

MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILATIN ÖZELLİKLİ DURUMLAR ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Çağrı AKSOY HAZIR^a

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 625-649*

ÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, daha önceki hasılat standardının eksiklerinin giderilmesi amacıyla 2014 yılında hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik yeni standardı “UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” olarak yayınlamıştır. Yeni standartta hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik 5 Aşamalı Model geliştirilmiş ve bu standart ile farklı sektörler arasındaki tutarlılık ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması hedeflenmiştir. Bu çalışmada, yeni hasılat standardının önemli finansman bileşeninin varlığı, değişken bedel, indirimler ve iade hakkı, asıl-vekil değerlendirmesi ve garantiler gibi unsurlar açısından ele alınması ve yeni standardın farklı açılardan daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamak hedeflenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Sözleşmede Değişiklik, Değişken Bedel, İade Hakkı, Asıl-Vekil Değerlendirmesi.

JEL Kodları: M40, M41, M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aksoy Hazır, Ç. (2019). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatın Özellikli Durumlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 625-649.

* Makalenin gönderim tarihi: 13.11.2018; Kabul tarihi: 24.04.2019, iThenticate benzerlik oranı %22
^a Marmara Üniversitesi, Almanca İşletme Bölümü, cagri.aksoy@marmara.edu.tr,
ORCID: [0000-0003-1172-1412](https://orcid.org/0000-0003-1172-1412)

ASSESSMENT OF REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS WITHIN SPECIAL ISSUES

ABSTRACT

In 2014, International Accounting Standards Board released the new standard on revenue recognition as “IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers” to overcome the deficiencies of current standard. It creates a five-step model for revenue recognition from contracts with customers and it is aimed that this new standard can promote consistency and comparability across different kinds of industries. This study examines the new revenue standard from the viewpoints of special issues; significant financing component, variable consideration, discounts and sales with a right of return, principal vs. agent consideration and warranties. It is expected that the study would contribute to the better understanding of the new standard by giving supportive examples.

Keywords: Revenue Recognition, Contract Modifications, Variable Consideration, Sale with a Right of Use, Principal versus Agent Consideration.

JEL Codes: M40, M41, M48.

1. GİRİŞ

Hasılat işletme paydaşları için, işletme performansının değerlendirilmesinde en önemli göstergelerden biridir. Hasılatın tanımlanması ve finansal tablolara nasıl, ne zaman ve hangi tutarda yansıtılacağı gerek vergi mevzuatında gerekse uluslararası finansal raporlama standartlarında düzenlenmiştir (Ataman, Cavlak, 2017: 404). Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik yeni bir standardın oluşturulmasından önce; mal ve hizmet satışları ile işletme varlıklarının başkalarına kullandırılmasından doğan hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilmesinde UMS 18 – Hasılat kullanılmakta olup, UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri standardı da yüklenici işletmelerin, yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeleri kapsamaktaydı (Aktaş, Varol, 2017: 28). Ancak her iki standart da hasılatın tanımlanabilmesi açısından detaylı düzenlemeleri içermediğinden ve yoruma açık uygulamaların gerçekleşmesine neden olduğundan, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yeni bir standardın geliştirilme ihtiyacı duyulmuştur. UMS 18 ve UMS 11 farklı sektörlerde faaliyet gösteren ancak benzer nitelikteki sözleşmeleri içeren finansal olaylarda, farklı muhasebeleştirme uygulamalarına ve sınıflandırmanın çeşitliliğinden kaynaklı farklı finansal tablo sunumlarına neden olmaktadır (Schurbohm-Ebnet, Viemann, 2015: 181).

Yeni bir standardın oluşturulmasında öncelikli hedef; ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması olup, bunun yanı sıra önemle üzerinde durulan bir diğer hedef de sektörel farklılıklar söz konusu olsa da hasılatın karşılaştırılabilir nitelikte finansal tablolara alımını sağlamaktır

(Schurbohm-Ebneth, Ohmen, 2015: 7). Bu hedeflerin yerine getirilmesi amacıyla UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ilk olarak 2010 yılında taslak olarak yayınlanmış (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 194), 2014 yılında ise standart resmi olarak yayınlanmış, Türkiye’de de 2016 yılında “TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” olarak Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

TFRS 15’in uygulama kapsamı işletmelerin müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmeleri içerir. İstisnai olarak ise TMS 17 kapsamındaki kira sözleşmeleri, TFRS 4¹ kapsamındaki sigorta sözleşmeleri ve TFRS 9, TFRS 10, TFRS 11, TMS 27 ile TMS 28 kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmelere dayalı hak ile yükümlülükleri kapsamaz (TFRS 15.5). Ancak standartta belirtilmiş olan TMS 17 kapsamındaki kiralama sözleşmeleri TMS 17 yürürlükten kaldırılıp, bu sözleşmeler için TFRS 16 geçerli olduğundan, TFRS 16 kapsamındaki kiralama sözleşmeleri olarak dikkate alınabilir. TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle; TMS 11, TMS 18, TFRS Yorum 13, TFRS Yorum 15, TFRS Yorum 18 ile TFRS Yorum 31 yürürlükten kaldırılmıştır (TFRS 15. C10).

Zamansal açıdan ise standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanmış olup, geçiş esnasında işletmelere TMS 8 – Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca sunulan her geçmiş raporlama dönemi için geriye dönük uygulama ya da standardın ilk defa uygulanmasının kümülatif etkisiyle geriye dönük uygulama seçenekleri sunulmuştur (TFRS 15. C1 ve C3).

Standartta önce çıkanlar; edim yükümlülüklerinin tanımlanması ve bu edim yükümlülüklerine tespit edilen işlem bedelinin yerine getirildiği zamanda dağıtılması gerektiğidir. Daha açık bir ifade ile satış bedelinin ödenmesinin yanı sıra, edim yükümlülüklerinin yerine getirilme tarihlerinin de hasılatın muhasebeleştirilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiğidir (Gruss, Wied ve Reichel, 2012: 48). Standardın uygulamasında yol gösterme amacıyla UMSK tarafından, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik “5 Aşamalı Model” sunulmuştur.

Bu çalışmada, akademik yazında yer alan standardın 5 Aşamalı Model’e göre uygulamasına yönelik çalışmalardan farklı olarak, standartta yer alan, hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkate alınması gereken ve ölçüm ile muhasebeleştirmede farklı uygulamalara neden olan özellikli durumların

¹ TFRS 4’ün yerini alacak olan ve taslak metni kamuoyuna açılmış olan TFRS 17 – Sigorta Sözleşmeleri de 1 Ocak 2021 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde yürürlüğe gireceğinden, ilgili maddede belirtilmiş olan sigorta sözleşmelerinin de TFRS 17 kapsamında dikkate alınmaları gereklidir.
(<http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1481/TFRS-17-Sigorta-Sözleşmeleri-Standardı-Taslak-Metni-Kamuoyu-Görüşüne-Açılmıştır>, Erişim Tarihi: 18.09.2018).

açıklanması ve farklı sektörlerden uygulama örnekleri ile açıklanması hedeflenmiştir. Standartta öne çıkan unsurlar olan; sözleşmede değişiklik, birden fazla edim yükümlülüğünün varlığı, finansman bileşeninin mevcudiyeti, garanti, indirim ve iade hakkının kullanılması ile asıl/vekil değerlendirmesi başlıkları bu çalışmasının temelini oluşturmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde 5 Aşamalı Model genel olarak anlatılmış, üçüncü bölümde ise özellik arz eden durumlara yönelik standart düzenlemeleri farklı sektörlerden uygulama örnekleri ile detaylı biçimde açıklanmış ve son bölümde bu durumlarda ortaya çıkan muhasebeleştirme ve ölçme farklılıkları özetlenerek, genel bir değerlendirme sunulmuştur.

