

ISSN: 2146-3042

DOI: 10.25095/mufad.605917

## Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma\*

Yıldız ÖZERHAN\*\*

Banu SULTANOĞLU\*\*\*

### ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardını 24 Mayıs 2014 tarihinde yayınlamış ve 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulamaya koymuştur. Kamu Gözetimi Kurumu, söz konusu standardı “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” başlığı altında, 01/01/2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayınlamıştır. TFRS 15’in uygulamaya geçmesi ile “TMS 18 Hasılat” ve “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” standartları yürürlükten kalkmış ve işletmelerin hasılatı ne zaman ve hangi tutarda raporlayacaklarını tespit etmek için beş aşamalı model uygulaması getirilmiştir. Bu çalışmada, lisans sözleşmelerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler açıklanmış ve bu kapsamda söz konusu standardın, Borsa İstanbul AŞ’de (BIST) yer alan yazılım sektöründeki işletmelerin finansal tablolarındaki rakamsal etkisi ve dipnot değişiklikleri Avrupa ve Amerikan Borsasındaki işletmelerle karşılaştırılmıştır. Araştırmanın bulgularına göre, BIST’te yer alan işletmelerin büyük bir çoğunluğu faaliyet konularından kaynaklı ve tekli sözleşmeler yapmaları nedeniyle, TFRS 15’in hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli bir değişikliğe neden olmadığını açıklamışlardır. Yabancı işletmeler ise, yeni standardın hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli değişikliklere neden olduğunu gerekçeleriyle ve rakamsal etkileriyle birlikte dipnotlarında sunmuşlardır.

**Anahtar Kelimeler:** Hasılat, UFRS 15, TFRS 15, Yazılım Sektörü, Lisanslama.

**JEL Sınıflandırması:** M41, M49.

### Accounting of Licensing Under TFRS 15: A Research on Software Industry

#### ABSTRACT

International Accounting Standards Board issued “IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers” on May 24, 2014 and put it into practice as of January 1, 2018. The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority published the Standard in the Official Gazette dated September 9, 2016 and numbered 29826 to be effective after 01/01/2018. TFRS 15 replaces both TAS 18 “Revenue” and TAS 11 “Construction Contracts” and requires the entities to implement five-stage revenue model for determining the timing and the amount of the revenue to be recognized. In this study, the principles regarding the accounting of licensing under TFRS 15 are explained and then the effects of this new Standard on the financial statements and the extent of the disclosures are assessed for the companies in the software industry traded in Borsa Istanbul comparatively with those traded in European and US Stock Exchanges. The findings revealed that, TFRS 15 did not cause significant changes for the Turkish companies due to the nature of their businesses that are subject to single contracts. The companies traded in the European and American Stock Exchanges, on the other hand were affected by the new Standard and those effects are disclosed extensively in their footnotes with their numerical effects.

**Keywords:** Revenue, IFRS 15, TFRS 15, Software Sector, Licensing.

**Jel Classification:** M41, M49.

**Makale Gönderim Tarihi:** 01.06.2019

**Makale Kabul Tarihi:** 01.08.2019

**Makale Türü:** Araştırma Makalesi

\* This paper is presented at the V. International Symposium on Accounting and Finance (ISAF 2019), 1-4 May 2019, Bursa, Turkey.

\*\* Prof., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yıldiz.ozerhan@hbv.edu.tr, ORCID ID:0000-0003-1293-4364.

\*\*\* Dr., Bilkent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, sbanu@bilkent.edu.tr, ORCID ID:0000-0003-0114-1553.

## 1. GİRİŞ

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulayan diğer ülke uygulamalarına paralel şekilde ülkemizde de 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulayan işletmeler, bu tarihten itibaren hasılatın muhasebeleştirilmesinde TFRS 15’de getirilen yeni ilkeleri uygulamak durumundadır. TFRS 15’deki temel ilke, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde edilmesi beklenen tutarı gösterecek şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesidir.

TFRS 15’ in yürürlüğe girmesi ile birlikte uygulanmasına son verilen “TMS 18 Hasılat” standardına göre mal ve hizmete ilişkin risk ve faydaların müşteriye geçtiği tarihte devir işlemi gerçekleşirken, TFRS 15’de varlığın kontrolünün müşteriye devredildiği tarih esas alınmıştır. Buna göre, önceki uygulamada hasılatın kaydı için gerekli olan risk ve fayda analizi, yerini diğer standartlarla uyumlu olarak “kontrol”e bırakmıştır. Yeni standarda göre risk ve faydanın devredilmesi kontrolün de devredildiğinin bir göstergesi olmakla birlikte, işletmelerin ilave göstergeleri de dikkate almaları gerekecektir (md. 38). Hasılatın doğuşu kontrol kavramına dayandırılmış ve müşterinin bakış açısından ele alınmıştır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015). Yeni standart, söz konusu kontrolün belirli bir anda veya zamana yayılı olarak devredilme şeklinin belirlenmesi ve ona göre hasılat kaydının yapılmasını gerekli kılmıştır. Kontrolün esas alınması ile birlikte kontrolün müşteriye devrinde hasılat kaydı yapıldığından daha erken bir tarihte muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilebilecektir (Ngwenya, 2018).

TFRS 15’in özellikle uzun vadeli sözleşmelerle müşterilerine birden fazla ürün ve/veya hizmet seçeneklerini aynı anda sunan, fiyat veya performansla bağlı olarak sözleşmelerini sıkça değiştirebilen, satış bedelinin değişken olduğu sektörleri etkilemesi beklenmektedir ([www.pwc.com](http://www.pwc.com), 2017). Bu kapsamda hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından (tutar ve zaman) en çok değişikliğe neden olacak sektörler; yazılım, telekomünikasyon, sağlık ve inşaat olarak sayılmaktadır. Örneğin, telekomünikasyon sektöründe işletmelerin taahhütlü olarak cep telefonu ve hat satışını birlikte gerçekleştirmelerine yönelik işlemler, daha önce ayrıştırılmıyor ve ayrı olarak muhasebeleştirilmiyor iken, TFRS 15’e göre bu işlemlerin ayrıştırılması ve her bir edim yükümlülüğünden doğan hasılatın (telefon satışı ve hat satışı) ayrı olarak ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekecektir. Yeni hasılat standardı sektörler arası farklı muhasebe uygulamalarına da son vermekte olup, ürün veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçtiği anda (veya geçtikçe) hasılatın finansal tablolara alınmasına izin vermektedir (UFRS Bülten, 2014).

TMS 18’de hasılatın kapsamı, mal satışları, hizmet sunumu, faiz, isim hakları ve temettü ile sınırlandırılmışken, TFRS 15 diğer standartların kapsamında olan sözleşmeler hariç, müşterilerle yapılan tüm sözleşmeleri kapsamaktadır. Diğer standartların kapsamında olan sözleşmeler; TFRS 16 kapsamındaki kira sözleşmeleri, TFRS 4 kapsamındaki sigorta

sözleşmeleri<sup>1</sup>, TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülüklerdir (md. 5-6). TMS 18'in kapsamında yer alan ancak muhasebeleştirilmesi konusunda TFRS 9'a atıfta bulunulan faiz ve temettü gelirleri TFRS 15'in kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler, finansal araçlar standardında yer almaktadır.

İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili olmayan varlıkların devredilmesi işlemi de (örneğin, maddi duran varlıklar, maddi olmayan varlıkların satışı gibi) yeni standardın öngördüğü aşamalara benzer şekilde ele alınacak ve benzer kayda alma ve ölçüm sürecinin izlenmesi gerekecektir (TMS 16, md. 72 ve TMS 38, md. 116)<sup>2</sup>.

TFRS 15'in kapsamı içinde yer alan hasılat unsurlarından birisi de lisans verme işlemidir. Lisans verme işlemi, işletmenin fikri mülkiyetine ilişkin müşterinin haklarını temsil eder. Lisans verme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi açısından yapılan en önemli değişiklik, kullanım hakkı veren lisans verme sözleşmelerinin belirli bir tarihte, erişim hakkı veren lisans verme sözleşmelerinin ise, zamana yayılı bir şekilde muhasebeleştirilmesi hususudur.

