Ardından yeni Hasılat Standardının beş aşamalı muhasebeleştirme modeli incelenecektir. Son olarak sözleşme değişiklikleri ve çok unsurlu sözleşmelere ilişkin iki örnek olay üzerinden UFRS 15 ile TMS 18'in karşılaştırması yapılacaktır.

2. HASILAT KAVRAMI VE ÖNEMİ

Hasılat, işletme performansının en önemli göstergelerinden biri olan karı oluşturan unsurlarda önemli bir noktadadır. Küreselleşen sistem ile birlikte, yatırım fırsatları, karlılık, risk etkenleri ön plana çıkmakta, ülkeler arasındaki sınırlar kalkmakta ve bağımlılık artmaktadır (Usul ve Kıymık, 2010:123). Ekonominin küreselleşmesi ile muhasebe bilgisini kullananlar için birçok sorun ortaya çıkmaktadır (Ağca ve Aktaş, 2007). Bu bağlamda kıt olan sermayeyi verimli kullanmak için doğru muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmakta ve bu süreçte işletmelerin iş hacmini ve ekonomik başarısını gösteren hasılat kavramı, en önemli kalem olarak göze çarpmaktadır (Yücenurşen vd.,2014:2).

Günümüzde hasılat kavramı birçok kavramla karıştırılmaktadır. Bu farklılıklar hasılat kavramının tanımlanması ve ölçülmesi noktasında çelişki yaratmaktadır. Hasılat denince akla kazanç, gelir gibi kavramlar gelmektedir ancak, bu terimler bir birinden farklıdır (Şenel, 2009:392). Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri (satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti, kira) neticesinde ortaya çıkar (Epstein ve Jermakowicz, 2008:86).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kavramsal Çerçeve madde 4.25.a geliri, "*muhasebe döneminde, ekonomik yararlarında işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder*" olarak tanımlamaktadır. Kavramsal çerçevede gelir, hasılat ve kazancı kapsayıcı niteliktedir.

Cemalciler ve Önce (1999:634) hasılatı, "*malların teslimi veya hizmetlerin yerine getirilmesi ana faaliyetleri ile birlikte bunlara yardımcı olan etkinlikleri kapsayan tüm olağan faaliyetlerin sonucunda bir dönem içinde varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlardır*" olarak tanımlar ve hasılatın üç önemli özelliğini (i) kazanma sürecinin bir sonucudur, (ii)

olağan faaliyetlerle ilgili alınan nakitler veya beklenen nakit girişleri ile sonuçlanır ve (iii) raporlanan girişlerde brüt tutarın esas alınması gerekir, şeklinde sıralamaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardında da gelirin tanımı, hasılatı ve kazancı kapsayıcı niteliktedir ve hasılatı, *"ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır"* olarak tanımlar (TMS 18: madde 3).

3. MEVCUT HASILAT STANDARDI TMS 18'E GÖRE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 18 Hasılat Standardı, aşağıdaki üç işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 18:madde 1):

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları,
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

TMS 18 Hasılat Standardında, mal satışından doğan hasılatın finansal tablolara yansımaları için aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir (TMS 18:madde 14):

- İşletmenin malın sahipliği ile ilgili risk ve getirileri alıcıya devretmesi,
- İşletmenin mallar üzerindeki etkin bir kontrolü sürdürmemesi,
- Hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülmesi,
- Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,
- Yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesi.

TMS 18 Hasılat Standardına göre hizmet sunumu, "üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir". Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir" olarak ifade edilmektedir (TMS 18:madde 4).

Hizmet sunumlarında, hizmetin gerçekleşmesi için, muhasebenin temel kuralı olan dönemsellik uyarınca, katlanılan maliyet ve giderler birbiri ile eşleştirilebilmelidir (Dursun ve Yalnız, 2013:155). Hizmet sunumundan doğan hasılat, aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18: madde 20).

- Hasılat tutarı güvenilir biçimde ölçülebilmelidir.
- Taraflar arasındaki işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesi muhtemel olmalıdır.
- Raporlama dönemi sonu itibarıyla taraflar arasındaki işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir şekilde ölçülebilmelidir.

➤ Taraflar arasındaki işlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetler güvenilir biçimde ölçülebilmelidir.

4. YENİ HASILAT STANDARDI “UFRS 15 – MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMEDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI”NA GÖRE MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİ

IASB ve FASB, gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkların finansal tabloların global düzeyde karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilediği düşüncesiyle, bu farklı yapıları ortak bir sisteme çevirmek ve sermaye yatırımlarının sınır ötesine ulaşmasını sağlamak amacıyla, 2002 yılında ortak bir hasılat standardı için çalışmalara başlamıştır. Özellikle 2010 sonrası hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin hızlanan çalışmalar sonuçlanmış ve 28 Mayıs 2014 tarihinde UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı yayınlanmıştır. Söz konusu Hasılat Standardının uygulanmasına 1 Ocak 2018 sonrası yıllık raporlamalarda başlanacaktır (Fangshu, 2015:21). Söz konusu standartta önceki uygulamalardaki farklılıklar terk edilerek, tek yapı öngörülmüştür. Bu tek tip yapı ile birlikte, UFRS’ye ve US GAAP’a göre hazırlanmış finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır (Oracle, 2015:2).

Yeni Standarda göre, mal satışı ve hizmet sunumunu (inşaat sözleşmeleri dahil) içeren tüm sözleşmelerden doğan hasılat beş aşamalı bir süreçle, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği anda, zaman içinde veya belirli bir tarihte, işlem fiyatına dayalı olarak muhasebeleştirilecektir.

Yeni standardın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtacak şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirmesidir (CPA Deloitte, 2015:6). UFRS 15 Standardı, müşteriyle yapılan sözleşme odaklı ve kontrolün ön planda olduğu beş adımlı bir sistem öngörmekte olup, hasılatın kazanım süresince veya bu sürenin belli bir noktasında, gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatını dikkate alarak muhasebeleştirme imkanı sağlamaktadır (Tong, 2014:2).

Ayrıca UFRS 15 Standardı, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirlenmesi açısından yenilikler getirmiştir. Standart böylece, hasılatın ilk andan itibaren takibe alınması, gelirlerin karşılaştırılabilirliğinin artması, finansal tablo dipnotlarında yatırımcıların gelir hakkında daha iyi bir düzeyde bilgilendirilmesi, dipnotlarda yeterli ölçüde kamunun aydınlatılması, hasılat değerinin güvenilir şekilde ölçülmesine de yenilikler getirmiş olmaktadır.

UFRS 15 Standardı, hasılatın ölçümünde, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (ya da getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatını esas alır. İşletme, işlem fiyatını, sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önünde bulundurarak, üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği tutar üzerinden belirler (UFRS

15:madde 47). Standarda göre, hasılat kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya hasılat zamanı süresince muhasebeleştirilir.