2. TFRS 15'E GÖRE "5 AŞAMALI MODEL"

TFRS 15'den önce; işletmelerin mal veya hizmetlerin sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri müşteriye devretmiş olmaları, hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından yerine getirilmesi gereken öncelikli unsurlardan biriydi. Ancak yalnızca risk ve getirilerin müşteriye devredilmesi şartı, farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin hasılatının finansal tablolar alımını tutarsız hale getirmekte ve finansal tablolarda sunumun karşılaştırılabilirliğinin zarar görmesine neden olmaktaydı (Hagemann, 2014: 228). TFRS 15'de ise Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de yer alan varlık-borç yaklaşımına uygun biçimde, işletme ya da müşteri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişki gözetilerek, işletme sözleşmeyi varlığı ya da yükümlülüğü olarak finansal tablolarda sunabilir (Hommel, Schmitz ve Wüstemann, 2009: 374 ve TFRS 15.105). Hasılatın finansal tablolarda alımında dikkate alınması gereken unsur; varlığın kontrolünün müşterinin eline geçtikçe veya geçtiğinde varlığın devredilmiş olacağıdır (TFRS 15.31).

Standardın amacı, müşteri ile yapılan sözleşmeden kaynaklanan hasılat ve nakit akışlarının yapısı, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında, finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sunmak için işletmenin uygulayacağı ilkeleri belirlemektir. Bu ilkeler doğrultusunda hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğini belirlemek için beş aşamalı bir modelin uygulanması gerekmektedir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 195). UMSK tarafından hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik geliştirilmiş olan "5 Aşamalı Model" aşağıda sunulmuştur.

- Sözleşmenin Tanımlanması
- Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
- İşlem Bedelinin Belirlenmesi
- İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması
- Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

Bu model ilk olarak Haziran 2010’da standardın ilk taslak çalışmasında yer almış, ilgili tarihten günümüze yalnızca genel düzenlemeler yapılmış ve belirli alanlarda değişikliklere gidilmiştir. Bu bölümde gerek uluslararası alanda gerek Türkiye’de geçerli olan standardın son hali üzerinden “5 Aşamalı Model” genel hatlarıyla anlatılacaktır.

2.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır ve sözleşmeye ilişkin uygulama ve süreçler hukuki şartlar, sektörler veya işletmelere göre değişiklik gösterebilir (TFRS 15.10). Müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetler henüz devredilmemiş ve karşılığında herhangi bir bedel tahsil edilmemiş ise işletme açısından sözleşme varlığından bahsedilemez (TFRS 15.12). Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır (TFRS 15.6). İşletmenin müşteri ile yapılan sözleşmeyi muhasebeleştirme hakkı ancak aşağıdaki şartlar yerine getirildiğinde ortaya çıkar (TFRS 15.9).

- *Edimlerin Yerine Getirilmesine Yönelik Taahhüt:* Her iki tarafın sözleşmeyi onaylayıp, kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmaları gereklidir.
- *Hakların Tanımlanması:* İşletme, devredilecek mal veya hizmete ilişkin her bir tarafın haklarını tanımlayabilmelidir.
- *Ödeme Koşullarının Tanımlanması:* Devredilecek mal veya hizmetlere ait ödeme koşullarının işletme tarafından tanımlanmış olması gereklidir.
- *Ticari Nitelik:* Sözleşme ticari nitelikte olmalıdır.
- *Tahsilatın Muhtemelliği:* Müşteriye devredilecek mal veya hizmetten kaynaklı bedelin işletme tarafından tahsil edilebilmesi muhtemel olmalıdır.

2.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İşletme bu adımda, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirlemelidir. Ayrı yükümlülükler söz konusu olduğunda sözleşme tutarının da bölünerek farklı edim yükümlülüklerine dağıtılması gereklidir (Aktaş, Varol, 2017: 33). UFRS 15’deki bu düzenleme ile birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmelerin daha şeffaf ve anlaşılır biçimde muhasebeleştirilmesine yönelik UMS 18’de mevcut olmayan düzenleme eksikliği giderilmiştir (Fischer, Burghardt, 2011: 356).

Müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin ayrı edim yükümlülükleri olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki kriterlerin bir arada yerine getirilmesi gereklidir (TFRS 15.27).

- Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanmalıdır.
- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilir nitelikte olmalıdır.

Mal veya hizmetlerin ayrı olarak tanımlanabilmesi; işletmenin mal veya hizmetleri sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetler ile bütünleştiremiyor olması, bir veya daha fazla mal veya hizmetin sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetleri önemli ölçüde değiştiremiyor olması ve mal veya hizmetlerin yüksek derecede birbiriyle bağımlı olmamasını gerektirir (TFRS 15.29).

2.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Edim yükümlülükleri tanımlanıp yerine getirildiği takdirde, ilgili edim yükümlülüklerine tekabül eden işlem bedellerinin hasılat olarak işletme tarafından muhasebeleştirilmesi gereklidir (TFRS 15.46). İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (TFRS 15.47). İşlem bedeli belirlenirken aşağıdaki bileşenlerin dikkate alınması gereklidir.

- Değişken Bedel (TFRS 15.50-59)
- Önemli Finansman Bileşenleri (TFRS 15.60-65)
- Gayri Nakdi Bedeller (TFRS 15.66 – 69)
- Müşteriye Ödenebilir Bedeller (TFRS 15.70-72)

Sözleşmede taahhüt edilen bedel değişken bir tutar içeriyorsa, bu değişken bedelin tahmin edilmesi gereklidir. Bu bedel, indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle veya belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesine bağlı olarak değişebilir ve sözleşmede açıkça belirtilmiş olabilir (TFRS 15.50-51-52). Değişken bedelin tahmininde, işletme beklenen değer veya en muhtemel tutarı kullanabilir (TFRS 15.53). İşletmenin, beklenen değer veya en muhtemel tutara göre tahmin ettiği değişken bedel tutarının bir kısmını veya tamamını işlem bedeline dâhil edebilmesi için, değişken bedelle ilgili belirsizlik sonradan ortadan kalktığında, finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağına kuvvetle muhtemel olması gerekir (TFRS 15.56). İşletme, her raporlama dönemi sonunda, dönem sonunda mevcut olan şartları ve dönem boyunca şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru

biçimde yansıtmak amacıyla tahmini işlem bedelini güncellemelidir (TFRS 15.59).

Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması ile edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi arasında uzun bir süre söz konusu olduğunda, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapmalıdır. Bu durum da sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı olarak ifade edilir (TFRS 15.60). Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe), müşteri ilgili mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır (TFRS 15.61). İşletme, taahhüt edilen bedeli önemli bir finansman bileşeni kadar düzeltirken, sözleşme başlangıcında taraflar arasında ayrı bir finansman işlemi yapılmış olsaydı varsayımı altında dikkate alınacak iskonto oranından yararlanılmalıdır (TFRS 15.64). Önemli bir finansman bileşeninin varlığının belirlenmesinde ise aşağıdakiler dikkate alınmalıdır (TFRS 15.61a/61b).

- Taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetin nakit satış bedeli arasındaki farklar.
- Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devredildiği zaman ile müşterinin ödeme yaptığı zaman arasındaki sürenin uzunluğu ve ilgili piyasadaki faiz oranlarının birleşik etkileri.

Öte yandan, işletme sözleşmenin başlangıcında, 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 olacağı öngörülürse, işletme taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir (TFRS 15.63).

2.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşlem bedeli, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmalıdır (TFRS 15.74). Bunun için sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin, sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatları tespit edilmeli ve işlem bedeli bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtılmalıdır (TFRS 15.76). Tek başına satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyatı ifade eder (TFRS 15.77). İndirimler de sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı biçimde dağıtılır. Ancak aşağıdaki şartlar kümülatif biçimde yerine getirildiği takdirde, indirimler edim yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya daha fazlasına dağıtılır (TFRS 15.82).