Bu çalışmanın amacı, TFRS 15 kapsamında lisans sözleşmelerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri açıklamak, yeni standardın Borsa İstanbul AŞ'de (BIST) işlem gören yazılım işletmeleri üzerindeki etkisini incelemek ve ortaya çıkan bulguları, Avrupa ve Amerika Borsasındaki işletmelerle karşılaştırmaktır.

## 2. LİSANS SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

*Lisans*, işletmenin fikri mülkiyetine ilişkin müşterinin haklarını belirler. Fikri mülkiyet lisanslarına, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler dahildir (md. B52):

- a) Yazılım ve teknoloji,
- b) Sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,
- c) Franchiselar ve
- d) Patent, marka ve telif hakları.

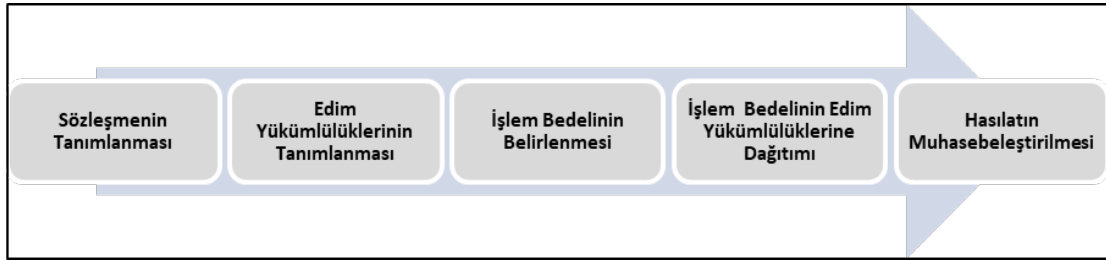
Müşteriyle yapılan bu tür lisans verme taahhüdünü içeren sözleşmeler tek bir edim yükümlülüğünden oluşabileceği gibi, birden fazla edim yükümlülüğünü de kapsayabilmektedir. Birden fazla edim yükümlülüğünün olduğu ve bunların ayrıştırılmadığı sözleşme tiplerinde bu unsurların nasıl ayrıştırılacağına ilişkin TMS 18'de yeterince yol

<sup>1</sup> TFRS 17 "Sigorta Sözleşmeleri" 2018 yılında yayınlanmış olup, 2021 yılından itibaren uygulamaya konması planlanmaktadır.

<sup>2</sup> "Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayba dâhil edilecek bedel, TFRS 15'in 47-72 paragraflarındaki işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç ya da kayba dâhil edilen tahmini bedelde meydana gelen sonraki değişimler, TFRS 15'in işlem bedelindeki değişimlere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir".

gösterici açıklamaların bulunmaması nedeniyle, hasılatın kayda alınması ve raporlanmasında sektörler arası farklı uygulamalar ortaya çıkmıştır. TFRS 15’de, birden fazla edim yükümlülüğünün bulunduğu ve ayrıştırılmadığı sözleşmelerde, bu ayrımın nasıl yapılacağı ve işlem fiyatının edim yükümlülüklerine nasıl dağıtılacağı ve hangi koşullarda zamana yayılı veya belirli bir anda muhasebeleştirileceği ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır. TFRS 15’de, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak beş aşamalı bir modele yer verilmiş olup bu modele ilişkin ilkeler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması
- Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması (malı teslim etme veya hizmeti sağlama sözü)
- İşlem bedelinin (fiyatının) belirlenmesi
- İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı
- İşletmenin sözleşmedeki edim yükümlülüklerini (mal veya hizmeti devretme) yerine getirmesi durumunda hasılatın muhasebeleştirilmesi



Şekil 1. 5 Aşamalı Hasılat Modeli

Müşteriyle yapılan sözleşme tanımlanırken, TMS 18’de sözleşmenin yasal biçiminden çok, özü dikkate alınırken, TFRS 15’de taraflar arasında yapılan anlaşmanın hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükleri doğuran bir anlaşma olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Dolayısıyla, sözleşme, hukuki nitelik taşıdığı sürece, yazılı veya sözlü olabilmekte, işletmenin ticari teammüllerine uygun olarak da gerçekleşebilmektedir. Özellikle yazılım sektöründe sözleşme, yazılı, sipariş formu veya elektronik bir şekilde düzenlenebilmekte ve sözleşmede, talep edilen ürünün özellikleri, miktarı, teslim tarihi ve diğer hususlar açıkça tanımlanmaktadır. Mağazada yapılan yazılım ürünlerinin satışında ise, fatura karşılığında işlem gerçekleşmektedir. Bu işlemler, iki taraf için hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğurmaktadır ([www.pwc.com](http://www.pwc.com), 2017).

TMS 18’de açıkça bir sözleşme tanımına yer verilmemiş olup, sözleşmenin ekonomik fayda sağlama olasılığı ve özü dikkate alınarak hasılat kayda alınmaktadır. TFRS 15’de ise, açık bir şekilde sözleşme tanımı yapılmıştır. Buna göre sözleşmenin yazılı, sözlü veya zımni olarak hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğurduğu ve müşteriden elde edilecek bedelin tahsil edilebilme olasılığı (gelecekte fayda sağlama) var olduğu sürece hasılatı konu olacağı belirtilmiştir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde, TFRS 15’de getirilen yeniliklerden en önemlisi olarak kabul edilen ve hasılat tutarının doğru ve zamanında kaydedilmesine imkan veren ikinci aşama, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması aşamasıdır. TFRS 15’e göre edim yükümlülüğü mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine ilişkin müşteriyle yapılan sözleşmedeki bir taahhüttür. Bu taahhüt, farklı bir mal veya hizmeti (mal veya

hizmetler paketi) ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmeti kapsayabilir (md. 22). Edim yükümlülüğü, işletmenin müşteriye malı teslim etme veya hizmeti sağlama sözüdür. Sözleşme yapıldığında her iki taraf da bir yükümlülük üstlenmektedir. İşletmenin yükümlülüğü söz verdiği şekilde malı veya hizmeti sağlamak, müşterinin yükümlülüğü ise elde ettiği mal veya hizmetin karşılığında işletmeye bir bedel ödemektir.

Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesi aşamasında yapılacak tespitler önem arz etmektedir. Bu kapsamda, müşteriyle yapılan bir sözleşmede, müşteriye her bir mal veya hizmeti teslim etme taahhüdünün belirlenmesi gerekmektedir. Müşteriye taahhüt edilen her bir sözün farklı bir edim yükümlülüğü olarak (distinct) tanımlanabilmesi için, müşterinin taahhüt edilen mal veya hizmetten tek başına fayda sağlaması ve sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilir nitelikte olması gerekir (md. 27). Bu iki şartın karşılanmaması durumunda, taahhüt edilen mal veya hizmet farklı değildir (not distinct).

İşletme müşteriye lisans verme taahhüdüne ilave olarak, başka mal veya hizmetleri devretmeyi de taahhüt edebilir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede genellikle, işletmenin müşteriye devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler açıkça belirtilir. Bununla birlikte, müşteriyle yapılan bir sözleşmede tanımlanan edim yükümlülükleri, sözleşmede açık bir şekilde belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı olmayabilmekte, dolayısıyla müşteriyle yapılan bir sözleşme, işletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında veya özel beyanlarında yer alan ve sözleşmeye girildiği anda müşteride işletme tarafından mal veya hizmetin kendisine devredileceğine dair geçerli bir beklenti yaratan taahhütleri de kapsayabilmektedir (md. 24). Müşteriyle yapılan sözleşmelerin mal veya hizmetlere ilave olarak lisans verme taahhüdünü içermesi durumunda, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin her birinin tespit edilmesi gerekir. Ayrıştırılan mal veya hizmetler ayrı teslim olarak hesaplanır. Bu süreç “unbundling” olarak da bilinir. TMS 18’de, müşteriyle yapılan bir sözleşmede farklı mal ve hizmet mevcut olmasına rağmen, bunların nasıl ayrıştırılması veya tam tersi birleştirilmesi gereken durumlarda nasıl birleştirilmesi gerektiğine ilişkin direkt ve açık bir yönerge olmadığından özellikle yazılım, bilişim vb. gibi benzer sektörlerdeki işletmeler kendi politikalarını geliştirmek zorunda kalmış veya ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarındaki sektöre özgü yönergelerle başvurmuştur. TFRS 15’in hasılat modelindeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması aşamasında ise, bu tespitinin nasıl yapılacağı açıklanmış ve böylece sektörler arası farklı uygulamalara son verilmiştir.