UFRS 15'e göre hasılatı muhasebeleştirme süreci beş aşamadan oluşmaktadır. Bu süreç işletmenin önce müşteri ile yaptığı sözleşmeyi ve sözleşmedeki edim yükümlülüklerini belirlemesiyle başlamakta ve işlem fiyatının tespit edilmesiyle devam etmektedir. Son iki aşamada ise işlem fiyatı önce sözleşmede belirlenen ayrı edim yükümlülüklerine dağıtmakta ve ardından her bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlı olarak zamanın belirli bir anında veya zaman içinde hasılat muhasebeleştirilmektedir.

a. Birinci Adım: Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması

UFRS 15 yapılan sözleşmeye odaklı olduğu için, müşteri ile yapılan sözleşme satış işleminin tamamlanıp tamamlanmadığının belirlenmesinde en önemli kanıttır. Standartta sözleşme ve müşteri tanımları yapılmıştır. Sözleşme, “*uygulanabilir hak ve yükümlülükler doğuran, iki veya daha çok taraf arasında yapılan bir anlaşmadır*” şeklinde tanımlanmaktadır (UFRS 15:madde 10). Müşteri tanımı ise, “*işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedeli karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır*” olarak yapılmakta olup, sözleşmede risk ve faaliyeti üzerine alanlar müşteri tanımı dışında tutulmuştur.

Öte yandan sözleşmenin Standart kapsamına alınabilmesi için (i) sözleşmede tarafların onayı olmalıdır, (ii) sözleşmedeki tarafların hakları belirlenmelidir, (iii) ödeme koşulları belirlenmelidir, (iv) sözleşme ticari bir öze sahip olmalıdır, ve (v) bedel tahsilatı olası olmalıdır (UFRS 15, madde 9).

UFRS 15 Standardı, çoğu durumda işletmenin müşterisiyle yaptığı tek sözleşme için uygulanır (PWC, 2014c:1.7). Ancak, bazı durumlarda hasılat tutarı ve hasılatın muhasebeleştirme zamanlaması, işletmenin gerekli şartlarda sözleşmeleri birleştirmesi ve ayrıştırılmasını gerektirebilir.

İşletme, aynı ya da yakın zamanlarda, aynı müşteri ya da aynı müşterinin ilişkili taraflarıyla imzaladığı en az iki sözleşmeyi, aşağıdaki sayılan koşullardan en az birinin karşılanması durumunda, birleştirerek tek sözleşme şeklinde muhasebeleştirir (UFRS 15: madde 17):

- a) Tek amaç için bütünlük içinde müzakere: Tek bir ticari amaçla yapılmış sözleşmelerin bir bütün halinde müzakere yapılması,
- b) Ödenecek tutarın diğer sözleşmeye bağlanması: İşletmenin müşterisiyle yaptığı bir sözleşme karşılığında ödenecek tutarın diğer sözleşmenin tutarına ya da ifasına bağlanması,
- c) Tek edim yükümlülüğü oluşturması: Sözleşmenin her birinde ya da tamamının kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim (performans) yükümlülüğü oluşturması.

Standart sözleşme değişikliklerini de düzenlemektedir. Sözleşme tarafları sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerine yenilerini ekleyen veya mevcut uygulanabilir olanlarda (örneğin sözleşme kapsamı, fiyatı ya da her ikisindeki değişiklik) değişiklik yapan değişiklikleri kabul ettiklerinde sözleşme değişikliklerinden bahsedilmektedir (UFRS 15, madde 18). Sözleşme değişiklikleri, sözleşme kapsamını genişleten mal veya hizmetin ilavesi ve bu ilavelerin sözleşme fiyatında ilave edilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarını yansıtan tutarda değişiklik meydana getirmesi durumunda ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 20). Bu koşulları sağlamaması durumunda ise taahhüt edilmiş mal veya hizmet bakiyesi Standartta belirtilen yöntemlerden biri kullanılarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 21).

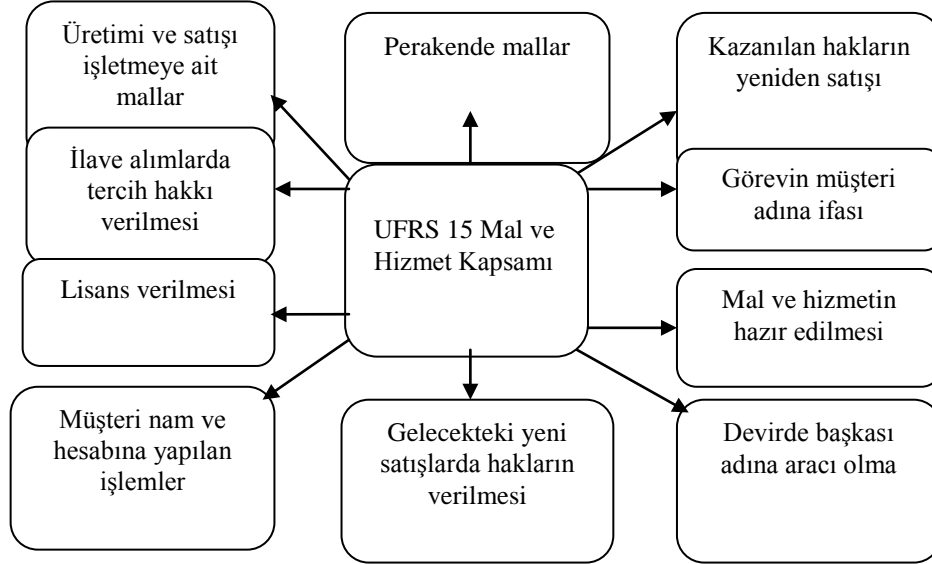
b. İkinci Adım: Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İlk adımda müşteri ile yapılan sözleşme tanımlandıktan sonra, ikinci adımda yapılan sözleşmeye dayalı edim (performans) yükümlülüklerinin tanımlanması gerekir. *Edim yükümlülüğü kısaca işletmenin müşteriye sözleşmeye dayalı olarak farklı bir mal veya hizmet ya da bir seri farklı mal ve hizmet paketini transfer etme vaadidir* (UFRS 15, madde 22). İşletme bu adımda sözleşme kapsamında, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirler. Bu durumda, sözleşme tutarının bölünerek farklı edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekir (Tong, 2014:18).

Yeni Standartta hasılatın tahakkuku, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlıdır ve bazı sözleşmeler çoklu gelir unsurunu içerebilir. Bundan dolayı, TMS 11 ve TMS 18'in içeriğinde olmayan çoklu gelir unsurlu sözleşmelere, UFRS 15 Standardı açıklık getirmiştir. Sürecin bu adımı özellikle aynı anda iki veya daha fazla mal ve/veya hizmet satışını içeren işlemleri ve bu işlemleri yoğun olarak kullanan sektörleri etkileyecektir. Günümüzde yaygın olarak karşılaşılan cep telefonu + konuşma paketi + internet paketi satışları, ürün satışı + montaj hizmeti sunumu, ürün satışı + ürün kullanımına ilişkin eğitim hizmeti sunumu gibi işlemlerde işletmelerin bu adımda ayrı edim yükümlülüklerini belirlemesi gerekecektir.

Şekil 2, UFRS 15'te müşteri ile yapılan sözleşmeye bağlı devri taahhüt edilen mal ve hizmetleri göstermektedir (UFRS 15, madde 26). Yeni Standart kapsam açısından hem TMS 18 Hasılat Standardı hem de TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının kapsamını içermekte ve böylece sektöre özgü standart yerine müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan hasılatların tamamını kapsamaktadır.

