

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması

SMMM Alim Çağdaş ÜNLÜTÜRK*

Ece Nur DEVECİ**

YMM Muhammet Fatih DAĞLI***

Makale Gönderim Tarihi : 14/12/2018 / Kabul Tarihi : 21/01/2019

ÖZ

“Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren hasılatın kaydedilmesinde tek bir model olarak kullanılmak üzere “Hasılat” ve “İnşaat Sözleşmeleri” Standartlarının birleştirilmesi ile yayımlanmıştır.

Standart, hasılatın kaydedilmesinde beş aşamalı bir model ortaya koymuştur. Bu modelin en önemli adımlarından birisi beşinci madde olan, edim yükümlülüklerinin ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceğidir. TFRS 15’e göre gelirin edim yükümlülüklerine bağlı olarak muhasebeleştirilmesi zamana yaygın olarak veya zamanın belirli bir anında olabilmektedir. Standartta işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetin kontrolünün ne zaman karşı tarafa geçtiği ve bu kontrol hakkına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği detaylı olarak açıklanmıştır. Yeni standart TMS 11 ve 18’e göre daha detaylı ve açıklayıcı olduğu için bir rehber görevi görmektedir.

Hasılat, işletmelerin performansının ölçülmesinde doğrudan etkiye sahipken, yatırımcı ilişkileri ve finansman süreçleri gibi işletmeyi etkileyecek kararlarda da önemli bir etkiye sahiptir. Bu nedenle hasılatın doğru, güvenilir ve şeffaf olarak muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. TFRS 15 standardı ile küreselleşen ekonomide her işletmenin aynı standart çerçevesinde hasılatını raporlaması, doğru ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasına katkı sağlayacaktır. Bu çalışmada, TFRS 15’e göre hasılatın ne zaman ve nasıl kaydedileceği örnek uygulamalar ile açıklanmış ve BIST 50’de işlem gören işletmelerde standardın etkisi değerlendirilmiştir.

Anahtar kelimeler: Hasılat, Sözleşme, TFRS 15.

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M49.

* TFRS Raporlama Şefi, TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. Başkent Üniversitesi Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Yüksek Lisans Öğrencisi, ORCID NO:0000-0001-8616-7140, acunluturk@gmail.com

** TFRS Raporlama Uzmanı, TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. Orta Doğu Teknik Üniversitesi Finansal Matematik Yüksek Lisans Öğrencisi, ORCID NO: 0000-0002-7700-8049

*** Genel Muhasebe Müdürü, TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. Akdeniz Üniversitesi Muhasebe Finansman Doktora Öğrencisi, ORCID NO:0000-0002-6181-795X

MEASUREMENT AND REPORTING OF REVENUE IN ACCORDANCE WITH “IFRS 15 - REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS”**ABSTRACT**

International Financial Reporting Standards (IFRS) 15 “Revenue from Contract with Customers” is published as a combined and updated new version of IAS 18 “Revenue” and IAS 11 “Construction Contracts” standards. After publishing of new standards, IFRS 15, only one standards will be applicable to revenue recognition. Revenue should be recognized according to performance obligations, which is defined in contracts with customers, in two ways (at a point in time or over time). Standards define transfer of control on product or service or both of them and control specify the performance obligations have been completed or not. Standards define that revenue recognition depends on the control and satisfied performance obligation. The new standard is detailed and more explanatory so it works like a guide.

Revenue has a direct effect on the performance evaluation of company, on the other hand it has an indirect effect on the investor relations and financing which are effect the company performance as an unstraightforward. Therefore, accuracy, reliability and transparency of revenue recognition become more of an issue.

Global economic environment needs to comparable and accurate financials and IFRS 15 provide that. The purpose of this essay is that give an information about to new revenue standards, IFRS 15 “Revenue from Contract with Customers”. Also, when will be revenue recognized and how should be recognized will be explained via example and observation of effects of the new standards on BIST 50 companies.

Keywords: Revenue, Contract, IFRS 15.