Örneğin ([www.ifrsbox.com/037-software-licenses-ifs-15](http://www.ifrsbox.com/037-software-licenses-ifs-15), 2018), bir yazılım ve yazılımın bakım (teslim sonrası hataları giderme, iyileştirme, güncelleme, vb. hizmetler bütünü – PCS) hizmetinin açıkça taahhüt edildiği bir sözleşmede; bakım hizmeti, yazılımdan ayrı olarak veya paketin bir parçası olarak sunulabilmektedir. Burada değerlendirilmesi gereken husus, bakım hizmetinin yazılımın fonksiyonel olmasını sağlayıp sağlamadığıdır. Böyle bir durumda, lisans ve bakım sözleşmesi ayrılmaz bir bütün olarak değerlendirilir ve tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanır. Buna göre, yazılımın satışından doğan (yazılım ve bakım hizmeti) hasılat, lisans süresince zamana yayılı bir şekilde muhasebeleştirilir. Buna karşılık, bakım hizmetinin yazılımı fonksiyonel halde tutmak için gerekli olmaması ve bakım hizmetinin başka işletmeler tarafından da sunulabileceği varsayıldığında, sözleşmede iki farklı edim yükümlülüğü tanımlanır. Dolayısıyla, yazılımın ve bakım hizmetinin ayrıştırılması ve işlem bedelinin her iki unsura dağıtılması gerekir. Yazılım satıldığı anda hasılat kayda alınır, bakım hizmeti ise, sunulduğu süre boyunca hasılat olarak raporlanır.

Bir lisans verme taahhüdü, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı değilse (lisansın sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden ayrıştırılamaması), işletme lisans verme taahhüdünü ve taahhüt edilen diğer mal veya hizmetleri birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. Sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden ayrıştırılamayan lisans (lisansın sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerden farklı olmaması) örnekleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (md. B54)<sup>3</sup>:

a) Maddi bir malın bileşenini oluşturan ve bu malın işlevselliğini tamamlayan bir lisans (örneğin bir bilgisayarın çalışmasını sağlayan sistem yazılımı, bilgisayar ile birlikte satıldığında, sistem yazılımı bilgisayardan ayrılabilir nitelikte değildir, dolayısıyla bu varlığın satışını gerçekleştiren işletme, bu satış işlemi tek bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alır ve mal satışı olarak muhasebeleştirir) ve

b) Müşterinin sadece ilişkili bir hizmetle birlikte faydalanabileceği bir lisans (örneğin işletme tarafından lisans verilerek müşteriye içeriğe erişim imkânı sağlayan çevrim içi bir hizmet sunması durumu).

Lisansın sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerden farklı olmaması durumunda, işletmenin edim yükümlülüğünün zamana yayılı mı veya belirli bir anda mı yerine getirilecek bir yükümlülük olduğunu tespit etmesi gerekir. TFRS 15’de, aşağıdaki şartlardan birinin karşılanmış olması durumunda edim yükümlülüğü *zamana yayılı* bir şekilde muhasebeleştirilir<sup>4</sup>:

- 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 (örn. varlığın farklı bir müşteriye satılması) olmayan, müşteriye özgü bir varlık oluşturması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

Örneğin, yazılım sektöründeki bir işletmenin müşterisi ile yaptığı sözleşmenin veri analitiği yazılımı ve verilerin bulut depolama hizmetini içermesi halinde, sözleşmedeki yazılım lisansı ve bulut depolama hizmetinin farklı (ayrıştırılabilir) olup olmadığının değerlendirilmesinde, bu hizmetin başka satıcılar tarafından sağlanıp sağlanmayacağı, yazılımın depolama hizmeti olmadan da fonksiyonel olup olmadığı hususları dikkate alınır. Eğer yazılım lisansı ve depolama hizmeti bir biri ilişkili değilse (müşterinin verileri işletmede

<sup>3</sup> Örneğin, Netaş 2018 yılı finansal tablolarında “sayısı birden fazla olan ve ardı ardına üretilip, entegre edilip teslimleri söz konusu olan donanımlar ayrı edim yükümlülükleri olarak değil, büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisi olduğu için tek bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilmiştir” açıklamasına yer verilmiştir.

<sup>4</sup> Örneğin Netaş firmasının 2018 yılına ait finansal tablolarında, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak “Grup’un kendi üretimi olan donanımların üretimi esnasında veya karmaşık sistem çözümlerinin içerisinde yer alan donanımların entegrasyonu esnasında müşterinin üretim ve entegrasyon sürecinde **önemli kontrolünün olması**, üretilen donanımın veya entegrasyonun **alternatif kullanımının mümkün olmaması**, çoğu zaman alternatif kullanımın sözleşme ile sınırlandırılmış olması ve fesih durumunda o güne kadar tamamlanan kadar kısmının **tahsilatının mümkün olması** sebebi ile “zamana yayılı” olarak muhasebeleştirilir” şeklinde bir dipnot açıklaması yapılmıştır.

veya başka bir satıcının bulut sisteminde depolanıyor olsa dahi yazılımdan fayda sağlıyorsa) her bir taahhüt farklı edim yükümlülüğü olarak değerlendirilir. Aksi durumda, bulut sistemi olmadan veriye ulaşım sağlanamıyor ve yazılım fonksiyonel olmuyorsa bu durumda tek bir edim yükümlülüğü söz konusu olur. Bir başka örnekte; yazılım firmasının müşterisi ile lisans, kurulum hizmeti, güncelleme ve teknik destek içeren iki yıllık bir sözleşme yaptığını, kurulum hizmetinin müşteriye özgü özellikler içerdiği, güncelleme ve teknik desteğin ise yazılımın bakımında kritik bir öneme sahip olmadığı varsayıldığında, kurulum hizmetinin müşteriye özgü özellikler içermesi nedeniyle yazılım lisansı kurulum hizmetinden ayrı (farklı) bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmez. Yazılım firması sözleşmeye özgü koşulları dikkate alarak yazılım lisansı ve kurulum hizmetine ilişkin verdiği taahhütün belirli bir tarihte mi veya zamana yayılı olarak mı yerine getirileceğini değerlendirir ve hasılatı buna göre muhasebeleştirir. Güncelleme ve teknik destek ise farklı edim yükümlülükleri olarak değerlendirilir ve uygun bir ölçüm biçimi dikkate alınarak zamana yayılı şekilde muhasebeleştirilir.

Lisans verme taahhüdü, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı ise (lisansın sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden ayrıştırılabilmesi), lisans ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanır. Buna göre işletme lisansı zamana yayılı mı yoksa belirli bir anda mı devredeceğine karar verir. Bu karar verilirken lisans sözleşmesinin müşteriye sağladığı hak dikkate alınır. Müşteriye sağlanan hak, kullanım hakkı ve/veya erişim hakkıdır.

Bu çerçevede, TFRS 15’de lisans verme taahhüdünün farklı olarak tanımlandığı sözleşmelerde, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği konusu aşağıdaki şekilde ikiye ayrılarak açıklanmaktadır:

- i) Kullanım hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri (“right to use”): Hasılat belirli bir tarihte muhasebeleştirilir.
- ii) Erişim hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri (“right to access”): Hasılat zamana yayılı bir şekilde muhasebeleştirilir.