Şekil 2. UFRS 15 Standardında Farklı Mal ve Hizmet Kapsamı



c. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Yeni hasılat Standardında, hasılatın ölçümü de değişmiştir. TMS 18 Hasılat Standardında, hasılat tutarı taraflar arasındaki anlaşmayla belirlenmekte olup, ticari iskontolar ve indirimler göz önünde tutularak alınan ya da alınacak bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülmekteydi. Hasılat tutarının belirlenmesine yönelik işlem fiyatını esas alan UFRS 15, hasılatın bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletmenin bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatı tutarında finansal tablolara yansıtılmasını istemektedir.

İşletme, işlem fiyatını, sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önünde bulundurarak tespit eder. İşlem fiyatı, üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar (örneğin satış vergileri, mal ve hizmet vergileri, KDV) hariç, ***işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği tutardır.*** Taraflar arasında yapılan sözleşmedeki taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları ya da her ikisini birden içerebilir. İşletme, işlem fiyatını tespit ederken, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme gereğince taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini, sözleşmenin iptal, değişiklik ve yeniliğe uğramayacağını varsayar (AICPA, 2014:7).

Bu varsayımlar altında işletme, işlem fiyatını belirlerken aşağıdaki faktörleri dikkate alır (UFRS 15:madde 48);

Değişken bedel: Değişken bedel, sözleşmedeki indirim, iade ve diğer benzeri indirim kalemleri (teşvikler, performans primleri, fiyat avantajı vb) gibi nedenlerle ortaya çıkar (UFRS 15, madde 51). Bu gibi durumlarda işletme kazanacağı bedeli, beklenen değer ve en

muhtemel değer yöntemlerinden hangisi daha doğru tahmin imkânı veriyorsa onu kullanarak tahmin eder (UFRS 15, madde 53).

Değişken bedeli sabitleyen tahminler: İşletme fiyatına dahil edilen değişken bedel tutarı bazı durumlarda sınırlandırılabilir (Özerhan vd., 2015, s. 210). İşletme, riskler karşısında büyük olasılıkla iptalin olmayacağını öngörüyorsa, tahmin yoluyla belirlediği değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını, muhasebeleştirilen kümülatif hasılat tutarının değişken kısmı üzerindeki belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder (UFRS 15, madde 56).

Sözleşmede önem arz eden bir finansman bileşeninin varlığı: Taraflarca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteri ya da işletmeye önemli bir fayda sağlıyorsa, paranın zaman değerinin etkilerine karşılık finansman bileşeni vardır ve nakit satış fiyatının belirlenmesine yönelik düzeltme yapılır (UFRS 15, madde 60). UFRS 15, TMS 18'den farklı olarak uygulamada kolaylık sağlaması açısından, vadesi bir yıl veya daha kısa olan işlemlerin önemli bir finansman bileşeni taşımayacağını, dolayısıyla düzeltme yapılmasının zorunlu olmadığını belirtmektedir (UFRS 15, madde 63).

Nakit dışı bedel: İşletmenin müşteriden nakit dışında bir bedel alması durumunda, işletme işlem fiyatını nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Ancak gerçeğe uygun değeri makul şekilde tahmin edemiyorsa, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatları referansında dolaylı olarak ölçer (UFRS 15, madde 66-67).

Müşteriye ödenecek bedel: Müşteriye ödenecek bedel, işletmenin fiilen müşterisine ödediği ya da ödemeyi öngördüğü nakdi tutarları kapsamaktadır. Müşteriye ödeme, müşteri tarafından devredilen farklı mal ve hizmetler karşılığı olmadıkça işletme, işlem fiyatı tutarında, hasılattan indirim olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 70). Müşteriye ödenecek bedel müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme ise, işletme mal veya hizmet alımını tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarda izlediği yöntemle muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 71).

d. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletme, müşteriye mal ve hizmet devri taahhüdü karşısında, hak etmeyi beklediği bedeli her bir edim yükümlülüğüne, - indirimlerin dağıtılmasına ilişkin ve değişken tutarları içeren bedel dağıtımlarına ilişkin durumlar istisna olmak üzere - müstakil satış fiyatı üzerinden dağıtır. İşlem fiyatının dağıtımında amaç, işletme açısından, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığı hak etmeyi beklediği bedeli gösteren bir tutarda dağıtılmasıdır (UFRS 15:madde 73-74).

Sözleşmede tek edim yükümlülüğü bulunuyorsa bu hükümleri uygulamaya gerek kalmaz ancak tek bir edim yükümlülüğü altında bir seri farklı mal ve hizmet devrine ilişkin taahhütlerde bulunulması ve bu bedelin değişken olması durumunda, değişken bedelin dağıtımını bölümündeki hükümler uygulanır (UFRS 15:madde 75).

Müstakil satış fiyatına dayalı dağıtım: Standart müstakil satış fiyatını, gözlemlenebilir olarak “işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyattır” şeklinde tanımlamaktadır (UFRS 15:madde 77). Bunun en iyi örneği, işletmenin benzer koşullardaki benzer müşterilerine uyguladığı gözlemlenebilir satış fiyatıdır. İşletme, satış fiyatının gözlemlenebilir olmaması durumunda ise, müşteri ve işletmeye ait makul bilgileri kullanarak tahmin yapar (Aurora ve Bontaş, 2014:379). Müstakil satış fiyatlarına ilişkin dağıtımda, işletme, öncelikle edim yükümlülükleri ile sözleşme başlangıcındaki müstakil satış fiyatını tespit eder ve işlem fiyatını, genellikle müstakil satış fiyatlarıyla orantılı olarak edim yükümlülüklerine dağıtır. Edim yükümlülüklerinin tamamına dağıtımın imkânsız olduğu bazı durumlarda, bir ya da birkaç edim yükümlülüğüne dağıtım yapılabilir (Ernst Young, 2014e:14).

İndirimlerin dağıtımı: Müşteri, bir mal ve hizmet paketi satın alma sözleşmesinde, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatları toplamı, bu mal veya hizmet karşılığı ödenecek taahhüt bedelini aşarsa indirim elde eder. Eğer indirim sözleşmede düzenlenen edim yükümlülüklerinden bir veya bir kaçına ait değilse, işletme indirim sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı olarak dağıtır (UFRS 15: madde 81).

Değişken bedelin dağıtımı: Değişken bedel, sözleşmenin tamamına ya da bir kısmına yüklenebilir. İşletme aşağıdaki koşulların birlikte sağlanması durumunda, sözleşmede taahhüt edilen değişken bedeli, sözleşmenin belli bir kısmına ya da tamamına dağıtır (UFRS 15:madde 85);

- a) Değişken ödeme şartları, edim yükümlülüğünün tamamlanması ya da farklı mal ve hizmet devrinin sonucuna bağlanmışsa ve
- b) Değişken bedel tutarının, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması amacı ile tutarlı olarak tamamen edim yükümlülüğüne ya da farklı mal veya hizmete dağıtılmışsa.