- Sözleşmedeki farklı bir mal veya hizmet düzenli olarak tek başına satılıyor olabilir.
- Düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmı paket olarak, her bir pakete dahil olan mal veya hizmetin tek başına satış fiyatlarına göre indirimli satılıyor olabilir.
- Yukarıda belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim, sözleşmede yer alan indirim ile büyük ölçüde aynı olabilir.

Mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının belirlenmesinde düzeltilmiş piyasa değeri yaklaşımı, beklenen maliyet artı kar yaklaşımı veya bakiye yaklaşımı da kullanılabilir (TFRS 15.79).

Bir sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel, sözleşmenin tamamıyla veya sözleşmenin belirli bir kısmıyla ilişkilendirilebilir (TFRS 15.84). Bu durumda işlem bedelinde sonradan ortaya çıkan herhangi bir değişiklik, sözleşme başlangıcındakiyle aynı esaslar kullanılarak edim yükümlülüklerine dağıtılmalıdır (TFRS 15.88).

2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (TFRS 15.31). Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır (TFRS 15.33).

Edim yükümlülükleri belirli bir anda veya zamana yayılı olarak yerine getirilebilir. Zamana yayılı edim yükümlülükleri aşağıdaki biçimlerde gerçekleşebilir (TFRS 15.35).

- İşletme edimi yerine getirdikçe, müşteri edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketebilir.
- İşletme edimi oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturulabilir.
- Edim, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmayabilir ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkı bulunabilir.

Edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getiriliyor ise ilerlemenin ölçümünde girdi ve çıktı yöntemleri kullanılır (TFRS 15.41). Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara almasını ifade eder (TFRS 15.B18).

Çıktı yöntemleri ise o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerinin, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçülerek hasılatın finansal tablolara alımını ifade eder (TFRS 15.B15).

Edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir. İşletme kontrolünün belirli bir anda devredildiğinin göstergeleri aşağıdaki gibidir (TFRS 15.38).

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

3. MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILATTA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde sözleşme ve sözleşmeye dahil edim yükümlülükleri tanımlanmalı, işlem bedeli tespit edilmeli, işlem bedeli ilgili edim yükümlülüklerine dağıtılmalı ve edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılat tutarı finansal tablolara alınmalıdır. Hasılatın finansal tablolara alımında birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmeler olabileceği gibi, sözleşmeler değişken bedel üzerinden düzenlenebilir, sözleşmede finansal bileşenin varlığı söz konusu olabilir, işletme aracılık faaliyetinde bulunmuş olabilir veya işletme müşteriye indirim, iade hakkı veya garanti sunmuş olabilir. Tüm bu unsurların 5 Aşamalı Model'in uygulamasında göz önünde bulundurulması gerekir. Bu bölümde yukarıda ifade edilen farklı unsurlar sözleşmeye dahil olduğu takdirde dikkate alınması gereken standart düzenlemelerine uygulama örnekleri ile yer verilmiştir.

3.1. Birden Fazla Edim Yükümlülüğü İçeren Sözleşmeler

İşletmeler, belirli şartların yerine getirilmesi ile aynı müşteri ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebilir. Birden fazla sözleşmenin birleştirilebilmesi için; sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi, sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması veya sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması gereklidir (TFRS 15.17) Aşağıda, birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmeler söz konusu olduğunda standardın sunduğu 5 Aşamalı Model gözetilerek hasılatın

muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek sunulmuştur. (Bardens, Wallek, 2016: 330)

Örnek:

Medikal Sağlık A.Ş., medikal ürünlerin satışını gerçekleştiren bir işletmedir. İşletme yapılan sözleşme çerçevesinde; müşteriye hemodiyaliz makinesi ve diyaliz solüsyonu satmıştır. Sözleşmeye, sözleşme süresince geçerli olmak üzere servis hizmeti ve 3 yıllık ek garanti süresi de dahil edilmiştir. Makinenin yasal olarak 2 yıllık garantisi mevcuttur. Sözleşme 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olacak olup, sözleşme süresi 5 yıldır. Hemodiyaliz makinesi müşteriye 35.000 TL'ye satılmış olup, aynı gün teslimi de gerçekleştirilmiştir. Müşteri, Medikal Sağlık A.Ş.'ye yıllık 87.500 TL ödeyecek olup, bu tutar sözleşmeye dahil hizmetler olan servis, nakliye ve ek garanti süresini içermektedir.²

Hemodiyaliz makinesinin tek başına satış fiyatı; 52.500 TL, nakliye bedeli 3.500 TL, diyaliz solüsyonunun yıllık, tek başına satış fiyatı 70.000 TL ve servis hizmetinin yıllık tek başına satış fiyatı ise 14.000 TL'dir. Üçüncü yıldan itibaren geçerli olacak olan garanti hizmetinin yıllık tek başına satış fiyatı ise yıllık 7.000 TL'dir.

Çözüm:

Yukarıdaki satış işlemi genel olarak değerlendirildiğinde, Medikal Sağlık A.Ş.'nin ana faaliyet konusu medikal ürünlerin satışı ve bu ürünlere ilişkin hizmetlerin sunumudur. TFRS 15.6 ve 15.9'a göre sözleşme müşteri ile uygulanmış olup, sözleşmede taraflar kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş, devredilecek mal veya hizmetlere ait haklar tanımlanmış, ödeme koşulları belirtilmiş, özü itibarıyla ticari nitelikte olup, işletmenin hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. (1. Aşama) Müşteriye sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetler olan; hemodiyaliz makinesi, nakliye hizmeti, diyaliz solüsyonu, servis hizmeti ve ek garanti hizmeti ayrı edim yükümlülüklerini ifade etmektedir. Bu durumda sözleşmede 5 ayrı edim yükümlülüğü mevcuttur. Nakliye yükümlülüğü yalnızca nakliye hizmeti yerine getirilip, ürünün devredilmesi halinde bir edim yükümlülüğünü ifade edeceğinden, bu olayda da ürünün devredildiği yani kontrolünün müşteriye geçtiği varsayılmıştır. (2. Aşama) Bir diğer aşama olan işlem bedelinin belirlenmesinde müşterinin ödemekle yükümlülüğü olduğu tüm tutarların dikkate alınması gereklidir. Sözleşmenin işlem bedeli; hemodiyaliz makinesi için ödenecek olan 35.000 TL ve diğer hizmetler için ödenmesi gereken 437.500 TL (87.500*5)'den oluşmaktadır. (3. Aşama) İşlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmasında ise tek başına satış fiyatları dikkate alınacaktır. (4. Aşama) İşlem bedeli

² Hemodiyaliz makinesinin işlem bedeli 35.000 TL olup, yıllık diyaliz solüsyonu, servis, nakliye ve ek garanti süresine ait toplam işlem bedeli ise 437.500 TL'dir.

hemodiyaliz makinesinin tek başına satış fiyatı esas alınarak dağıtıldığından, ilgili makinenin göreceli tek başına satış fiyatı; $49.912 \text{ TL} ((52.500 / 497.000) * 472.500)$ 'dir. Her bir edim yükümlülüğüne ait göreceli tek başına satış fiyatları benzer biçimde hesaplanarak aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo-1: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yük.	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı			Edim Yük. Yerine Getirilmesi
		Tek Başına Satış Fiyatı	Tek Başına Satış Fiyatı (%)	Göreceli Tek Başına Satış Fiyatı	
Hemodiyaliz Makinesi	35.000	52.500	10,56%	49.912	Sözleşme Başlangıcı
Nakliye	437.500	3.500	0,70%	3.327	Sözleşme Başlangıcı
Diyaliz Solüsyonu		350.000	70,42%	332.746	Sözleşme Süresince Teslim Tarihinde
Servis Hizmeti		70.000	14,08%	66.549	Sözleşme Süresince
Ek Garanti Hizmeti		21.000	4,23%	19.965	Sözleşme Süresince
Toplam		472.500	497.000	100,00%	472.500