*Erişim hakkı sağlayan lisans sözleşmelerinde, aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda işletme lisans verme taahhüdünü zamana yayılı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. (B58):*

- Sözleşmenin, işletmenin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceğini gerekli kılması veya bu konuda müşterinin makul bir beklentisinin olması. İşletmenin fikri mülkiyetini büyük ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceğine ilişkin müşterinin makul bir beklentisini gösteren faktörler arasında işletmenin ticari teamülleri, yayımlanmış politikaları veya özel beyanları yer alır. Belirleyici olmamakla birlikte, müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyete ilişkin işletme ile müşteri arasında paylaşılan iktisadi bir menfaatin (örneğin satış bazlı telif ücreti) varlığı da işletmenin bu gibi faaliyetleri yürüteceğine ilişkin müşterinin makul bir beklentisi olduğunu gösterebilir.
- Lisansla sağlanan hakların, müşteriye, işletme faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz etkilerine doğrudan maruz bırakılması ve
- Bu faaliyetlerin gerçekleşmesi halinde müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaması.

İşletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlayan lisanslar (örn. kullanıcı şifresi gerektiren web tabanlı yazılım), zaman içinde karşılanan edim yükümlülükleridir ve bu nedenle hasılat zamana yayılı olarak kaydedilir. Diğer bir deyişle, işletme fikri mülkiyetine erişim sağlanmasına ilişkin edimi yerine getirdikçe, müşteri işletmenin bu ediminden kaynaklanan faydayı aynı anda alıp tüketecektir. İşletmenin emek veya girdilerinin edim dönemi boyunca eşit miktarda kullanılması durumunda ise, hasılatın eşit tutarlarda finansal tablolara alınması uygun olacaktır.

*Kullanım hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri*, (örn. paket program) belirli bir tarihte muhasebeleştirilir. TFRS 15'e göre, bu türdeki lisans sözleşmelerinde kontrolün müşteriye devredildiği tarih, muhasebeleştirme tarihi olarak dikkate alınır. Kontrolün devrine yönelik göstergeler; işletmenin varlık karşılığında tahsil hakkına sahip olması, müşterinin varlığın yasal mülkiyetine sahip olması, işletmenin varlığın zilyetliğini devretmesi, müşterinin varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirilerinin olması ve müşterinin varlığı kabul etmiş olmasıdır (md. 38).

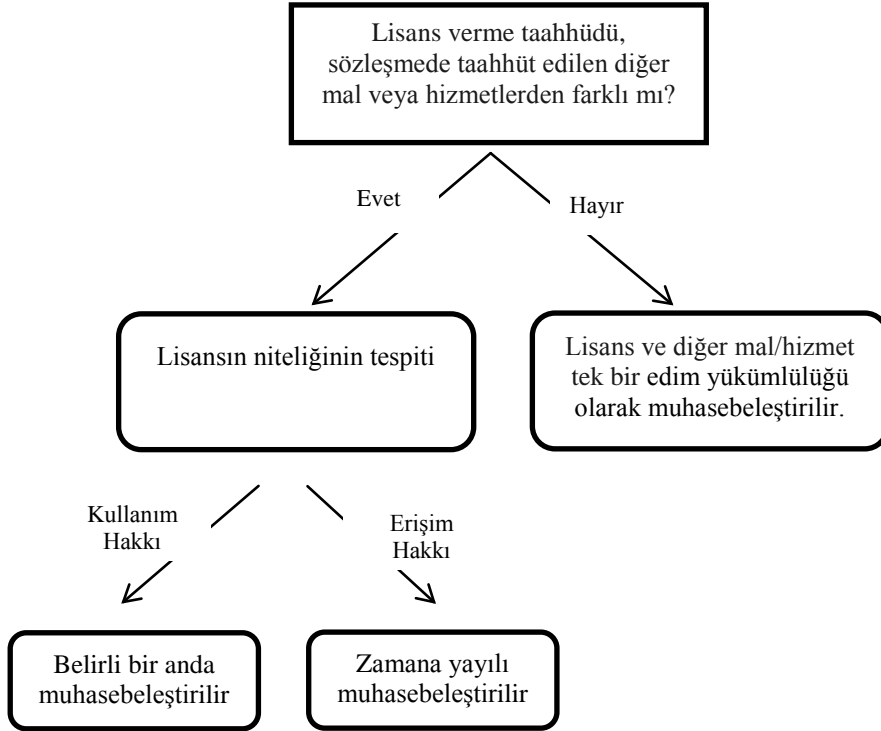
Lisans verme taahhüdünün zamana yayılı muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterleri karşılamaması durumunda, lisans belirli bir anda muhasebeleştirilir. Fikri mülkiyet müşteriye lisansın verildiği tarihte mevcut olduğu (biçim ve işlevsellik açısından) sürece, işletmenin taahhüdünün niteliği, fikri mülkiyetin kullanım hakkının sağlanmış olmasıdır. Başka bir ifadeyle, müşteri lisansın devredildiği tarihte bu lisansın kullanımını yönetebilir ve lisansın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilir. Böylece, işletme, fikri mülkiyetinin kullanılması hakkını sağlayan taahhüdünü belirli bir anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir.

TFRS 15, lisansın işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı mı yoksa fikri mülkiyetini kullanım hakkı mı sağladığının tespitinde zaman, coğrafi bölge veya kullanım kısıtlamaları ile patent hakkının korunması taahhüdünü geçerli bir faktör olarak dikkate almamaktadır.

İşletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkı sağlayan bir lisansla ilgili hasılat, müşterinin lisansı kullanabildiği ve bu lisansla faydalanabildiği dönem başlamadan finansal tablolara alınmaz. Örneğin, yazılımın lisans dönemi, işletmenin müşteriye yazılımı hemen kullanmasını mümkün kılan kodu sağlamasından (veya başka türlü kullanıma sunmasından) önce başlıyorsa; işletme, bu kod sağlanmadan (veya başka türlü kullanıma sunulmadan) önce hasılatı finansal tablolara almayacaktır (B61).

Edim yükümlülüklerinin farklı olduğu lisans sözleşmelerinin büyük bir çoğunluğu kullanım hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri olduğundan, TFRS 15'deki erişim hakkı/kullanım hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri sınıflandırmasının yapılması, daha önce lisans süresi boyunca yapılan gelir kaydının zamanlamasının önemli ölçüde hızlanacağı anlamına gelmektedir (KPMG, 2016). Dolayısıyla, bu sektördeki işletmeler için hasılatın muhasebeleştirilme zamanı açısından önemli bir değişiklik yaratması beklenmektedir.