Jel Classification: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Müşteri sözleşmelerinden doğan gelirin hesaplanması ve kaydedilmesine ilişkin beklenen standart Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board–IASB) ve ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board–FASB) tarafından Mayıs 2014 tarihinde yayımlanmıştır. “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (TFRS 15)” Standardı, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri Standartlarının yerini de almak üzere, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 tarihinde yayımlanmıştır. Standartın yayımlanmasındaki temel amaçlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (IFRS-15, 2014: IN5; Özerhan, diğ., 2015: 194):

- a) Gelirin tanınması ile ilgili mevcut standarttaki tutarsızlık ve zayıflıkları ortadan kaldırmak,
- b) Hasılatın tanınması ile ilgili daha güçlü ve sağlam bir çerçeve oluşturmak,
- c) Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak,
- d) Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlamak için dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek,
- e) İşletmenin açıklamak zorunda olduğu çok sayıdaki bilgilerin sayısını azaltmak yoluyla finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

Yıllara sari inşaat, onarım, proje vb. işlemlerinde işin başlangıcı ve bitişi genellikle aynı yıllarda olmayıp, birden çok yıla yayılmaktadır. Bu durum muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik kavramı gereği gelirin ve giderin olduğu yılda muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. GVK madde 42’de “Bir takvim yılından daha fazla süreye sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de dâhil olmak üzere) ve onarım işlerinde ortaya çıkan kar veya zarar işin tamamlandığı yıl kesin olarak tespit edilir ve bütün kar veya zarar işin bittiği yılın geliri/maliyeti sayılarak, söz konusu yıl beyan edilir.” ifadesi uzun yıllar sürecek bir işe ait kar veya zararın tamamının sadece tamamlandığı yıl kaydedileceğini belirtmektedir. TFRS 15 standardı ise, işletmenin bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devretmesi ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmesi durumunda hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alacağı hükmünü getirmektedir (TFRS 15, prgf.35).

Özellikle gayrimenkul ve inşaat sektörlerini etkileyecek bu standart müşteri sözleşmelerine bağlı performans yükümlülükleri bulunan tüm şirketlerin hasılat rakamlarını değiştirecektir. Standart temel olarak; gelirin oluşması ve kaydedilmesi noktasında müşterinin sözleşme üzerindeki söz hakkına ve ağırlığına dayanmaktadır. Bu anlamda sözleşmenin uygulanabilir hak ve yükümlülükler doğurup doğurmadığına ve ne zaman doğurduğuna ilişkin tespitler önem arz etmektedir (Alkaş, 2017).

Bu makalede sözleşmenin TFRS 15 kapsamında tanımlanabilmesi için gerekli şartlardan, standardın temel prensiplerinden, hasılat kaydı için kontrol edilmesi gereken aşamalardan, bu kapsamda yapılan örnek inceleme ve analizlerden ve Hasılat standardı ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinin farklılıklarından bahsedilecektir.

2.HASILAT VE SÖZLEŞME KAVRAMLARI

Ekonomik faaliyet içerisinde işletmeler bir takım giderlere katlanarak gelir elde ederler. Ticari faaliyetin büyüklüğü gelir düzeyini de doğrudan etkilemektedir. Türkçede gelir, hasılat ve kazanç kavramları, teknik olarak birbirinden farklı anlam ve içeriğe sahip olmalarına rağmen çoğunlukla iş dünyasında birbirinin yerine kullanılan kavramlardır. Ancak işletmenin etkinliğinin kontrol edilip izlenebilmesi için öncelikle kavramsal zemin netleştirilmeli ve bu kavramlar doğru şekilde tanımlanmalıdır.

İngilizce “revenue” ve “income” kelimeleri ile ifade edilen “gelir” kavramı, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük’te; “her tür hak ve işlerle taşınır ve durağan mallardan sağlanan yararlar (aylık, ürem,

kira, özel gelir vb. gibi)” olarak tanımlanmıştır. Muhasebe literatüründe gelir; kısaca “özsermayeyi artıran işlemler” olarak tanımlanır (Koç Yalkın, 2010)

Gelir; TFRS Kavramsal Çerçevenin 4.68 paragrafında, “Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır”.