Medikal Sağlık A.Ş. ile müşteri arasında gerçekleştirilen satış sözleşmesine göre hemodiyaliz makinesinin ve nakliye hizmetinin yerine getirilmesi sözleşme başlangıcı tarihi olan 01.01.2018 tarihidir. Diyaliz solüsyonlarının teslim tarihi ise bu edim yükümlülüğüne ait yerine getirilme tarihidir. Hemodiyaliz makinesi teslimi ve nakliye hizmetinin yerine getirilmesi standart çerçevesinde belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüklerine dahildir. Servis hizmeti ve ek garanti hizmeti ise zamana yayılı edim yükümlülüklerine dahildir. (5. Adım) Bu kısımda özellikli olan durum diyaliz solüsyonunun her döneme ait teslimat tarihinde gerçekleşiyor olmasıdır. Diyaliz solüsyonunun satışı, sözleşme süresi olan 5 yıl boyunca doğrusal biçimde gerçekleşecektir. Servis hizmeti ve garanti süresinin uzatımı (01.01.2020'den itibaren) ise hizmetin alımı süresince zamana yayılı olarak yerine getirilecektir.

Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi halinde (zamana yayılı ve belirli bir anda) Medikal Sağlık A.Ş.'nin finansal durum tablosu, kar/zarar tablosu ve nakit akış tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo-2: Medikal Sağlık A.Ş. Özet Finansal Tabloları

Edim Yük.	Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi						Toplam
	1.01.2018	31.12.2018	31.12.2019	31.12. 2020	31.12.2021	31.12.2022	
Nakit Akış Tablosu							
<i>Operasyonel Faal. Nakit Girişi</i>	35.000	87.500	87.500	87.500	87.500	87.500	472.500
Kar/Zarar Tablosu							
<i>Hasılat</i>	53.239	79.859	79.859	86.514	86.514	86.514	472.500
- Hemodiyaliz Makinesi	49.912	0					49.912
- Nakliye	3.327	0					3.327
- Diyaliz Solüsyonu	0	66.549	66.549	66.549	66.549	66.549	332.746
- Servis Hizmeti	0	13.310	13.310	13.310	13.310	13.310	66.549
- Ek Garanti Hizmeti	0	0	0	6.655	6.655	6.655	19.965
Finansal Durum Tablosu							
- Sözleşme Varlığı	18.239	10.599	2.958	1.972	986	-	

Medikal Sağlık A.Ş., edim yükümlülüklerini yerine getirdiği sözleşme süresince, her bir edim yükümlülüğü farklı zamanlarda yerine getirildiğinden, şirketin nakit akış tablosu ve kar/zarar tablosunda yerine getirilen edim yükümlülüğüne göre farklı tutarlarda nakit girişi sağlanacak ve hasılat tutarı değişecektir. 01.01.2018 tarihinde işletme yerine getirilmeyen edim yükümlülüklerine bağlı olarak 18.239 TL tutarında sözleşme varlığını finansal durum tablosuna alacak, daha sonraki dönemlerde ise edim yükümlülüğü yerine getirildikçe sözleşme varlığının defter değeri azalacaktır.

3.2. Finansman Bileşenlerinin Varlığı

Sözleşme taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapmalıdır. Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın, işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır (TFRS 15.60-61).

Bu kısımda, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir işletme dikkate alınarak, değişken bedelin belirlenmesi ve önemli bir finansman bileşeninin varlığının söz konusu olup olmadığına dair bir örnek sunulmuştur. (Wulf, Hartmann, 2016: 87)

Örnek:

Alkan Otomotiv A.Ş., farklı sınıflarda ticari araç satışı yapan bir işletmedir. Müşteri ilişkilerini geliştirmek amacıyla satış paketine dahil pek çok ekstra hizmet de sunmaktadır. Bu hizmetler arasında bakım-onarım da mevcuttur. Bakım-onarım hizmeti, satılmış olan ticari araç için ya her 30.000 km’de bir ya da sözleşme tarihinden itibaren 2 yılda bir sunulabilir ve bakım-onarım maliyetleri işletme için 2.100 TL tutarındadır.

İşletme, Seden A.Ş. ile işlem bedeli 140.000 TL olan ticari bir aracın satışını içeren bir sözleşme imzalamıştır. Bu bedele, bedeli 7.000 TL olan bakım-onarım hizmeti de dahildir. (Aracın tek başına satış fiyatı 140.000 TL’dir.) Ticari aracın normal şartlar altında yıllık kullanımı 15.000 km’ye tekabül etmektedir. Ödeme şartları ise araç siparişi verildiği tarihte işlem bedelinin 50%’inin nakit ödenmesi ve teslimattan itibaren 6 ay içerisinde de kalan 50%’lik tutarın ödenmesi şeklindedir. Teslimat süresi sözleşme tarihinden itibaren 3 aydır. Alkan Otomotiv A.Ş., müşterinin borcunu ödeyememesine karşılık, işlem bedeline 2% oranında vade farkı uygulamaktadır.

Seden A.Ş. ile sözleşme 30.03.2017 tarihinde imzalanmış ve 30.06.2017 tarihinde ise teslimat gerçekleşmiştir. Seden A.Ş. ekonomik nedenlerden dolayı ödeme gücünü yaşamakta olup, teslimat tarihine kadar işlem bedelinin 75%’ini ödeyebileceğini taahhüt etmiştir. 05.11.2017’de ise Seden A.Ş., durumunun düzeldiğini ve 70.000 TL’yi ödeyebileceğini ifade etmiştir.

Çözüm:

Ticari aracın Seden A.Ş.’ye satışı bakım-onarım hizmeti de içermekte olup, toplam işlem bedeli 140.000 TL’dir. Sözleşme başlangıç tarihinde edim yükümlülüklerinin tanımlanması gereklidir. Taahhüt edilen ticari araç ve bakım-onarım hizmetinden müşteri tek başına faydalanabilir ve ticari araç ile bakım-onarım hizmeti birbirinden bağımsız olduğu için bütünleştirilemez (TFRS 15.29a/29c). Bunun bir diğer önemli göstergesi de bakım-onarım hizmetine ait maliyetlerin ayrı biçimde tespit edilebiliyor olmasıdır (TFRS 15.26c). Bu olayda iki ayrı edim yükümlülüğünden bahsedilebilir. Ticari aracın satışı belirli anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü iken, bakım-onarım hizmeti zamana yayılı bir edim yükümlülüğüdür (TFRS 15.35/38).

Alkan Otomotiv A.Ş.’nin Seden A.Ş. ile yaptığı sözleşmeye göre, bu satış işleminin işlem bedeli sabit tutarlı olup, 140.000 TL değerindedir. Ödeme şartları incelendiğinde sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin olup

olmadığı incelenmelidir. Seden A.Ş., işlem bedelinin yarısını nakit ödeyecek, kalan yarısını ise 6 ay içerisinde ödeyecektir. Vade farkı oranı olan 2% dikkate alınarak, işlem bedelinin nakit satış bedeli hesaplanmalıdır. Bu hesaplamada, aracın teslim tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süre de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda işlem bedelinin nakit satış bedeli 138.621 TL $(140.000 \cdot (1+2\%)^{-0.5})$ 'dir. İşlem bedeli ile nakit satış bedeli arasındaki fark finansman bileşenini ifade eder. Ancak ticari araç ve bakım-onarım hizmetinin devri ile ödeme tarihi arasındaki süre bir yıldan az olduğundan, bu finansman bileşeninin etkisine yönelik finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur (TFRS 15.63).