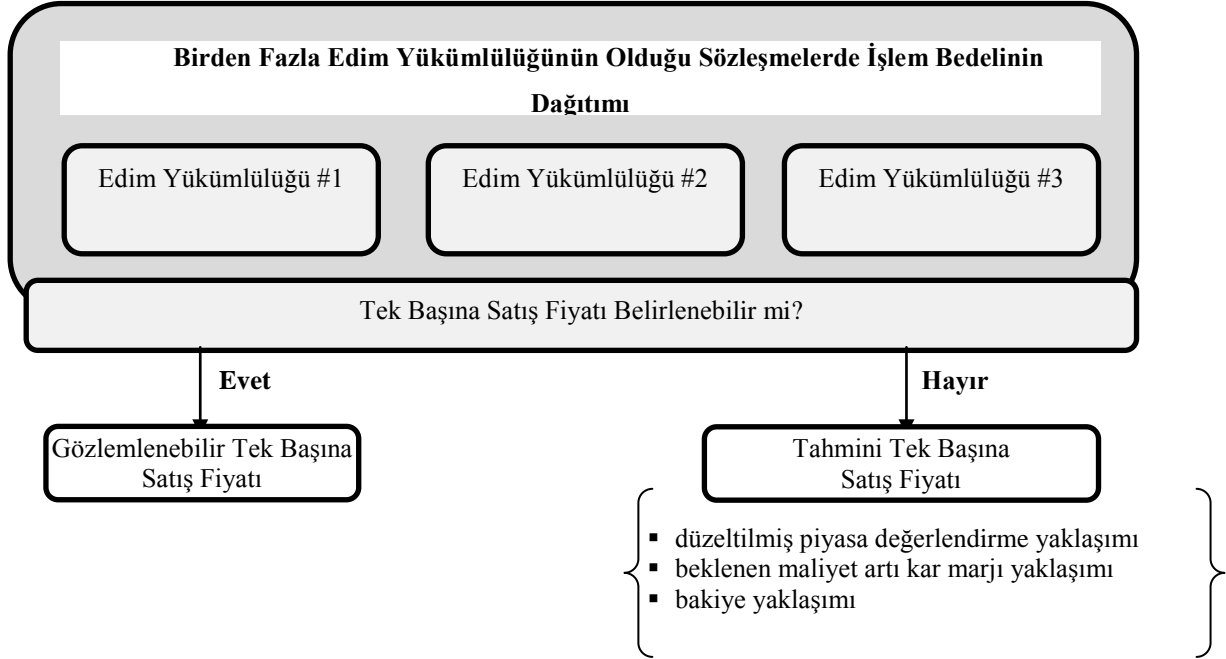


Kaynak: www.pwc.com

## Şekil 2. Lisans Verme Taahhüdünün Muhasebeleştirilmesi

Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin ayrı veya tek bir taahhüt olarak tanımlanması işleminden sonra, hasılat olarak finansal tablolara alınacak olan işlem bedelinin belirlenmesi gerekir. İşlem bedeli, işletmenin taahhüt ettiği hukuken icra edilebilir mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Bu bedel, sabit ve değişken tutarları veya her ikisini de içerebilir (md. 47). İşlem bedeli belirlenirken, özellikle indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı vb. gibi unsurlar nedeniyle değişken tutar içeren sözleşmelere dikkat edilmesi gerekir. TFRS 15 uyarınca, sözleşme bedelinin değişken olması durumunda, bu tutarın makul ölçüde elde edilebilir tüm bilgiler dikkate alınarak “beklenen değer” veya “en muhtemel tutar” yöntemlerinden biri seçilerek tahmin edilmesi gerekir. Ancak, bu tutar tahmin edilirken, gerçek tutarın ortaya çıkmasıyla birlikte finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağını kuvvetle muhtemel olması gerekliliği dikkate alınır (md. 56). İşletme seçtiği yöntemi sözleşme ömrü boyunca uygular. Sözleşme bedelinin çoğunlukla değişken olduğu yazılım şirketleri için, değişken kısmının söz konusu sınırlama çerçevesinde tahmin edilebiliyor olması eski uygulamadaki engeli ortadan kaldırmış ve erken gelir kaydına imkan vermiştir. Edim yükümlülüklerinin tek veya farklı olarak tanımlanmasının ne şekilde yapılması gerektiğine ilişkin ilkelerin sunulması açısından eski standarttaki eksiklik TFRS 15 ile giderilmiş olmakta ve sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı tespit edilmek suretiyle işlem bedeli tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtılabilmektedir (md. 76). Tek başına satış fiyatları işletmenin bu mal ve hizmetleri tek başlarına sattığı liste fiyatları baz alınarak belirlenir. Tek başına satış fiyatının gözlemlenebilir olmaması

durumunda, satış fiyatının tahmininde düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı, beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı veya bakiye yaklaşımı kullanılır (md. 79).



Kaynak: KPMG, “IFRS 15 Revenue, First Impressions: 2016 edition”

**Şekil 3.** İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

İşlem bedelinin tespiti ve edim yükümlülüklerine dağıtılmasından sonraki aşama hasılatın muhasebeleştirilmesidir. Hasılat, yukarıda da açıklandığı üzere, belirli bir anda veya zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir.

### 3. TFRS 15'İN YAZILIM SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin müşterilerle yaptığı sözleşmeler genellikle aşağıdaki unsurları içermektedir ([www.pwc.com](http://www.pwc.com), 2017):

- Yazılım lisansı
- Gelecekteki güncelleme veya geliştirme/iyileştirmeler
- Ek yazılım ürünleri
- Değişim ve platform transfer etme hakları
- Teslim sonrası destek hizmetleri (PCS)
- Kurulum

- Diğer hizmetler

Yazılım sektöründe yer alan işletmeler açısından, TFRS 15'in uygulanmasında özellik arz eden ve değişikliğe neden olacağı beklenen konular ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Holland, 2018).

a) Sözleşmedeki edim yükümlülüğünün tanımlanması,

b) Lisans sözleşmesinin niteliğinin belirlenmesi (kullanım hakkı/erişim hakkı sağlayan sözleşme),

c) İadesiz (iade hakkı olmayan) peşin ödenen ücretler,

d) Sözleşmedeki finansman unsuru,

e) Sözleşmeyi elde etme (düzenleme) maliyetleri.

Sözleşmedeki edim yükümlülüğünün tanımlanması ve lisans sözleşmesinin niteliğinin belirlenmesi (kullanım hakkı/erişim hakkı sağlayan sözleşme) konularına yukarıda ayrıntılı bir şekilde değinilmiştir.

Yazılım sözleşmelerinin birçoğunda yer alan iade hakkı olmayan peşin ödenen ücretler, (genellikle kurulum ücretleri olarak tanımlanır) müşteriye herhangi bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaz, ancak müşteriye her yıl tekrar bir ön ödeme yapmadan lisansı yenileme hakkı verir (md. B49). Yenileme hakkı karşılığında peşin ödenen ücret, gelecekteki mal veya hizmetler için ödenen bir avanstır, dolayısıyla gelecekte bu mal veya hizmetler sağlandığında hasılat olarak finansal tablolara alınacaktır. İşletmenin müşteriye sözleşmeyi yenileme opsiyonu vermesi ve bu opsiyonun müşteriye önemli bir hak sağlaması durumunda, hasılatı finansal tablolara alma dönemi ilk sözleşme süresini aşacaktır. Örneğin (Holland, 2018), bir yazılım firmasının müşterilerine yazılım lisansı için yıllık 100.000 TL ve 200.000 TL iadesiz peşin ödenen ücret karşılığında bir sözleşme önermesi ve müşterinin sözleşmeyi ortalama dört kez yenileyeceği tahmin edildiğinde, iadesiz peşin ödenen ücretler sözleşme süresini aşmış olacaktır. Bu durumda, 200.000 TL tutarındaki peşin ödenen ücret, beş yıl boyunca zamana yayılı bir şekilde muhasebeleştirilecektir.

Yazılım sektöründe yer alan işletmelerin TFRS 15 kapsamında değerlendirmesi gereken bir diğer husus, sözleşmenin finansman unsuru içerip içermediğidir. TFRS 15, paranın zaman değeri konusunda yeni ve daha kapsamlı açıklamalar sunarak, finansman bileşeninin mevcut olması durumunda paranın zaman değerinin dikkate alınmasını ve ortaya çıkan faiz gelirin hasılattan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanmasını öngörmektedir (md. 65). TFRS 15, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olması durumunda, sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içermediği ve bir düzeltme yapılmasına gerek olmadığı ilkesine yer vermiştir. Finansman bileşeninin olması durumunda ise ayrıştırmanın yapılması gerekir (md. 63).

Yazılım sektöründeki işletmeler için TFRS 15 kapsamında gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarında değişikliğe neden olması beklenen hususlardan bir diğeri de, sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesidir. TFRS 15’de sözleşme maliyeti, iki şekilde ele alınmıştır; “sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler” ve “sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri”. İşletmenin müşterisiyle sözleşme yapması halinde katlanacağı, sözleşmeyi yapmasaydı ortaya çıkmayacak olan maliyetler (örn. satış komisyonları, abone edinim maliyetleri) geri kazanılması beklenen ek maliyetler olarak tanımlandığından, doğrudan aktifleştirilmektedir. Buna karşılık, ihale, satış ve pazarlama giderleri gibi maliyetler sözleşme yapılmamış olsa dahi ortaya çıkacağından ek maliyet olarak kabul edilmez. Ayrıca, yeni sözleşmeler kazanmak veya hedef tutturmak için verilen satış primleri de işletmenin satışlarını arttırmaya yönelik olduğundan ek maliyet olarak nitelendirilmez.