İşlem fiyatındaki değişmelerin dağıtımı: İşletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği tutar, sözleşme sonrası kesin olmayan olayların çözümlenmesi ya da şartların değişmesi gibi nedenlerle değişebilir. İşlem fiyatında sonradan çıkan değişiklikler ya değişim öncesi edimlere ya da değişim sonrası kalan edimlere - hangisi uygun ise - dağıtılır. Dağıtılan tutar, değişikliğin olduğu dönemde, hasılat ya da hasılatın indirim olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 87-90).

e. Beşinci Adım: Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Yeni Hasılat Standardına göre, işletme müşteri ile yapmış olduğu sözleşme çerçevesinde taahhüt etmiş olduğu mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı muhasebeleştirir. Sözleşmeye konu olan mal veya hizmetin kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) mal veya hizmet devredilmiş kabul edilir (UFRS 15: madde 31).

UFRS 15 Standardı uyarınca, önceki adımlarda gösterildiği gibi öncelikle hasılat tutarı belirlenir. Belirlenen hasılatın muhasebeleştirilmesi standart uyarınca, işletme tarafından taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin müşteriye transfer edilmesi ile yapılır. Transfer, müşterinin mal veya hizmetin kontrolünü elde etmesiyle meydana gelir (Ernst Young, 2015b:3).

Kontrol, mal ve hizmetin doğrudan kullanılabilmesi ve varlıktan kalan faydaların tamamının elde edilmesiyle olur. Bir varlıktan sağlanan fayda, varlığın; kamu hizmetleri dâhil mal ve hizmet üretimi, başka varlıklarda değer artışı yaratması, borç ve masrafları azaltması, borca karşılık rehin verilmesi, elde tutulması, satılması ya da başka kişiye geçmesi için kullanılmasından dolayı, doğrudan ya da dolaylı elde edilen potansiyel nakit akışlarıdır (UFRS 15:madde 33).

UFRS 15, hasılatın muhasebeleştirilmesini edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlamıştır. Edim yükümlülükleri ise ya zamanın belirli bir noktasında ya da zaman içinde yerine getirilebilir. Zaman içinde yerine getirilen edim yükümlülüklerinde, hasılat ta zamanla muhasebeleştirilir. İşletme bu tür edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine ilişkin ilerlemeyi Standartta belirtilen girdi veya çıktı yöntemlerinden biri ile ölçer.

5. UFRS 15 KAPSAMINDA ÇOK UNSURLU SÖZLEŞMELER VE SÖZLEŞME DEĞİŞİKLİKLERİ

Çalışmanın bu bölümünde iki örnek olay yardımıyla yeni Hasılat Standardı UFRS 15'in muhasebeleştirme süreci ve mevcut Standart TMS 18 ile farklılıkları incelenmeye çalışılacaktır. Örnek olaylar, UFRS 15'in en çok etkileyeceği düşünülen alanlardan seçilmiştir. Söz konusu alanlar şöyledir:

- (i) çoklu gelir unsuru taşıyan sözleşmeler
- (ii) sözleşme değişiklikleri

5.1. Çoklu Gelir Unsuru Taşıyan Sözleşmeler

2000'li yılların başından bu yana pek çok uluslararası raporda hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu en önemli muhasebe problemlerinden biri olarak görülmektedir (Özkan, 2004, 80). Bunun nedeni hasılatı oluşturan işlemlerin gittikçe karmaşıklaşmasıdır. Tek bir satış işlemi birden fazla mal ve hizmeti içerebilmektedir.

UFRS 15'in en fazla etkileyeceği düşünülen alanların başında da birden çok edim yükümlülüğü (mal ve hizmetin müşteriye transfer vaadini) içeren, dolayısıyla birden çok gelir unsuru barındıran işlemler gelmektedir. Hasılat söz konusu olduğunda genellikle ilk akla gelen müşteri ile işletme arasında gerçekleşen tek bir işlem ve tek bir yükümlülük olmaktadır. Ancak günümüz koşullarında gerek belirli bir işin doğası gereği gerekse rekabet zorunluluklarından işletmeler tek bir satış işleminde (sözleşmesinde) birden fazla mal ya da hizmetin satışını gerçekleştirebilmektedirler. Bu tür işlemlere günümüzde pek çok sektörde

rastlanmaktadır. GSM operatörlerinin telefon hattının yanında cep telefonu, internet, tablet bilgisayar satması, yazılım şirketlerinin yazılım lisansının yanında kurulum ve teknik destek hizmeti sunması gibi durumlarda tek bir satış işleminde birden fazla yükümlülük bulunmaktadır.

Bu tür işlemlerin muhasebeleştirilmesinde TMS 18'in yetersiz kalması, yeni standardın geliştirilmesine yönelik başlatılan projenin gerekçeleri arasında sayılmaktadır (IFRS, 2014, 3). TMS 18'in birden fazla gelir unsuru barındıran işlemlere yönelik düzenlemesi madde 13'te "işlemin ayrıştırılması" başlığı altında yer almaktadır. Bu tür işlemlere ilişkin olarak TMS 18, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilme amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerektiğini belirtmektedir. Örneğin, TMS 18'e göre bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (TMS 18, madde 13).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, aslında TMS 18 satışın birden fazla bileşenden oluştuğu işlemleri tamamen yok saymamış; ancak kısa bir açıklama ile yetinmiştir. TMS 18'in bu tür işlemlere yönelik ayrıntılı bir rehber sunamaması, farklı uygulamalara yol açacağı ve dolayısıyla finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini bozacağı gerekçesiyle eleştirilmiştir.

Yeni Standart günümüz iş koşullarına uygun olarak, birden fazla mal ve/veya hizmetten oluşan satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik ayrıntılı bir çerçeve oluşturmuştur. Yukarıda bahsedilen beş aşamalı hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde, müşteri ile yapılan sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri tanımlanmakta ve işlem fiyatı söz konusu ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılarak edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde, zaman içinde veya zamanın belirli bir noktasında hasılat muhasebeleştirilmektedir.

Aşağıda bir örnek olay yardımıyla bir telekomünikasyon şirketinde çoklu gelir unsuru barındıran bir işlemin TMS 18 ve TFRS 15 çerçevesinde muhasebeleştirme süreci incelenecektir.

Örnek Olay 1 - Bir müşteri 01.02.2015 tarihinde X Net işletmesi ile 6 aylık internet hizmetini kapsayan bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme karşılığı bağımsız satış fiyatı 160 TL olan bir modem bedelsiz verilmiştir. Müşteri modem olmadan bağımsız satış fiyatı aylık 80 TL olan sözleşmeye aylık 100 TL'den 6 ay ödeme yapacaktır. TMS 18 Hasılat Standardı ve UFRS 15 Standardı uyarınca internet hizmetini sağlayan X Net işletmesinin hasılatı muhasebeleştirme işlemlerini yapınız. Sözleşme 01.09.2015 tarihinde yapılıysaydı durum değişir miydi?

➤ **TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

TMS 18 Hasılat Standardındaki açıklamalar tekil işlemler içindir. Ancak, bazı durumda tek satış işlemi iki farklı hasılat yaratabilir. Bu durumda işlemin özünü yansıtmak amacıyla muhasebeleştirme ilkelerini işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Buna karşın birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmezse ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır (TMS 18:madde 13).