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımında tek başına satış fiyatları esas alınacak ve işlem bedeli orantılı olarak dağıtılacaktır. Aşağıdaki tabloda işlem bedelinin tek başına satış fiyatları esas alınarak edim yükümlülüklerine dağılımı sunulmuştur.

Tablo-3: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yük.	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı			Edim Yük. Yerine Getirilmesi
		Tek Başına Satış Fiyatı	Tek Başına Satış Fiyatı (%)	Göreceli Tek Başına Satış Fiyatı	
Ticari Araç	133.000	140.000	95,24%	133.333	Belirli Bir Anda
Bakım Hizmeti	7.000	7.000	4,76%	6.667	5 Yıla Yayılı (6.667/5 = 1.333)
Toplam	140.000	147.000	100,00%	140.000	

Sözleşmeye göre 70.000 TL, 30.03.2017 tarihinde ödenmiş olup, hasılat gerçekleşmemiştir. Bu tutarın yükümlülük (sözleşme yükümlülüğü) olarak finansal durum tablosuna alınması gereklidir.

30.06.2017'de araç teslim edilmiş olup, edim yükümlülüğü gerçekleşeceğinden, hasılat da finansal tablolara alınmalıdır. Ancak Alkan Otomotiv A.Ş., Seden A.Ş.'nin taahhüt ettiği oran olan 75%'i, hasılatı muhasebeleştirirken dikkate almalıdır. 70.000 TL nakit ödenen kısma ait hasılat tutarı, 52.500 TL $(70.000 \cdot 75\%)$ ise daha sonra ödenecek olan kısma ait hasılat tutarıdır. Aynı tarihte 52.500 TL tutarında ticari alacak da finansal tablolara alınmalıdır. Bunun yanı sıra bakım-onarım hizmeti daha gerçekleşmediğinden, toplam hasılat 30.06.2017 tarihinde 122.500 TL yerine 115.833 TL'dir. Bakım-onarım hizmetine ait toplam 6.667 TL sözleşme yükümlülüğü olarak dikkate alınacaktır.

Kalan 25%'lik kısmın 05.11.2017 tarihinde ödenebileceği muhtemel olduğunda, Alkan Otomotiv A.Ş., 17.500 TL tutarını da hasılatı dahil edecek ve ticari alacakları da bu tutarda borçlandıracaktır.

Bakım-onarım hizmetinin, Seden A.Ş.'nin ticari aracını kullanım miktarına bağlı olarak ya da sözleşme süresince 5 yıl boyunca her yıl olacağına karar verilmiştir. Bu olayda 5 yıl boyunca düzenli olarak bakım-onarım yapılacağı varsayıldığında, Alkan Otomotiv A.Ş.'nin bakım-onarım hizmetine bağlı olarak her dönem elde edeceği hasılat tutarı 1.333 TL'dir. (6.667/5) İlgili tutar 30.06.2017 – 30.06.2021 tarih aralığında her dönem hasılat olarak muhasebeleştirilecek, 30.06.2017 tarihinde finansal tablolara alınan sözleşme yükümlülükleri ise doğrusal olarak 1.333 TL tutarında her dönem borçlandırılacaktır.

3.3. Sözleşmede Değişiklik

Sözleşmelerin kapsamında ya da fiyatında taraflarca onaylanan bir değişiklik söz konusu olduğunda, bu durum hasılatın muhasebeleştirilmesinde sözleşme değişikliği olarak dikkate alınmalıdır (TFRS 15.18) Sözleşme değişikliği de ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmeyecekse, işletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısımlarını;

- Daha önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte iseler, yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilebilir.
- Daha önce devredilen mal veya hizmetlerden farklı nitelikte değil ise, sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin parçasıymış gibi muhasebeleştirilebilir.
- Yukarıdaki durumların birleşimi söz konusu ise değişikliğe uğramış sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri üzerindeki değişikliğin etkilerini muhasebeleştirmelidir (TFRS 15.21).

Müşteri ile yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini de içerebilir (TFRS 15.47). Değişken bedeller ise indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, fiyat avantajları, teşvikler veya cezalar gibi unsurlar nedeniyle değişebilir (TFRS 15.51). Değişken bedellerin tahmin edilmesinde gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamı olan “beklenen değer” ya da gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en muhtemel tutar olan “en muhtemel tutar” tahmin edilmelidir (TFRS 15.53). Daha açık bir ifade ile, standart çerçevesinde tanımlanan değişken bedel nedeniyle, işletmenin edineceği hasılat tutarı her zaman fatura tutarı ile uyumlu olmayabilir (Schurbohm- Ebneith, Viemann, 2016: 92).

Aşağıda değişken işlem bedelindeki değişiklik nedeniyle sözleşmede değişikliğe ilişkin bir örnek sunulmuştur (Wulf, Hartmann, 2016: 92).

Örnek:

Deniz Ltd. Şti, beyaz eşya üreticisi olan Ar-De A.Ş.'nin ürünlerini son tüketiciye ulaştıran bir işletmedir. Ar-De A.Ş. ile Deniz Ltd. Şti. arasında belirli bir satış rakamına ulaşılabildiği takdirde fiyat avantajı sağlanabileceği konusunda bir sözleşme mevcuttur. Sözleşmeye göre Deniz Ltd. Şti'nin bir yıl içerisinde satış fiyatı 16.000 TL'den 50 adet A1 model çamaşır makinesi satma yükümlülüğü mevcuttur. 100 adet A1 model çamaşır makinesine ulaşıldığı takdirde, daha önceden satılan ürünlere de uygulanmak üzere satış fiyatının 14.400 TL olacağı kararlaştırılmıştır. Deniz Ltd. Şti'nin 80% ihtimalle yılda 70 adet daha A1 model çamaşır makinesi satma ihtimali olup, 20% ihtimalle de 40 adet daha satabilme olasılığı mevcuttur.

2017 yılında Deniz Ltd. Şti., dönem başından 15.02.2017 tarihine kadar 35 adet, 30.07.2017 tarihine kadar 20 adet çamaşır makinesini Ar-De A.Ş.'den satın almıştır. 30.09.2017 tarihinde ise Ar-De A.Ş., Deniz Ltd. Şti'ne 50 adet A1 model çamaşır makinesi daha göndermiştir.

Çözüm:

Deniz Ltd. Şti. ile Ar-De A.Ş. arasındaki sözleşme standarttaki sözleşme tanımına uymakta olup, ilgili sözleşme fiyat değişikliği içermektedir. Fiyat değişikliğinde dikkate alınacak işlem bedelinin ise değişken bedel kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Yukarıdaki olayda Ar-De A.Ş., değişken bedelin tahmininde gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılıklarının ağırlıklı toplamı olan; beklenen değerleri tahmin etmelidir (15.53a). Bu veriler çerçevesinde Deniz Ltd. Şti'nin satın alacağı beklenen çamaşır makinesi sayısı $114 (= 50 + 80\%*70 + 20\%*40)$ 'dür. Bu durumda da Deniz Ltd. Şti.'nin fiyat avantajı elde edebileceği ifade edilebilir. Normalde çamaşır makinesinin tek başına satış fiyatı 16.000 TL iken, 100 adet çamaşır makinesi satıldığı takdirde (geriye yönelik uygulama söz konusudur) satış fiyatı 14.400 TL'ye düşmektedir.