İngilizce’de “gain” olarak ifade edilen kazanç kelimesi, TFRS Kavramsal Çerçevenin 2011 sürümünün 4.30-31. paragraflarında şu şekilde tanımlanmaktaydı: “Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar Kavramsal Çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır”. Bu hususa Ekim 2018 yayım tarihli yeni sürümde yer verilmemiştir.

“Hasılat” ise belli bir dönemde yapılan satış vb. işlemler sonucunda elde edilenlerin tümünü ifade etmektedir. TDK’da hasılat; bir üretim etkinliği sonunda yaratılan malların parasal değerlerini ifade eder. Bu ifade “brüt” anlam taşımaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı paragraf 7’de hasılat; “Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır”. O halde bir işletmenin hasılatını ifade ederken “olağan faaliyetler” sonucu oluşup oluşmadığına ve brüt tutar olup olmadığına bakılmalıdır.

TMS 18 Hasılat Standardına göre bir işletmenin hasılatı aşağıda verilen üç bileşenden oluşmaktadır:

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

TFRS 15, TMS 18 Standardının pek çok unsurunu içermekle birlikte, gelirin tanımını değiştiren, daha önce detaylı olarak değerlendirilmemiş (örneğin hizmet geliri ve sözleşme değişiklikleri) önemli yenilikler getirmektedir. Ayrıca hasılatın ne zaman finansal tablolara alınacağını ise 31. Madde de aşağıdaki gibi açıklamaktadır: “ İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur”.

Zaman içinde tahsil edilecek gelir veya vade farkları hasılat içerisinde değerlendirildiği için gerçek hasılat tespit edilememektedir. Bu durumdan dolayı oluşan yanlış raporlama özellikle dönemsellik ilkesini ortadan kaldırmakta ve dürüst resim ilkesine uygun bir raporlama yapılamamaktadır. TFRS 15’in yayımlanmasındaki en önemli gerekçelerden birisi hasılatın gerçeğe uygun değeri üzerinden raporlanmasıdır. Böylece finansal tablolar üzerinden yürütülen finansal analiz çalışmaları da daha sağlıklı ve sağlam bir yapıya oturacaktır ve şeffaf, güvenilir bir raporlama yapılmasına olanak sağlayacaktır.

Standardın ikinci kilit kavramı da “sözleşme”dir. Standardın anlam bütünlüğünü yakalayabilmek için bu kavrama da kısaca bakmak gerekir.

Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur. İrade açıklaması, açık veya örtülü olabilir (Borçlar Kanunu (BK) madde 1). Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir (BK madde 2).

Sözleşme birden fazla kişinin hukuki netice oluşturmak amacıyla belirli bir konu üzerinde vardığı anlaşmadır. Sözleşme, koşullarına uyulması yasayla desteklenmiş olan hukukî işlemlerdir. Belirli tip sözleşmeler kanunlar tarafından düzenlenmişlerdir. Ancak sözleşme serbestisi çerçevesinde hukuka ve ahlaka uygun olmak koşuluyla kanunlarda yazılı olanlar dışında taraflar istedikleri türde sözleşmeyi akdedebilirler (Atamer, 2017).

Kanun metninden ve tanımdan anlaşılacağı üzere sözleşmenin yazılı olma şartı bulunmamaktadır. Taraflar bunu kendi aralarında ön şart olarak koyabilirler. Aksi takdirde sözlü anlaşma ile de sözleşme tesis edilebilir. Önceki standartlarda yer verilmeyen bu husus TFRS 15’in 10. Maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır: “Sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukukî icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Bir sözleşmedeki hak ve yükümlülüklerin icra edilebilirliği hukukî bir konudur. Sözleşmeler yazılı, sözlü veya işletmenin ticari teamüllerine uygun olarak benimsediği başka bir şekilde olabilir”. Bu durumda yazılı olmayan sözleşmelerin de TFRS 15 kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin telekomünikasyon operatörleri, kullanıcılarından müşteri hizmetleri aracılığı ile sözel olarak aldıkları taahhüt ve onaylar vasıtasıyla sözleşme yapılmış kabul edip ilgili muhasebeleştirme işlemlerini bu doğrultuda yapabilmektedir.