Ek maliyetler, sözleşmeye uygun olarak sistematik bir şekilde itfa edilir. Varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha az olması durumunda ise, standart kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirilmesine imkan vermektedir.<sup>5</sup>

Yazılım firmalarında ortaya çıkan bir diğeri maliyet unsuru, sözleşmeyi yerine getirme maliyetleridir (örn. kurulum maliyetleri). Müşterisiyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir standardın kapsamında olmaması durumunda; doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi ve geri kazanılabilir olması durumunda varlık olarak finansal tablolarda raporlanır (md. 95).

Aktifleştirilen sözleşme maliyetleri için değer düşüklüğü ortaya çıkabilir. Değer düşüklüğünün tespit edilmesi durumunda, TFRS 9 veya TMS 36’daki ilkeler yerine, TFRS 15’deki ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak, başka bir standart uyarınca finansal tablolara alınan sözleşmeyle ilişkili varlıkların bulunması halinde, bu varlıklar nakit üreten birim olarak dikkate alınmakta ve sözleşme maliyetlerinin defter değeri nakit üreten birime dahil edilerek, TMS 36’daki ilkeler uygulanmaktadır (md. 103).

#### **4. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ**

Araştırmanın amacı, TFRS 15/UFRS 15’in yazılım sektöründe yer alan firmalar üzerindeki etkisini BIST ve yabancı piyasalarda işlem gören işletmeler açısından karşılaştırmalı olarak incelemektir. Bu amaçla, BIST’te işlem gören 16 işletmenin 2018 yılı için hazırladığı finansal raporları TFRS 15’e geçiş, geçişin etkileri ve dipnot bilgileri kapsamında irdelenmiştir.

---

<sup>5</sup> Örneğin, haberleşme sektöründe yer alan Türk Telekom A.Ş. ve Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.’nin müşteri edinme ve tutma faaliyetleri sırasında ortaya çıkan komisyon ve primlerden meydana gelen abone edinim maliyetleri önceki dönemlerde gerçekleştiği anda giderleştirilirken, TFRS 15’e geçiş ile birlikte bu tutarlar ek maliyetler olarak tanımlandığından maddi olmayan duran varlıklar grubunda aktifleştirilmekte ve müşteri edinim maliyetleri abone ömrü boyunca, abone tutma maliyetleri ise yenileme dönemi boyunca itfaya tabi tutulmaktadır. Ortaya çıkan itfa tutarı ise, pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine kaydedilmektedir.

Çalışmada ayrıca, PWC'nin dünya genelinde satış hasılatına göre sıraladığı Global 100 Yazılım Liderleri listesinde yer alan ilk 100 ve gelişmekte olan piyasalardaki yazılım firmalarından ([www.pwc.com/gx/en/industries/technology/publications/global-100-software-leaders.html](http://www.pwc.com/gx/en/industries/technology/publications/global-100-software-leaders.html)); Microsoft, Oracle, Sap, CDW, IBM, Apple, Dassault Systemes, Siemens, Walters Kluwer, Datev işletmeleri seçilerek finansal raporları incelenmiştir. Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden biri olan doküman incelemesi gerçekleştirilmiştir.

## 5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

BIST'te işlem gören yazılım firmalarının 2018 yılı finansal raporları incelendiğinde; hasılat unsurlarının, yazılım içeren donanım satışları<sup>6</sup>, paket program satışları (kullanım hakkı ve erişim hakkı tanınan lisans satışları), lisans yenileme anlaşması satış gelirleri, yazılım servis hizmeti abonelik gelirleri (SaaS abonelik gelirleri), satış sonrası destek gelirleri, müşteriye özgü yazılım geliştirme proje gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Söz konusu yazılım işletmelerinin finansal raporlarında TFRS 15'e ilk geçiş ve standardın uygulanmasına ilişkin sundukları bilgiler değerlendirildiğinde aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- Finansal raporların dipnot 2 “Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Değişiklikler” bölümünde TFRS 15'de yer alan beş aşamalı hasılat modeline ilişkin açıklamalar aynen aktarılmıştır,
- Aselsan hariç, TFRS 15'in muhasebe uygulamalarında değişikliğe neden olduğunu beyan eden işletmeler (Netaş ve Kron) ilk geçişte TFRS 15'i kümülatif etki yöntemini kullanarak uygulamıştır – TFRS 15'in ilk uygulanmasıyla oluşan kümülatif etki 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla özkaynakların açılış bakiyesinde bir düzeltme olarak muhasebeleştirilmiştir. Bu nedenle, 2017 yılına ait önceki dönem yeniden düzenlenmemiştir. Aselsan, TFRS 15'i erken uygulamayı tercih etmiş ve 2015 yılında geçişi gerçekleştirmiştir,
- 13 işletme, TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesini kilit denetim konusu olarak belirlemiştir,
- 5 işletme, TFRS 15'in muhasebe uygulamalarına nasıl bir etki yarattığı konusunda herhangi bir açıklamada bulunmamıştır,
- 8 işletme, edim yükümlülüğünün hizmetin veya ürünün teslimi ile sınırlı olduğu, mal veya hizmetlerin müşterilere ayrı bir sözleşme kapsamında genellikle tek olarak satıldığı, işlem bedelinin farklı edim yükümlülüklerine dağıtılmasına gerek görülmediği, gelecek dönemlere ilişkin müşterilere bir taahhütte bulunulmadığını belirtmiş ve bu nedenlerden dolayı, TFRS 15'in hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda herhangi bir değişikliğe yol açmadığını açıklamıştır<sup>7</sup>. Böylece, TFRS 15'in işletmelerin finansal durumu veya performansı üzerinde önemli bir etkisi bulunmadığı ifade edilmiştir,
- 3 işletme, TFRS 15'in hasılatın muhasebeleştirilmesinde değişikliğe neden olduğunu açıklamış ve TFRS 15'e geçişin rakamsal etkisini geçmiş yıl karları hesabında

<sup>6</sup> Örneğin, faaliyet konusunu, telekomünikasyon cihazları tasarımı ve üretimi, elektronik devre kartları tasarımı ve üretimi olmak üzere, iki ana başlıkta toplayan Karel AŞ, TFRS 15'in Grup'un finansal tabloları üzerinde önemli bir etkisi olmadığını dipnotlarında açıklamıştır.

<sup>7</sup> Örneğin, Logo şirketi, müşteriye bir kereye mahsus olmak üzere yapılan ve mevcut sürüm ve versiyonu süresiz olarak kullanma hakkı sağlayan paket program satışlarında hasılatı belirli bir anda muhasebeleştirdiğini, lisans haklarının müşteriye devredilmediği, sınırlı bir süre için erişim hakkının verildiği paket program satışlarında ise, (kullandıkça öde modeli) hasılatın zamana yaygın bir şekilde muhasebeleştirdiğini, dolayısıyla TFRS 15'in muhasebe uygulamalarında bir değişikliğe neden olmadığını dipnotlarında açıklamaktadır.

raporlamıştır, fakat şirketlerden ikisi, bu değişikliğin hangi nedenlerden kaynaklandığı bilgisine yer vermemiştir (edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, işlem bedelinin tespiti ve işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı ve hasılatın ne zaman kayda alındığı gibi). TFRS 15'in Ek C "Yürürlük Tarihi ve Geçiş" kısmının C8 maddesine göre, bu değişikliklerin gerekçelerinin ve her bir finansal tablo kaleminin etkilenme tutarının açıklanması istenmektedir. Ancak, işletmelerin bu açıklamalara yer vermediği tespit edilmiştir. Bir işletme ise (Aselsan), finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'in muhasebe uygulamalarında yarattığı değişikliği, gerekçeleriyle birlikte (yıllara yaygın sözleşmelerde kullanılan ölçüm yöntemindeki değişiklik ve söz konusu sözleşmelerdeki finansman bileşeninin etkisi) açıklamıştır.