İlk teslimat tarihi olan 15.02.2017'de 35 adet çamaşır makinesinin toplam satış tutarı olan 504.000 TL'nin $(35*14.400)$ hasılat olarak, aradaki fiyat avantajından kaynaklı ortaya çıkacak 56.000 TL'nin ise $(1.600*35)$ ise sözleşme yükümlülüğü olarak finansal tablolara alınması gereklidir. Ar-De A.Ş.'nin ticari alacak tutarı ise 560.000 TL'dir. $(16.000*35)$

30.07.2017'de ise ikinci teslimat gerçekleşmiş olup, Ar-De A.Ş., Deniz Ltd. Şti'ne 20 çamaşır makinesini satmıştır. Bu durumda ilgili tarihte Ar-De A.Ş., 288.000 TL'yi $(14.400*20)$ hasılat olarak, fiyat farkından kaynaklı olan 32.000 TL'yi $(1.600*20)$ sözleşme yükümlülüğü olarak finansal tablolarına alacaktır. İlgili tarihteki ticari alacaklar ise 320.000 TL $(20*16.000)$ tutarında borçlandırılacaktır.

30.09.2017'de 100 adet çamaşır makinesi satışı aşılmış olacağından, Deniz Ltd. Şti. için satın alınmış olan çamaşır makinelerinin maliyet bedeli 1.512.000 TL olacaktır. (105*14.400) Daha önceden Ar-De A.Ş.'nin ticari alacak olarak muhasebeleştirilmiş olduğu tutarlar, toplam tutardan düşüldüğünde, kalan tutar olan 632.000 TL (1.512.000 – 880.000) 30.09.2017 tarihinde ticari alacak olarak muhasebeleştirilecektir. Hasılat bu tarihte 720.000 TL (50*14.400) olarak muhasebeleştirilecek, edim yükümlülükleri yerine getirilmiş olduğundan daha önce finansal tablolara alınmış olan sözleşme yükümlülükleri ise 88.000 TL (56.000+32.000) kadar borçlandırılacaktır.

3.4. İndirim ve İade Hakkı

Sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamının sözleşmede bunlar için taahhüt edilen bedeli aşması durumunda, müşteri bir mal veya hizmet paketi satın alması karşılığında indirim almış demektir. İşletme, indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtır (TFRS 15.81).

Bazı sözleşmelerde, işletme bir ürünün kontrolünü müşteriye devreder ve ayrıca bu müşteriye çeşitli gerekçelerle ürünü iade etme hakkını verir. İade; ödenen bedelin bir kısmının ya da tamamının iadesi, işletmeye borçlanılan veya borçlanılacak tutarlara karşılık bir kredi şeklinde ya da iade edilen ürün yerine başka bir ürün sunulması biçiminde gerçekleşebilir (TFRS 15.B20). İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedelin bir kısmını veya tamamını bu müşteriye geri ödemeyi bekliyorsa, finansal tablolara bir iade yükümlülüğü yansır. İade yükümlülüğü, işletmenin tahsil ettiği (veya edeceği) bedelin hak etmeyi beklemediği kısmı üzerinden (başka bir ifadeyle, işlem bedeline dâhil olmayan tutarlar üzerinden) hesaplanır. İade yükümlülüğü (ve işlem bedelinde ve dolayısıyla sözleşme yükümlülüğünde yol açtığı mukabil değişim), şartlardaki değişiklikler göz önünde bulundurularak her raporlama dönemi sonunda güncellenir (TFRS 15.55).

Aşağıda müşteriye indirim ve iade hakkı sunulduğunda standardın uygulamasına yönelik örneğe yer verilmiştir. (Wulf, Hartmann, 2016: 91)

Örnek:

Kraft Otomotiv A.Ş., faaliyet konusu ticari araçların satışı olan bir işletmedir. İşletme, taşıtlarını yenilemeye karar veren Meriç Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye 1 adet Model A, 3 adet Model B ve 6 adet Model C satmıştır. Model A'nın satış fiyatı 240.000 TL, Model B'nin satış fiyatı 150.000 TL ve Model C'nin satış fiyatı 75.000 TL'dir. Satılan modellerin toplam satış bedeli 1.140.000 TL'dir. Kraft Otomotiv A.Ş.'nin, Meriç Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye sunduğu fiyat teklifi 3% iskonto dahil 931.200 TL'dir. İskontosuz işlem bedeli 960.000 TL'dir. Bunun yanı sıra Kraft Otomotiv A.Ş., müşteriye Model A için satıştan itibaren 3 yıl sonra, 60.000

km'ye kadar kullanım sınırı ile aracı 120.000 TL'den iade edebilme hakkı sunmuştur. İşlem bedelinin tamamının ödenmesiyle, 05.01.2017 tarihinde araçlar teslim edilecektir.

Çözüm:

Yukarıdaki olayda Model B ve C'nin satışı; taraflar sözleşmeyi onaylamış, devredilecek araçlara ilişkin her bir tarafın hakları ve ödeme koşulları tanımlanmış, ticari nitelikli bir olay olduğu ve Kraft Otomotiv A.Ş.'nin de alacağını tahsil etmesi mümkün olduğundan sözleşme niteliği taşımaktadır. Bunun yanı sıra müşteriye iskonto sunulmuş olduğundan, taahhüt edilen bedele ilişkin değişkenlik de söz konusudur (TFRS 15.22). Model A için ise Kraft Otomotiv A.Ş. tarafından müşteriye iade hakkı tanınmıştır. İade hakkı, model için ödenecek bedelin bir kısmının geri iadesini içermektedir. Kraft Otomotiv A.Ş., iade hakkı tanınan Model A'nın devir işlemini muhasebeleştirme için aşağıdakileri finansal tablolarına alır (TFRS 15.B21).

- Devredilen Model B ve C için işletmenin hak etmeyi beklediği bedel kadar hasılat.
- Bir iade yükümlülüğü
- İade yükümlülüğü yerine getirildiği takdirde işletmenin müşteriden aracı geri alma hakkı karşılığında bir varlık.

Kraft Otomotiv A.Ş., 3%'lük iskontoyu tüm edim yükümlülüklerine, araçların nispi tek başına satış fiyatlarını dikkate alarak dağıtılmalıdır. İşletmenin sunmuş olduğu iskontosuz toplam işlem bedeli 960.000 TL olup, iskintolu işlem bedeli ise 931.200 TL'dir. Aşağıdaki tabloda işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımını sunulmuştur.

Tablo-4: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yük.	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı			İskonto Sonrası İşlem Bedeli
		Tek Başına Satış Fiyatı	Tek Başına Satış Fiyatı (%)	Göreceli Tek Başına Satış Fiyatı	
Model A	960.000	240.000	21,05%	202.105	196.042
Model B		450.000	39,47%	378.947	367.579
Model C		450.000	39,47%	378.947	367.579
Toplam	960.000	1.140.000	100,00%	960.000	931.200

Normal şartlar altında araçların teslimatı 05.01.2017 tarihinde gerçekleştiğinden 931.200 TL'lik tutarın ilgili tarihte hasılat olarak finansal tablolara alınması gereklidir. Ancak Model A'ya ait iade hakkı söz konusu olup, 05.01.2017'de yalnızca Model B ve Model C satışının yerine getirilmesi dikkate alınıp, bu modellerden elde edilecek tutar olan 735.158 TL'nin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir.

Model A'nın satışında ise iade hakkı tanınan bir satış söz konusu olup, Model A'ya ait işlem bedeli olan 196.042 TL iade yükümlülüğü ve sözleşme yükümlülüğü olarak ayrıştırılmalıdır. 05.01.2017 tarihinde işletme 120.000 TL tutarında iade yükümlülüğü ve 76.042 TL tutarında sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolarına alacaktır. 2017 ve 2018 yılı sonlarında 25.347 TL (76.042/3) hasılat olarak finansal tablolara alınacak ve karşılığında sözleşme yükümlülükleri ilgili tutarlarda borçlandırılacaktır. 31.12.2019'da ise araç müşteri tarafından teslim edildiğinden, 25.347 TL tutarından o yıla ait işlem bedeli hasılat olarak finansal tablolara alınacak ve karşılığında sözleşme yükümlülüğü de borçlandırılacaktır. Aynı zamanda müşteriye ödeme yapıldığında 05.01.2017 tarihinde finansal tablolara alınan iade yükümlülükleri de borçlandırılacaktır. İade edilen araç ile ona karşılık gelen satışların maliyeti de finansal tablolara 2019 yılında alınacaktır.