Yukarıdaki açıklamalara göre, X Net işletmesi satış işleminin özünü yansıtmak üzere işlemi internet hizmeti satışı + modem şeklinde ayrıştırılabilir kısımlarına ayırarak muhasebeleştirme kriterlerini bu iki unsura ayrı ayrı uygulayabilir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi TMS 18’de bileşenlerin nasıl tanımlanacağı, işlem fiyatının bu bileşenlere nasıl dağıtılacağı konusunda herhangi bir açıklama olmadığı için farklı uygulamalarla karşılaşılabilir.

Örneğin, işletme modemden elde edilen hasılatı hesaba katmayarak, modem maliyetini *müşteri elde etme maliyeti* olarak kabul edip muhasebeleştirirken hasılatın tamamının aylık internet hizmeti satışından hasılat olarak muhasebeleştirilebilir.

Ya da bazı işletmeler internet hizmeti satışı + modem şeklinde işlemi ayrıştırabilir. Ancak modem için hasılat tutarı olarak müşteriden alacağı tutarı belirleyebilir ki, örnekte bu tutar sıfır’dır. Dolayısıyla hasılatın tamamı yine internet hizmetinden elde edilmiş gibi muhasebeleştirilebilir.

Öte yandan işletme modemsiz internet hizmeti alınamayacağını (ilk bağlantılar için) varsayıp, birbiriyle bağlantılı modem ve internet hizmeti işlemi ayrıştırılabilir iki işlem gibi görünse de, bir bütün olarak değerlendirilmediklerinde ticari etki anlaşılacağından ayrıştırma yapmayabilir. Dolayısıyla TMS 18 edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı tanımlanmasına yeterli açıklama getirmediği için farklı uygulamalar ile karşılaşmak mümkündür.

İşletmenin son seçeneği tercih edip ayrıştırma yapmadığı varsayıldığında, aylık 100 TL sözleşme fiyatını hasılat olarak muhasebeleştirilecektir. X Net işletmesi aylık olarak yapacağı muhasebe kayıtlarında, sözleşmeye göre aylık ödeme tutarını (100 TL), hasılat olarak kaydedecektir.

01.01.2016			
120 ALICILAR		100-	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			100-

Uygulamada telekomünikasyon şirketlerinin bu tür satışlardan elde ettiği hasılatı nasıl muhasebeleştirildiğini tespit etmek amacıyla BİST’te hisse senetleri işlem gören iki şirketin

(Türk Telekom ve Turkcell) bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Söz konusu şirketler kampanyalar kapsamında sundukları paketlerdeki her bir unsuru, gerçeğe uygun değerlerinin bulunması ve her birinin hasılat kriterlerini karşılaması şartıyla ayrı ayrı muhasebeleştirdiklerini belirtmektedirler. Kampanya kapsamında elde ettikleri toplam paket bedelini, paketin içindeki unsurların gerçeğe uygun değerleri oranında ürün ve hizmetlere dağıtarak muhasebeleştirmektedirler (Turkcell, 2015 ve Türk Telekom 2015).

Türk Telekom AŞ'nin Muhasebe Politikaları Açıklamalarından

*Telefon cihazı, modem ve diğer şebeke ekipmanlarının satışından elde edilen gelirler, ekipmanların müşterilere teslim edilmesiyle gelir kaydedilmektedir. Kampanyalar kapsamında diğer telekomünikasyon hizmetleri ile telefon cihazları ve modemler beraber fiyatlandırılarak da satılabilmektedir. Bu durumda kampanya kapsamında müşteriye sunulan her unsur, gerçeğe uygun değerlerinin bulunması ve her birinin hasılat unsurlarının gerçekleşmiş olması şartıyla ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. **Kampanya kapsamında elde edilen toplam bedel, kampanya içindeki unsurların gerçeğe uygun değerleri oranında ürün ve hizmetlere dağıtılarak hasılat kaydedilir.** Teslim edilen ürüne atfolunan hasılat tutarı diğer ürünün teslimatına bağlı olmayan bedelin toplam tutarı ile sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda oluşan ekipman gelirleri diğer gelirler hesabı içinde gösterilmektedir. Ürün ve hizmetlerin maliyeti, ilgili hasılat kaydedildiği anda gider olarak kaydedilir.*

(Türk Telekom AŞ, 2015 Bağımsız Denetim Raporu).

Turkcell İletişim Hizmetleri AŞ'nin Muhasebe Politikaları Açıklamalarından

*Haberleşme hizmetleri, cihaz, katma değerli hizmetler ve/veya başka servis ve ürünler ile beraber fiyatlandırılarak da sunulmaktadır. Bu durumda paket içindeki her unsur, makul değerlerinin bulunması ve her birinin hasılat unsurlarının gerçekleşmiş olması şartıyla ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. **Paketten elde edilen toplam bedel, paket içindeki unsurların makul değerleri nispetinde ürün ve hizmetlere dağıtılarak hasılat kaydedilir.** Bu kapsamda oluşan cihaz gelirleri diğer satış gelirleri içinde gösterilmektedir. Ürün ve hizmetlerin maliyeti, ilgili hasılat kaydedildiği anda gider olarak kaydedilir.*

(Turkcell 2015, Bağımsız Denetim Raporu.)

TMS 18 Hasılat standardı, birden fazla mal veya hizmetin satışını içeren işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik ayrıntılı bir açıklama içermemesine rağmen, bu şirketler yeni Standarttaki işlem fiyatının dağıtımına benzer şekilde muhasebeleştirme yapmaktadırlar.

Tam set TMS/TFRS'ler kapsamında raporlama yapan işletmelerde bir işleme, olaya veya koşula yönelik bir Standart veya Yorumun bulunmaması durumunda muhasebe politikasının nasıl belirleneceğine ilişkin düzenlemeler "TMS 8 – Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardında yer almaktadır.

TMS 8'e göre, bir işleme, olaya veya koşula yönelik bir Standart veya Yorum yoksa işletme yönetimi bir muhasebe politikası geliştirmek ve uygulamak zorundadır. Böyle bir

durumda muhasebe politikası geliştirmek ve uygulamak yargı (judgement) kullanımını gerektirir. Muhasebe politikasını seçme ve uygulama durumunda olanlar yargıda bulunurken (kararı verirken) sırasıyla aşağıda belirtilen kaynakların uygulanabilirliğini dikkate almalıdırlar (TMS 8, p. 11-12):

- Benzer veya ilişkili konularla ilgili Standartların veya Yorumların getirdiği hükümleri,
- Varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve de açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını,
- Ve yukarıda sıralanan iki kaynakla çelişmediği sürece, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamaları ile muhasebe standardı geliştirmek için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan standart koyucu organların en son standartlarını da göz önüne alabilirler.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, söz konusu GSM operatörleri, TMS 18'in yetersiz kaldığı birden fazla unsur içeren satış sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde - TMS 8'de belirtilen şekilde - ABD GKGMİ'nde yer alan açıklamaları dikkate alarak muhasebe politikası geliştirmişlerdir.