İncelemeye konu olan işletmelerin TFRS 15'e geçiş tarihi, geçişin etkisine ilişkin bilginin verilip verilmediği, geçişin geçmiş yıl karları/zararları üzerindeki rakamsal etkisi ve kilit denetim konusu olarak belirlenip belirlenmediğine ilişkin hususlar aşağıdaki Tablo'da sunulmuştur:

**Tablo 1.** BIST'teki Yazılım İşletmeleri - TFRS 15 Dipnot Bulguları

Şirket İsmi	Geçiş Tarihi	TFRS 15 Etkisi	Geçmiş Yıl Karları / Zararları Kümülatif Etkisi	Kilit Denetim Konusu olarak Belirleme
İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Bilgi yok	-	√
Kafein Yazılım Hizmetleri Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	-
Karel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	√
Kron Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş.	1 Ocak 2018	Var	Hesaplanmıştır	-
Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	√
Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	1 Ocak 2018	Var	Hesaplanmıştır	√
Plastikkart Akıllı Kart İletişim Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	-
Link Bilgisayar Sistemleri Yazılımı Ve Donanımı Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Bilgi yok	-	√
Arena Bilgisayar Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	Denetim görüşüne ulaşamamıştır
Armada Bilgisayar Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	√
Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2015	Var	Hesaplanmıştır	√
Datagate Bilgisayar Malzemeleri Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Bilgi Yok	-	√
Despec Bilgisayar Pazarlama ve Ticaret A.Ş.	1 Ocak 2018	Bilgi Yok	-	√
Escort Teknoloji Yatırım A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	-
Fonet Bilgi Teknolojileri A.Ş.	1 Ocak 2018	Bilgi Yok	-	√
Alcatel Lucent Teletaş Telekomünikasyon A.Ş.	1 Ocak 2018	Yok	-	√

Çalışmada ayrıca, PWC'nin dünya genelinde satış hasılatına göre sıraladığı Global 100 Yazılım Liderleri listesinde yer alan ilk 100 ve gelişmekte olan piyasalardaki yazılım işletmelerinden; Microsoft, Oracle, Sap, CDW, IBM, Apple, Dassault Systemes, Siemens, Walters Kluwer, Datev seçilerek finansal raporları incelenmiştir. Bu işletmelerin hasılat unsurları çoğunlukla yazılım ve bulut hizmet gelirlerinden oluşmaktadır. Bunun yanı sıra yazılımı içeren donanım (sunucu, depolama, sektöre özgü donanım ve donanım destek hizmetleri) satışları da hasılat unsurları arasında yer almaktadır. Yazılım ve bulut hizmet gelirleri, *bulut abonelikleri ve bulut destek gelirleri*, *yazılım lisans satışları* ve *yazılım destek hizmetlerinden* elde edilen gelirlerdir. *Bulut abonelikleri ve bulut destek gelirleri*, müşterilerin ihtiyaç duydukları yazılım, platform veya altyapı için yatırım yapmalarına gerek kalmadan yazılım servis hizmeti (Software as a Service - SaaS), platform servis hizmeti (Platform as a Service - PaaS), altyapı servis hizmeti (Infrastructure as a Service - IaaS) gibi erişim hakkı sağlayan bulut destek hizmetlerinin de dahil edildiği bulut aboneliklerinden elde edilen gelirlerdir. *Yazılım lisans gelirleri*, yazılım satışları veya müşterinin tesislerinde veya başka bir platformda yazılımın kurularak müşteriye kullanım hakkı veren lisans satışlarından oluşmaktadır. *Yazılım destek hizmetleri* ise, müşterilere gelecekte sunulacak olan yazılım güncellemeleri, geliştirmelerinin yanı sıra teknik destek hizmetlerini içeren standart destek hizmetlerinden sağlanan gelirleri temsil eder.

Araştırma kapsamındaki yabancı işletmelerin finansal raporları incelendiğinde; UFRS 15'e geçişte kümülatif etki yöntemini kullandıkları, UFRS 15'in ilk uygulanmasıyla oluşan kümülatif etkinin 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla özkaynakların açılış bakiyesinde bir düzeltme olarak muhasebeleştirdikleri ve önceki dönemi yeniden düzenlenmedikleri görülmektedir.

Araştırmaya konu olan yabancı işletmelerin finansal raporlarında, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yeni ilkeleri detaylı bir şekilde, rakamsal etkileriyle birlikte açıkladıkları tespit edilmiştir. Buna göre, "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" başlıklı ek bir bölüm açılarak, işletmenin temel hasılat unsurlarının neler olduğu<sup>8</sup> ve her bir hasılat kalemi bazında UFRS 15'in beş aşamalı modelinin nasıl uygulandığı detaylı ve açıklayıcı bir şekilde ele alınmıştır. Bu kapsamda, sözleşmenin tanımlanması aşamasında, aynı müşteri ile birden fazla sözleşme yapıldığında, sözleşmelerin birleştirilerek, tek bir sözleşme şeklinde mi yoksa ayrı sözleşme olarak mı ele alınacağı hususunda verilecek kararda, zaman faktörü ve ekonomik ilişkinin dikkate alındığı ve işletme yönetiminin yargısına başvurulduğu ifade edilmiştir<sup>9</sup>.

Edim yükümlülüklerinin tanımlanması aşamasına yönelik olarak, hasılat kapsamına giren bütün unsurların her birinin neden farklı edim yükümlülüğü olarak tanımlandığı gerekçeleriyle birlikte açıklanmıştır. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasında tek başına satış fiyatının dikkate alındığı, satış fiyatının tespit edilemediği durumda, tahmin için "beklenen maliyet artı kar marjı" yaklaşımının kullanıldığı ve işlem bedelinin

<sup>8</sup> Örneğin Oracle firması hasılat unsurlarını, bulut hizmeti ve lisans gelirleri (bulut hizmeti ve lisans destek satışı, bulut hizmet lisansı ve müşterinin tesislerinde kurulan lisans satışı), donanım gelirleri (Oracle mühendislik sistemi, sunucu, depolama ve sektöre özgü donanım ve donanım destek gelirleri ve hizmet gelirleri (ileri müşteri destek ve eğitim hizmeti, danışmanlık hizmeti) olarak sınıflandırmıştır.

<sup>9</sup> Örneğin SAP, aynı müşteri ile yapılan birden fazla sözleşmede, eğer sözleşmeler aynı zamana yakın ve ekonomik olarak ilişkili ise, tek bir sözleşme olarak tanımlandığını, sözleşmeler arası sürenin üç aydan uzun olması halinde birleştirilmediğini açıklamıştır.

genellikle önemli bir finansman unsuru içermediği (bir yıldan daha kısa süreli) bilgisine yer verilmiştir.

İşletmelerin hasılat kalemleri incelendiğinde; yazılımı içeren donanım satışlarının muhasebeleştirilmesinde, UFRS 15'e geçişin önemli bir değişikliğe neden olmadığı, buna karşılık, yazılım, lisans, destek hizmetlerinin muhasebeleştirilmesinde, standardın değişikliğe neden olduğu ve bu değişikliğin faaliyet karını olumlu yönde etkilediği bilgisi dipnotlarda yer almaktadır. Faaliyet karını olumlu yönde etkileyen bu değişiklikler kar veya zarar tablosunun her bir kalemi bazında rakamsal olarak açıklanmıştır. İşletmeler, olumlu yöndeki bu etkinin temel nedenlerinden birini, daha önce UMS 18'e göre gider kaydedilen sözleşme maliyetlerinin (satış komisyonları gibi) UFRS 15'e göre aktifleştirilmesi olarak belirtmiştir. İşletmeler tarafından açıklanan diğer bir neden ise, edim yükümlülüklerinin tanımlanması ve işlem bedelinin farklı edim yükümlülüklerine dağıtılması aşamalarına ilişkin getirilen yeni ilkelerden dolayı bazı hasılat unsurlarının daha erken kayda alınmasıdır<sup>10</sup>.