3.5. Asıl – Vekil Değerlendirmesi

Aracılık işlemlerinde, hasılatın finansal tablolara alınmasında dikkate alınması gereken unsur; ilgili işletmenin asıl ya da vekil nezdinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir.

Başka bir taraf, mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına müdahil olduğunda işletme taahhüdünün niteliğinin belirlenen mal veya hizmeti sağlamaya (asıl olması) veya diğer tarafa sağlanan bu mal veya hizmete aracılık etmeye (vekil olmaya) yönelik bir edim yükümlülüğü olduğunu belirler (TFRS 15.B34). Bu taahhüdün niteliğinin belirlenmesinde ise;

- Müşteriye sağlanacak belirlenmiş mal veya hizmetler tanımlanmalıdır.
- Müşteriye devri gerçekleştirilmeden önce belirlenmiş her mal veya hizmeti kontrol edip etmediğini değerlendirmelidir (TFRS 15.B34A).

Asıl olan işletme, belirlenmiş mal veya hizmetleri müşteriye devri gerçekleşmeden kontrol eden işletmedir (TFRS 15.B35). Bu durumda asıl olan işletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya yerine getirdikçe, devredilen belirlenmiş mal veya hizmet karşılığında hak etmeyi beklediği bedelin brüt tutarı kadar hasılatı muhasebeleştirmelidir (TFRS 15.B35B). Vekil olan işletme ise diğer tarafça sağlanan belirlenmiş mal veya hizmeti, mal veya hizmet müşteriye devredilmeden önce kontrol etmez. Kontrol etmediğinden dolayı da edim yükümlülüğünü yerine

getirdikçe veya getirdiğinde, başka tarafa sağlanacak belirlenmiş mal veya hizmetlere aracılık etmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarı kadarını hasılat olarak muhasebeleştirebilir (TFRS 15.B36).

Aşağıda telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bir işletme üzerinden asıl vekil değerlendirmesine yönelik örnek uygulama sunulmuştur (Brücks vd., 2017: 185).

Örnek:

Tele İletişim A.Ş. ile Soft Ltd. Şti. arasında virüs koruma yazılımı lisansının satın alınmasına yönelik bir sözleşme düzenlenmiştir. Soft Ltd. Şti., Tele İletişim A.Ş. her talep ettiğinde yazılımı kullanıma hazır halde getirmek ve kullanım süresince tüm güncellemeleri yükleme sorumluluğuna sahiptir. Her bir lisans için üzerinde anlaşılan satış fiyatı 100 TL'dir. Tele İletişim A.Ş., her telefon satışında müşterisine bu yazılımın kullanım hakkını tanımaktadır. İlgili yazılım Soft Ltd. Şti. markası ile satılacaktır. Müşteri her sipariş verdiğinde, Tele İletişim A.Ş., Soft Ltd. Şti. ile görüşmekte, Soft Ltd. Şti. de yazılımı hazır hale getirip, telefonlara yüklenebilmesini sağlamaktadır. Tele İletişim A.Ş. tarafından müşteriye sunulan yazılımın aylık satış fiyatı 250 TL'dir. Sözleşmeye göre yazılıma ilişkin herhangi bir problem ortaya çıktığında ya da müşterinin ödememe durumunda tüm yükümlülüğü Tele İletişim A.Ş. üstlenmektedir.

Çözüm:

Yukarıdaki örnekte hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için dikkate alınması gereken unsur; Tele İletişim A.Ş.'nin asıl ya da vekil olup olmadığıdır. Asıl ya da vekil olunup olunmamasının değerlendirilmesinde işletmenin ilgili ürünü kontrol edip etmemesi göz önünde bulundurulur (Dietrich, Malsch, 2016: 335).

Yazılım lisansının kullanımı sözleşmede yer alan diğer taahhütlerden (telefon satışı) ayrı olarak tanımlanabilir ve farklı bir hizmeti ifade etmektedir (TFRS 15.22-27). Bunun yanı sıra ilgili olay işletme tarafından satın alınmış hizmete ait hakların yeniden satışını ifade etmektedir (TFRS 15.26c).

Tele İletişim A.Ş., müşteriye yazılımı devretmeden önce Soft Ltd. Şti.'den teslim aldığı için asıl olarak değerlendirilmelidir (TFRS 15.B35a). Tele İletişim A.Ş.'nin asıl olarak değerlendirilmesinde dikkate alınacak mevcut diğer unsurlar ise aşağıda sıralanmıştır (TFRS 15.B37).

- Belirlenmiş mal veya hizmetin sağlanması taahhüdünün yerine getirilmesinde esas olarak işletme sorumludur. Bu olayda da yazılım her ne kadar Soft Ltd. Şti. markası ile sunulacak olsa da Soft Ltd. Şti. yazılımı zamanında teslim etmediğinde ya da yazılımın kullanımında problem ortaya çıktığında tüm sorumluluk Tele İletişim A.Ş.'ye aittir.

- İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin müşteriye devredilmesinden önce veya müşteriye kontrolün devredilmesinden sonra stok riski vardır. Bu olayda da müşteriye yazılım teslim edildikten sonra ortaya çıkacak problemlerden yine Tele İletişim A.Ş. sorumlu olduğundan, şirketin stok riski mevcuttur.
- İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin fiyatını belirlemede takdir hakkı vardır. İlgili olayda müşterinin ödeyecek olduğu fiyatın belirlenmesinden Tele İletişim A.Ş. yükümlüdür.

Yukarıdaki tüm şartlar yerine getirildiğinden, Tele İletişim A.Ş.'nin yazılımın lisansını kontrol etme gücü mevcuttur, daha açık bir ifade ile Tele İletişim A.Ş. asıldır ve bu durumda Tele İletişim A.Ş. 250 TL'nin tamamını (brüt tutarı) hasılat olarak muhasebeleştirecektir.

3.6. Garantiler

Bir ürünün satışıyla bağlantılı olarak garanti verilmesi, işletme için olağan bir durum olmakla birlikte garantinin niteliği sektör veya sözleşmenin yapısına bağlı olarak değişebilir (TFRS 15.B28). TFRS 15'e göre garantiler müşteriye ayrı olarak satın alma opsiyonu şeklinde sunulabilir ya da sunulmayabilir. Bu durumda aşağıdakiler dikkate alınmalıdır.

- Müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonuna sahip olması durumunda, garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilir çünkü işletme sözleşmede belirtilen işlemlere sahip olan ürüne ilave olarak bu hizmeti müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir. Bu durumda işletme taahhüt ettiği garantiyi edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir ve işlem bedelinin bir kısmını bu edim yükümlülüğüne dağıtır (TFRS 15.B29).
- Müşteri garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonuna sahip değilse, taahhüt edilen garantinin -veya bir bölümünün-, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlamaması durumunda garanti, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15.B30).

İlave hizmet olarak sağlanıp sağlanmadığı tespit edilirken, işletmenin garantinin yasal düzenlemelerden kaynaklı olarak sunulup sunulmadığına, garanti süresinin uzunluğuna ve işletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliğine dikkat edilmelidir (TFRS 15.B31).

Aşağıda işletme tarafından garanti sunulduğu takdirde standardın uygulamasına yer verilmiştir.