➤ **UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

I. Adım - *Müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir:* X Net işletmesi, müşterisiyle altı aylık internet hizmet sözleşmesi yapmıştır. Ayrıca, sözleşme karşılığı bir adet modemi bedelsiz vermiştir. Dolayısıyla X Net işletmesinin müşterisi ile yaptığı sözleşme belirlenmiştir.

II. Adım - *Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır:* İnternet hizmeti sağlayan X Net işletmesinin müşterisiyle yaptığı sözleşmede iki edim yükümlülüğü bulunmaktadır.

1) Modem verme yükümlülüğü,

2) Altı ay süre ile internet hizmeti sağlama yükümlülüğü.

III. Adım - *İşlem fiyatı belirlenir:* İşletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşme uyarınca işlem fiyatı aylık 100 TL'den altı aylık 600 TL'dir.

IV. Adım: *İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır:* Bu aşamada işlem fiyatı belirlenen edim yükümlülüklerine edim yükümlülüklerinin bağımsız (müstakil) satış fiyatlarına dayalı olarak dağıtılır. İşletme tarafından, sözleşme karşılığı müşterisine bedelsiz olarak verilen modem bağımsız satış fiyatı 160 TL'dir. Ayrıca, işletme aynı internet hizmetini modem olmadan aylık bağımsız satış fiyatı 80 TL'den altı aylık taahhülle 480 TL'ye satmaktadır.

Tablo 1. İşlem Fiyatının Ayır Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim yükümlülüğü	Modem	İnternet Hizmeti	Toplam
İşlem Fiyatı (TL)	0	600	600
Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	160	480	640
Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oranı (%)	%25 (160/640)	%75 (480/640)	%100
Hasılat	150	450	600
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Sözleşmenin başında muhasebeleştirilir.	Zaman boyunca muhasebeleştirilir.	

İşlem fiyatının ayır edim yükümlülüklerine dağıtılması tablosunu incelediğimizde, internet hizmeti ve modem ayrı ayrı alınmış olsaydı, modeme 160 TL, internet hizmetine 480 TL, toplamda 640 TL ödenecekti. Ancak birlikte alımda toplam işlem fiyatı 600 TL oldu. UFRS 15 madde 81 uyarınca, müşteri sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları toplamı, bu mal veya hizmet karşılığı ödenecek taahhüt bedelini aştığı için, sonuçta 40 TL indirim gerçekleşmiştir. UFRS 15 madde 82 uyarınca indirim tutarı (40 TL), modem ve internet hizmetinin bağımsız satış fiyatları oranında dağıtılarak hasılat tutarları bulunur.

***V. Adım:** Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilir.

Tablo 2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Süreci

Edim Yükümlülükleri	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (TL)					
	t(0)	t(1)	t(2)	t(3)	t(4-5)	t(6)
Modem	0	0	0	0	0	0
İnternet Hizmeti	0	100	100	100	100	100
Hasılatın Düzeltilmesi	150	(25)	(25)	(25)	(25)	(25)
UFRS 15 hasılat	150	75	75	75	75	75

a) Modem satışının muhasebeleştirilmesi:

Dağıtım sonrası modemin işlem fiyatı 150 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutar sözleşme başında (01.02.2015) modem teslim edildiğinde muhasebeleştirilir. Modem bedelinin ilgili döneme ait kısmı “181 GELİR TAHAKKUKLARI” hesabına borç, “600 YURTIÇİ SATIŞLAR” hesabına alacak olarak kaydedilir.

01.01.2016	
181 GELİR TAHAKKUKLARI	150-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	150-

b) İnternet hizmeti sağlama satışının muhasebeleştirilmesi:

Dağıtım sonrası internet hizmeti sağlama fiyatı ise 450 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutar zaman boyunca muhasebeleştirilir. Hasılatın muhasebeleştirilme süreci tablosu incelendiğinde, mobil hizmet sağlayıcı her ay 100 TL, müşteriden almaktadır. Ancak, 100 TL tutarın 25 TL'lik kısmı modeme aittir. Ödeme süresince her ay, 25 TL'lik modeme ait tutar "181 GELİR TAHAKKUKLARI" ve düzeltme sonrası tutar olan 75 TL "600 YURTİÇİ SATIŞLAR" hesabına alacak, işletmenin her ay müşterisinden aldığı 100 TL ise "100 KASA" hesabına borç olarak kaydedilir. Bu muhasebe kaydı, altı ay boyunca aynı şekilde yapılır.

01.01.2016	
100 KASA	100-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	75-
181 GELİR TAHAKKUKLARI	25-

➤ **Bir Muhasebe Döneminde Tamamlanamayan Sözleşmelerde TMS 18 ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması**

TMS 18 ve UFRS 15 kayıtları incelendiğinde uzun vadede toplam kar tutarı değişmezken, aylık olarak yapılan raporlamada kar tutarı farklıdır. Bu durumda, bir muhasebe döneminde tamamlanamayan sözleşmelerde farklı durumlar ortaya çıkar. Uygulamamızdaki sözleşme tarihi 01.09.2015 olsaydı, altı aylık sözleşme süresinin dört ayı (01.09.2015 – 31.12.2015), dönem sonunda raporlanacaktı. Bu açıklamalara göre dönem sonunda (31.12.2015) hasılat tutarları şu şekilde hesaplanır;

- TMS 18'e Göre (Modem + İnternet Hizmeti) ; $0 + 100 \times 4 = 400$ TL
- UFRS 15'e Göre (Modem + İnternet Hizmeti) ; $150 + 75 \times 4 = 450$ TL

Tablo 3. TMS 18 ve UFRS 15'e Göre Dönem Sonu Hasılatının Tanınması

Edim Yükümlülüğü	Modem (TL)	İnternet Hizmeti (TL)	Toplam (TL)
TMS 18'e Göre	0	400	400
UFRS 15'e Göre	150	300	450

TMS 18'e göre dönem sonunda dört aylık süreçte (01.09.2015 – 31.12.2015) aylık 100 TL'den toplam 400 TL hasılat tanınacaktı.

UFRS 15'e göre ise modem sözleşme başında teslim edileceğinden 150 TL modem payı hasılat olarak raporlanacaktır. Ayrıca internet hizmetinin dönem sonuna kadar aylık 75 TL'den dört aylık 300 TL hasılat tutarı raporlanacak ve toplam hasılat tutarı $150 + 300 = 450$ TL olacaktır.

TMS 18 Standardında dönem sonu toplam 400 TL hasılat raporlanırken, UFRS 15 Standardına göre 450 TL hasılat raporlanacaktır. Bu durumda hasılat tutarı farklı olduğu için, kar tutarı da farklı olacaktır.