İncelenen işletmelerde, hasılat kalemlerinden, bulut abonelikleri ve bulut destek gelirlerinin, hizmet sunuldukça zamana yayılı şekilde muhasebeleştirildiği, yazılım lisans satışından elde edilen hasılatın kaydında, yazılımın standart nitelikte veya müşteriye özgü nitelikte olmasına göre bir ayırım yapıldığı ve standart nitelikteki yazılım lisansı satışlarının belirli bir anda, müşteriye özgü yazılım lisans satışlarının ise, (işletme için alternatif kullanımı olmadığı ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunduğu gerekçesiyle) zamana yayılı bir şekilde muhasebeleştirildiği ve sürecin ölçümünde girdi yönteminin kullanıldığı açıklanmıştır. Yazılım destek hizmetlerinden elde edilen hasılatın da aynı şekilde zamana yayılı olarak (sözleşme süresi boyunca eşit tutarda) muhasebeleştirildiği bilgisine yer verilmiştir.

İşletmeler, sözleşme maliyetlerine ilişkin bilgileri de dipnotlarda detaylı olarak açıklamıştır. Sözleşme maliyetleri kapsamında yer alan ek maliyetlerin yeni uygulamaya göre, duran varlıklar grubunda aktifleştirildiği ve eşit tutarlı olarak itfa edildiği, itfa giderlerinin satış ve pazarlama giderlerinde raporlandığı, itfa süresi bir yıldan az olanların ise, doğrudan gider kaydedildiği ifade edilmiştir. Bu kapsamda, önceki yıla kıyasla aktifleştirilen sözleşme maliyetlerinin tutarında önemli bir artışın gerçekleştiği bilgisine rakamsal olarak da yer verildiği görülmektedir.

## 6. SONUÇ

2018 yılından itibaren uygulanmaya başlanan TFRS 15'in getirdiği yeni ilkelerin bazı sektörlerin muhasebe uygulamalarında değişikliğe neden olacağı görülmektedir. Yeni standartta, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler, beş aşamalı hasılat modeli adı altında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Böylece, TFRS 15'de getirilen beş aşamalı hasılat modeli ile hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceği açıklığa kavuşturulmuştur.

<sup>10</sup> Örneğin Microsoft, FASB'ın yayınladığı UFRS 15 ile uyumlu ASC 606 Standardının yazılım lisans satışlarından elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli bir değişikliğe neden olduğunu açıklamıştır. Buna göre, Windows 10 sürümünü piyasaya sunduğunda, programın abonelik süresi boyunca gelir yazmak yerine, müşteriye teslim edildiğinde (kontrol devrinde), diğer bir deyişle belirli bir anda hasılatı muhasebeleştirildiğini ve bunun sonucu olarak ertelenmiş gelirlerin azaldığını ve hasılatın arttığını açıklamıştır.



Özellikle, birden fazla edim yükümlülüğünün bulunduğu ve ayrıştırılmadığı sözleşmelerde, ayırımın nasıl yapılacağı, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine nasıl dağıtılacağı ve hasılatın zamana yayılı veya belirli bir anda muhasebeleştirileceğine ilişkin çok detaylı, yol gösterici ve TMS 18'deki eksiklikleri giderici ilkeler sunulmuş ve böylece sektörler arası farklı uygulamalara son verilmesi hedeflenmiştir.

TMS 18'de, hasılatın muhasebeleştirilmesinde risk ve faydanın müşteriye geçmesi esas alınırken, TFRS 15'de kontrol kriterine yer verilmiştir. Kontrol kriteri, risk ve faydanın müşteriye geçmesinin yanında diğer bazı ilkeleri de kapsamaktadır. Buna göre, hasılat, müşterinin hizmet veya üründen yararlanma hakkını elde ettiğinde veya kullanmaya başladığı anda muhasebeleştirilmektedir. Hasılatın ölçümünde, TMS 18'de gerçeğe uygun değer dikkate alınırken, TFRS 15'de işlem bedeli esas alınmakta olup, işlem bedeli, işletmenin taahhüt ettiği hukuken icra edilebilir mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedel olarak tanımlanmaktadır.

TFRS 15'in değişikliğe neden olması beklenen sektörlerden birisi lisans vermeyi taahhüt eden sözleşmelerin yapıldığı yazılım sektörüdür. Lisans sözleşmelerinin büyük bir çoğunluğu kullanım hakkı sağlayan sözleşmeler olduğundan, TFRS 15'deki erişim hakkı/kullanım hakkı sağlayan lisans sözleşmeleri sınıflandırmasının yapılması, daha önce lisans süresi boyunca yapılan gelir kaydının zamanlamasının önemli ölçüde hızlanacağı anlamına gelmektedir. Ayrıca, yazılım sektöründe, daha önce gider kaydedilen sözleşme maliyetlerinin yeni standart uyarınca aktifleştirilecek olmasının da işletmelerin faaliyet karı üzerinde olumlu bir etki yaratacağı ve finansal oranların değişeceği beklenmektedir.

BIST'te yer alan yazılım sektöründeki işletmelerin büyük bir çoğunluğunun faaliyet konularından kaynaklı ve tek bir edim yükümlülüğü içeren sözleşmeler (tekli sözleşmeler) yaptıkları gerekçesiyle, TFRS 15'in hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli bir değişikliğe neden olmadığını açıkladıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, TFRS 15'in muhasebe uygulamalarında değişikliğe neden olduğunu beyan eden işletmelerin ise, bu değişikliğin gerekçeleri hakkında yeterli dipnot açıklamalarına yer vermedikleri görülmüştür. Buna karşılık, incelenen yabancı işletmelerin tamamında, UFRS 15'in hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli değişikliklere neden olduğu tespit edilmiştir. Bu değişikliklere neden olan hususların gerekçeleri ve rakamsal etkilerinin dipnotlarda detaylı bir şekilde sunulmuş olması, BIST'teki işletmelerle karşılaştırıldığında dikkat çekici bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

## **KAYNAKLAR**

Holland, D. (2018), "How will IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Impact the Software Industry", [www.moorestephens.com.au/news-and-views/march-2018/how-will-ifrs-revenue-from-contracts-with-custo](http://www.moorestephens.com.au/news-and-views/march-2018/how-will-ifrs-revenue-from-contracts-with-custo) (23.07.2018).

KPMG, (2016), "IFRS 15 Revenue, First Impressions: 2016 Edition", <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/first-impressions-revenue-IFRS15-apr16.pdf>

Ngwenya, S. (2018), “IFRS 15 vs IAS 18: A Change or a Continuum?”, <https://www.linkedin.com/pulse/sizwe-ngwenya-ifrs-15-vs-ias-18-change-continuum-ngwenya-ca-s-a-> (11.02.2019).

Özerhan, Y., Marşap, B., Yanık, S. (2015), “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17 (2).

Pwc, (2017), “New Revenue Guidance, Implementation in the Software Industry”, <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers-software.pdf> (23.03.2019).

TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”, <http://www.kgk.gov.tr>

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar”, <http://www.kgk.gov.tr>

TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, <http://www.kgk.gov.tr>

Uluslararası Finansal Raporlama Bülteni “Gelecek Burada Siz Neredesiniz! Yeni Hasılat Standardı”, [https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/ufrs-bulteni-finansal-araclar-standardi\\_kasim-2014.pdf](https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/ufrs-bulteni-finansal-araclar-standardi_kasim-2014.pdf) (20.03.2019).

[www.pwc.com/gx/en/industries/technology/publications/global-100-software-leaders.html](http://www.pwc.com/gx/en/industries/technology/publications/global-100-software-leaders.html) (03.01.2019).

[www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr)

[www.ifrsbox.com/037-software-licenses-ifrs-15](http://www.ifrsbox.com/037-software-licenses-ifrs-15), 2018 (03.01.2019).