Örnek:

Mak-Bak A.Ş., Termo A.Ş.'ye 154.000 TL'ye otomatik montaj hattı satmıştır. Mak-Bak A.Ş. ile Termo A.Ş. arasında yapılan sözleşmeye göre

montaj hattının yasal garanti süresi 1 yıldır. Mak-Bak A.Ş.'nin geçmiş tecrübelerine dayalı olarak bu montaj hattında 70% ihtimalle 5.000 TL'lik hasar meydana gelmektedir. Termo A.Ş. talep ettiği takdirde 9.000 TL bedel ile bir yıl daha garanti süresini uzatabilir. Otomatik montaj hattının tek başına satış fiyatı 150.000 TL'dir (Schurbohm-Ebneth, Viemann, 2015: 189)

Çözüm:

Bu olayda Termo A.Ş. için garantiyi ayrı satın alma ve garantiyi ayrı satın alamama opsiyonlarının her ikisi de mevcuttur. İlgili montaj hattına ait yasal garanti süresinin mevcut olması garantiyi ayrı satın alamama opsiyonunu ifade ederken, ek garanti süresinin 9.000 TL bedel ile satın alınabilmesi garantiyi ayrı satın alma opsiyonunu ifade edip, ek garanti süresinin farklı bir hizmet olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Yasal olan bir yıllık garanti süresi dahilinde ortaya çıkacak hasarlara ait tahmini 5.000 TL'lik bedel TMS – 37 kapsamında değerlendirilmelidir. Mak-Bak A.Ş., ek garanti hizmetini edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmeli ve işlem bedelinin bir kısmının da bu edim yükümlülüğüne dağıtılması gereklidir.

4. SONUÇ

“TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı; hasılatın muhasebeleştirilmesini sistematik biçimde 5 aşamalı bir model çerçevesinde düzenlemiştir. Taraflar arasında edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine yönelik taahhüdün mevcudiyeti, tarafların haklarının tanımlanması, ödeme koşullarının tanımlanması, ilgili sözleşmenin ticari nitelikte olması ve söz konusu mal veya hizmet bedelinin ödenebilmesinin muhtemel olması durumunda müşteri sözleşmesinden bahsedilebilir. Sözleşme tanımlandıktan sonra, ilgili sözleşmenin bir veya daha fazla edim yükümlülüğü içerip içermediği göz önünde bulundurularak her bir edim yükümlülüğü ayrı ayrı tanımlanmalıdır. Edim yükümlülükleri belirlendiğinde işlem bedeli tespit edilmeli ve bu işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne tek başına satış fiyatlarına göre dağıtılmalıdır. Edim yükümlülüğünün zamana yayılı ya da belirli bir zamanda yerine getirilip getirilmediği göz önünde bulundurularak hasılat finansal tablolara alınmalıdır.

Bu çalışmada 5 Aşamalı Model genel olarak özetlenmiş, farklı sektörler gözetilerek sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğünün varlığında, finansman bileşeninin mevcut olup olmadığına, sözleşmede değişiklik söz konusu olduğunda hasılatın nasıl muhasebeleştirileceğine, müşteriye indirim sağlandığında ya da iade hakkı tanındığında hangi düzenlemelerin öne çıktığı ve nasıl uygulanacağına, aracılık işlemlerinde işletmenin asıl ya da vekil olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi gerektiğinde dikkate alınması gereken unsurlara ve garantilerin nasıl muhasebeleştirileceğine dair

uygulamalara yer verilerek, standarttaki önem arz eden düzenlemeler açıklanmıştır.

Sonuç olarak, genel düzenlemelerin yanı sıra yukarıda sıralanan özellikli durumların muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki unsurların göz önünde bulundurulması gereklidir.

- Birden fazla edim yükümlülüğü söz konusu olduğunda, işlem bedeli ilgili edim yükümlülüklerine tek başına satış fiyatlarına göre dağıtılmalı ve edim yükümlülüklerinin göreceli tek başına satış fiyatları tespit edilmelidir.
- Finansman bileşeninin varlığının tespitinde ödemelerin zamanlaması ile müşteriye devrin zamanlaması arasındaki fark gözetilerek, paranın zaman değeri dikkate alınmalıdır.
- Sözleşme fiyat ya da kapsamında değişiklik söz konusu olduğunda bu durum sözleşme değişikliği olarak ifade edilmeli ve değişken bedellerin tahmininde beklenen değer ya da en muhtemel değerden yararlanılmalıdır.
- İndirim söz konusu olduğunda, indirimler tüm edim yükümlülüklerine orantılı biçimde dağıtılmalı, işletme tarafından iade hakkı sunulmuş ise iade alınacak tutar iade yükümlülüğü olarak finansal tablolara alınmalıdır.
- Aracılık işlemlerinde asıl ya da vekil değerlendirmesinde ilgili işletmenin söz konusu mal veya hizmeti kontrol gücüne sahip olup olmadığına dikkate alınmalıdır.
- Mal veya hizmet satışıyla ilgili garanti sunulduğunda, garantinin ayrı bir satın alma opsiyonu olarak sunulup sunulmadığı gözetilmelidir.

KAYNAKÇA

Aktaş, R. Ve Varol, D., İ. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 73, s. 27-50.

Ataman, B. Ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt: 39, Sayı: 2, s. 403-428.

Bardens, A. Ve Wallek, C. (2016). IFRS 15: Eine Würdigung Der Neuen Vorschriften Zur Umsatzrealisierung Im Healthcare Sektor. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:7-8, s. 326-338.

Brücks, M., Ehrcke, H., Grote, A. Ve Pilhofer, J. (2017). Anwendungs- und Auslegungsfragen Zu IFRS 15 Am Beispiel Der Telekommunikationsbranche (Teil 1). Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft: 4, s. 179 – 186.

Dietrich, A. Ve Malsch, A. (2016). Das Prinzipal-Agenten-Konzept Des IFRS 15. Zeitschrift Für Internationale Rechnungslegung. Heft: 7-8, s. 335 – 340.

Fischer, T. D. Ve Burghardt, T. S. (2012). Der Überarbeitete Standardentwurf Revenue From Contracts With Customers (ED/2011/6). PiR – Internationale Rechnungslegung. Heft: 12, s. 356 – 359.

Gruss, C., Wied, A. Ve Reichel, Z. (2012). Bilanzielle Erfassung Von Umsatzerlösen Nach Dem Überarbeiteten Standardentwurf “Revenue From Contracts With Customers”. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:1, s. 42-48.

Hagemann, T. (2014). IFRS 15- Erfassung Von Umsatzerlösen Aus Kundenverträgen. PiR – Internationale Rechnungslegung. Heft: 8, s. 227 – 235.

Hommel, M., Schmitz, S. Ve Wüstemann, S. (2009). Discussion Paper “Revenue Recognition” – Missvertrauensvotum Gegen Den Fair Value?. Betriebs Berater. Heft:64, s. 374-378.

Özerhan, Y., Marşap, B. Ve Yanık, S., S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:17, Sayı:2, s. 193-226.

Schurbohm – Ebneith, A. Ve Viemann, K. (2015). Die Anwendung Des IFRS 15 In Der Automobilindustrie. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:4, s. 181-190.

Schurbohm – Ebneith, A. Ve Ohmen, P. (2015). Implikationen Von IFRS 15 Für Den Anlagenbau. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:1, s. 7-14.

TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

(http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf - Erişim Tarihi: 08.07.2018)

TFRS 17 – Sigorta Sözleşmeleri

(<http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1481/TFRS-17-Sigorta-Sözleşmeleri-Standardı-Taslak-Metni-Kamuoyu-Görüşüne-Açılmıştır>, Erişim Tarihi: 18.09.2018).

TMS 18 – Hasılat

(http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_18_2017.pdf - Erişim Tarihi: 06.07.2018)

Wulf, I. Ve Hartmann, H. (2016). Zur Praxis der Bilanzierung nach IFRS 15. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft: 2, s. 86-93.