5.2. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme değişiklikleri konusu, TMS 18'de açıklanmayan ve yeni Standardın en fazla etkileyeceği düşünülen alanlardan bir diğeridir. Konu UFRS 15'te ayrıntılı bir şekilde işlenmiş ve sözleşme değişikliklerinin hangi durumlarda ayrı bir sözleşme olarak hangi durumlarda mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Sözleşme değişikliğinden söz edebilmek için, sözleşme taraflarının, bu sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerine yenilerini eklemesi veya mevcut uygulanabilir olanlarda (örneğin sözleşme kapsamı, fiyatı ya da her ikisindeki değişiklik) değişiklik yapması gerekir (Ernst Young, 2014e:4). Taraflar, sözleşme kapsamında değişikliğe onay vermiş, fakat buna göre sözleşme fiyatında yapılacak değişikliğin miktarına ilişkin herhangi bir tespitte bulunmamış ise standardın ilgili maddeleri uyarınca tahmin eder (UFRS 15:madde 19).

a) Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi: İşletme, aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlanması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir (UFRS 15:madde 20);

- 1) Sözleşme kapsamını genişleten ayrılabilir mal veya hizmetin ilavesi ve
- 2) Bu ilavelerin sözleşme fiyatında, sözleşme bağımsız satış fiyatlarını ve belirli sözleşmenin şartlarını gösteren fiyata ilişkin uygun düzeltmeleri yansıtan bedel kadar artış meydana getirmesi.

b) Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi koşullarını sağlamaması; Sözleşme değişikliği, madde 20'deki iki koşulu sağlamıyorsa, taahhüt edilmiş mal veya hizmet bakiyesi aşağıdaki yöntemlerden uygun olanı ile muhasebeleştirilir;

➤ *Sözleşme değişikliği tarihi ya da öncesinde transfer edilen mal ve hizmetlerin, yeni sözleşmede yer alan mal ve hizmet bakiyesinden farklı olması;* Bu durumda sözleşme fesih olmuş ya da yeniden sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilir. Kalan edim yükümlülüğüne dağıtılacak tutar, müşterinin ödemeyi taahhüt ettiği tahmini işlem fiyatına dâhil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan (hâlihazırda müşterinin tahsil ettiği

tutarlar da dâhil) hasılat olarak muhasebeleştirilmemiş taahhüt tutarı ile sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilen tutarın toplamıdır (UFRS 15:madde 21/a).

➤ *Sözleşme değişikliği tarihi ya da öncesinde transfer edilen mal ve hizmetlerin, yeni sözleşmede yer alan mal ve hizmet bakiyesinden farklı olmaması;* Bu durumda ise sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirilir. İşlem fiyatı ve işletmenin edim yükümlülüğünün ölçümü üzerindeki değişim, hasılatta artış ya da azalış şeklinde muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 21/b).

➤ *Mal veya hizmetler bakiyesi (a) ve (b) kalemlerin bir bileşimi şeklinde ise;* Bu durumda değişen sözleşmede yer alan tamamlanmamış edim yükümlülükleri üzerindeki etkileri (kısmen tamamlanmayan edimler de dâhil) standarda uygun muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 21/c).

Örnek Olay 2: Sözleşme Değişiklikleri: MC lastik üretim ve satış işletmesi, 1 Eylül 2015 tarihinde takımı 1.200 TL'den 80 takım kış lastiğini, lojistik işiyle uğraşan ve kamyonları olan GN Lojistik isimli müşterisine, 31 Ocak 2016 tarihine kadar teslim etmek üzere yazılı sözleşme yapılmıştır. Sözleşmenin başlamasını takip eden 5. gün 30 takım lastik müşteriye devredilmiştir. Ancak, müşteri işlerin artması dolayısıyla 20 kamyon daha almıştır ve bunun için satıcı MC firmasından takımı 1.140 TL'den 20 takım ilave lastik istemiştir.

Birinci Durum: MC lastik üretim ve satış işletmesi ilave 20 takım lastik için 1.140 TL fiyatı kabul etmiş ve satmıştır.

İkinci Durum: MC lastik ve üretim işletmesi ilave 20 takım lastik için - GN Lojistik Şirketi ile uzun süreli bir iş ilişkisi kurmak istediği için %20 indirim yapmıştır. Böylece takımı 960 TL'den satmıştır.

31 Aralık 2015 tarihine kadar 90 takım lastik teslim edilmiştir.

➤ **TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

TMS 18'de sözleşme değişikliklerine ilişkin herhangi açıklama bulunmamaktadır. MC lastik üretim ve satış işletmesi teslimatlar yapıldıkça, alınan tutarları gerçeğe uygun değeri üzerinden hasılat olarak muhasebeleştirecektir.

31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla raporlayacağı hasılat tutarı

1. DURUM (TMS 18)	2. DURUM (TMS 18)
1.200 TL * 80 = 96.000 TL	1.200 TL * 80 = 96.000 TL
1.140 TL * 10 = 11.400 TL	960 TL * 10 = 9.600 TL
Toplam 107.400 TL	Toplam 105.600 TL

➤ **UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

UFRS 15 açısından ilk siparişlere daha sonradan ilaveler yapılması sözleşme değişikliğini ifade etmektedir. Sözleşmenin tarafları mevcut hak ve yükümlülüklerine yeni ilaveler yapmış ve onaylamışlardır. Bu durumda değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak mı, yoksa mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak mı kabul edileceği değerlendirilmelidir. Standart bu değerlendirmede iki kriter belirlemiştir. (i) İlave edilen mal ve/veya hizmetler ayrılabilir mi? (ii) İlave edilen mal ve/veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları kadar sözleşmenin fiyatı artmış mı?

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

Birinci kriter açısından her iki durumda da ilave edilen mallar (kış lastikleri) orijinal sözleşmedeki mallardan ayrılabilir niteliktedir. İkinci kriter açısından ise birinci durum ve ikinci durum farklılaşmaktadır.

Birinci Durum'da takım başına 1.140 TL'lik fiyatın, satış anında MC lastik üretim ve satış işletmesinin aynı koşulları sağlayan tüm müşterilerine uyguladığı bağımsız satış fiyatı olduğu varsayıldığında, ikinci kriter de sağlanmış olur. Bu koşullarda sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilir.

31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla raporlayacağı hasılat tutarı

1. DURUM (UFRS 15)

1.200 TL * 80 = 96.000 TL

1.140 TL * 10 = 11.400 TL

Toplam 107.400 TL

Bu tutar TMS 18 ile aynı tutardır.

İkinci durumda işlem fiyatı ilave edilen lastik takımlarının bağımsız satış fiyatlarını yansıtmamaktadır. Çünkü MC lastik üretim ve satış işletmesi, GN Lojistik ile uzun vadeli iş ilişkisi kurmak istemektedir. Bu nedenle diğer müşterilerine satmadığı bir fiyattan ilave edilen lastik takımlarını satmıştır. Lastik takımı başına 960 TL'lik fiyat bağımsız satış fiyatını yansıtmadığı için ilave sipariş ilk sözleşmeyle birleştirilir. Yani orijinal sözleşmede değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bu durumda raporlama tarihinde hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar değişecektir.

Sözleşme değişikliğinden sonra toplam işlem fiyatı şöyle bulunur: Sözleşmenin ilk halinden kalan tutar (sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla henüz teslim edilmemiş lastiklerin tutarı – 1.200 TL*50 = 60.000 TL) ile sözleşme değişikliği kapsamında yeni ilave edilen lastiklerin tutarı (960 TL*20 = 19.200 TL) toplanır. Toplam işlem fiyatı böylece 79.200 TL

olarak hesaplanır. Toplam işlem fiyatı henüz teslim edilmemiş lastiklere dağıtıldığında (79.200/70) bir takım kış lastiğinin fiyatı yaklaşık 1.131,43 TL olur.

31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla raporlayacağı hasılat tutarı

2. DURUM (UFRS 15)

Sözleşmenin ilk halinden	1.200,00 TL*30 = 36.000,00 TL
Sözleşme Değişikliğinden sonra	1.131,43 TL*60 = 67.885,80 TL
Toplam	103.885,80 TL

MC lastik üretim ve satış işletmesinin GN Lojistiğe yaptığı satıştan elde ettiği hasılat tutarı toplamda değişmese de (115.200 TL) teslimat farklı raporlama dönemlerinde gerçekleştiği için, dönem sonu itibarıyla raporlanan hasılat tutarı TMS 18 (105.600 TL) ile UFRS 15 (103.885,80 TL) için farklılaşmaktadır. Bu farklılaşma işletmenin 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla faaliyet sonuçlarını ve bazı finansal rasyolarını etkileyecektir.

6. SONUÇ

Yeni Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesini beş aşamalı bir yaklaşımla ele almaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesini kontrol devrine bağlamakta ve işlem fiyatını hasılat tutarının belirlenmesinde yeni ölçüt olarak ortaya koymaktadır.

Mevcut hasılat standardının yeterince açıklamadığı çok unsurlu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine açıklık getirmektedir. Beş aşamalı hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde, satış sözleşmelerindeki her bir unsur (edim yükümlülükleri- mal veya hizmetler) belirlenmekte, işlem fiyatı bu unsurlara dağıtılarak, müşteri tarafından bu unsurlar devralındığında (ya da devralındıkça) hasılat muhasebeleştirilmektedir.

Ayrıca mevcut standartta hiç yer bulmayan sözleşme değişiklikleri de tanımlanmakta ve değişikliğin hangi koşullarda yeni bir sözleşme hangi koşullarda orijinal sözleşmede değişiklik olarak ele alınması gerektiğini açıklamaktadır. Yeni Standartın ayrıntılı düzenlemeleri, farklı uygulamaların önüne geçerek karşılaştırılabilirliği arttıracaktır.

Hasılat standartları her işletme tarafından kullanılmaktadır. Dolayısıyla yeni standart TMS/TFRS'lere göre raporlama yapan bütün işletmeleri az ya da çok etkileyecektir. Finansal tablo hazırlayıcılarının etkilenecekleri konuları tespit etmeleri ve yeni Standartın uygulanmasına geçilmeden önce etkilerini değerlendirmeleri, Standartın doğru bir şekilde uygulanması açısından önemlidir.

Standart oldukça ayrıntılıdır. Standartın doğru bir şekilde anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi için yeni çalışmalara da ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKLAR

- AĞCA, Ahmet - AKTAŞ, Rafet (2007), “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 18, Ağustos, ss. 227-242.
- AICPA (2014). Financial Reporting Brief Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards. July 2014. http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/revenue/recognitio/downloadabledocuments/frc_brief_revenue_recognition.pdf, (11.12.2015).
- AURORA, Cristina - BONTAŞ, Bunea (2014), “New Approaches on Revenue Recognition and Measurement”, pp. 375-382. <http://www.strategiimanageriale.ro/papers/140448.pdf>, (07.12.2015).
- CEMALCİLER, Özgül - ÖNCE, Saime (1999), Muhasebenin Kurumsal Yapısı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Merkezi.
- CPA Deloitte (2015), IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. 1 March 2015. https://www.cpacanada.ca/~/_media/Site/business-and-accounting-resources/docs/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-Your-Questions-Answered-July-2015.pdf, (11.12.2015).
- DURŞUN, Adem - YALNIZ, Serkan (2013), “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 27, Sayı 1, ss. 139-157.
- DYSON, Robert A. (2015), “Case Studies in the New Revenue Recognition Guidance”, The CPA Journal, March, pp. 22-30.
- EPSTEIN, Barry J. - JERMAKOWICZ, Eva. K. (2008), IFRS Policies and Procedures, Canada: John Wiley Sons INC.
- ERNST YOUNG (2014e), A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard retail And Consumer Products. Technical Line FASB Final Guidance 22 October(34). [http://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_bb2865_revenue/recogniti_on_rcp_22october2014/\\$file/technicalline_bb2865_revenue/recogniti_on_rcp_22october2014.pdf?OpenElement](http://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_bb2865_revenue/recogniti_on_rcp_22october2014/$file/technicalline_bb2865_revenue/recogniti_on_rcp_22october2014.pdf?OpenElement), (21.12.2015).
- ERNST YOUNG (2015b), FRS 115 Revenue Recognition Are You Prepared For The Tax Challenges Of The New Revenue Recognition Standard. 19 March 2015(1). [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recogniti_on/\\$FILE/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recogniti_on.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recogniti_on/$FILE/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recogniti_on.pdf), (27.12.2015).

- FANGSHU, Zhu (2015), “Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects”, Research Journal of Management Sciences, Vol. 4, No. 5, pp. 21-36.
- IFRS (2014), “IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers”, Project Summary and Feedback Statement, Mayıs 2014.
- ORACLE (2015), The Impact of Revenue from Contracts with Customers Frequently Asked Questions. July 2015. <http://www.oracle.com/us/products/applications/jd-edwards-enterpriseone/faq-revenue-contracts-customers-2541047.pdf>, (10.12.2015).
- ÖZERHAN, Yıldız - MARŞAP, Beyhan - YANIK, Serap (2015), “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 17, Sayı 2, ss. 193-226.
- ÖZKAN, Serdar (2007), “TMS 18 Hasılat Standardı ve ABD Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması”, Mali Çözüm, Sayı: 82, Temmuz-Ağustos, s. 63-82.
- PWC (2014c), Revenue from contracts with customers. Global Edition 2015. <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf>, (21.12.2015).
- ŞENEL, Sait Alpagut (2009), “TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, e-Journal of New World Sciences Academy, Vol. 4, No. 4, pp. 389-405.
- TMS 11 (2013) “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf, (21.12.2015).
- TMS 18 (2013), “TMS 18 Hasılat”. <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, (08.12.2015).
- TMS 8 (2015), “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar”. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS8.pdf, (15.01.2016).
- TONG, Tan Liong (2014), “A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers”. [http://www.masb.org.my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%202015%20\(TLT\).pdf](http://www.masb.org.my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%202015%20(TLT).pdf), (14.12.2015).
- TURKCELL (2015), “Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2015 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar, Dipnotları ve Bağımsız Denetçi Raporu”. (kap.gov.tr)
- TÜRK TELEKOM (2015), “Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2015 Tarihi İtibariyle ve Aynı Tarihte Sona Eren Yıla Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. (kap.gov.tr)
- UFRS 15 (2015), “Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”. http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TFRS_15_Taslak_Metin.pdf, (11.12.2015).

USUL, Hayrettin - KIYMIK, Hakkı (2010), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2010/ 2, Sayı 12, ss. 123-139.

YÜCENURŞEN, Mehmet - PEKER, Ali Aykut - APAK, İbrahim - POLAT, Yusuf (2014), “TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar” Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, ss. 1-8.