2.1 Vergi Mevzuatına Göre Hasılat

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 1’de de gelir: “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı”dır. Bu cümledeki “safi” kavramı “net değeri”, bir anlamda “karı” ifade etmektedir (Karabınar). Gelire giren kazanç ve iratlar GVK madde 2’de yedi unsur olarak sayılmıştır.

Vergi Usul Kanunu (VUK)’nu 194/2’de hasılat kavramı geçmekte ve “hasılat kısmına satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur” denmektedir. Bu ifadede olağan faaliyetlerden elde edilme ve brüt ölçütleri sağlanmıştır.

Bu konuda yaşanan kavram kargaşasının bir örneği de burada görülmektedir. GVK’nda “hasılat” kelimesinin “gelir” yerine kullanıldığı görülmektedir (madde 46). Vergilendirmenin hasılat yerine gelir üzerinden yapılacağı gerçeğinden hareketle GVK’nun vergilendirmede işletmenin gelirlerini kapsamadığı sonucu çıkarılabilir. Çünkü vergilendirilmesi gereken hasılat değil, gelirdir (Karabınar).

Yukarıda da ifade edildiği üzere hasılat; satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat olarak tanımlanırken bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı vergilendirilecek gelir olarak alınmaktadır.

GVK Madde 37; Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usullere göre tespit edilir. Ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktan işletmeye ilave olunan değerlerin indirilmesi ve çekilen değerlerin ilavesi ve VUK'un değerlemeye ait hükümleri de uygulanmak suretiyle bulunur. 39. maddesinde de; "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları" ifade eder. Gelirin tahakkukunun vergi mevzuatı açısından fatura vb. dayanılarak yapılması gerekir.

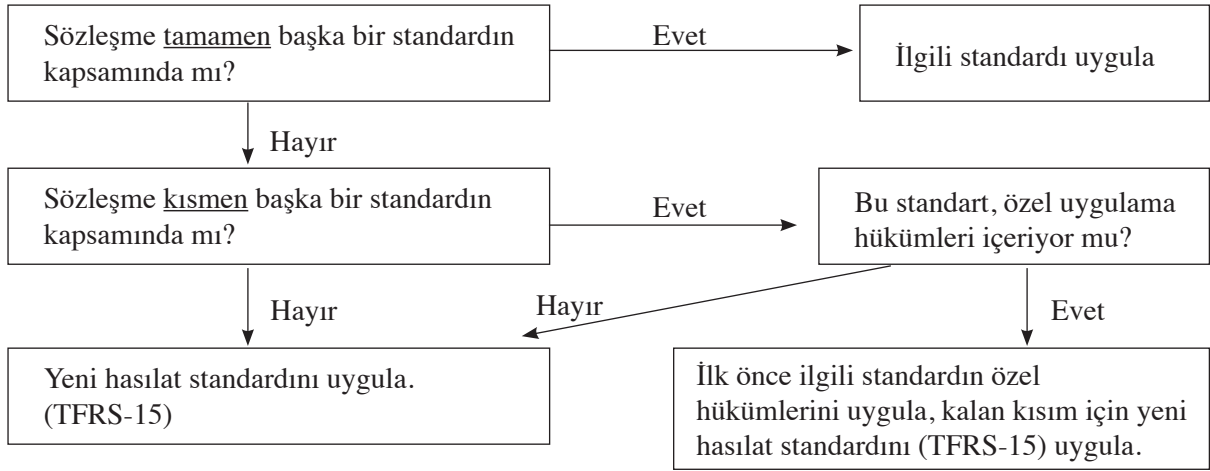
Gelirin vergilendirilmesi için "elde edilmiş" olması gerekir. Vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için yerine getirilmesi gereken şartlardan biri de vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergi açısından vergiyi doğuran olay da, gelirin elde edilmiş olmasıdır (Prof. Dr. H. Hüseyin Bayraklı, Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı Ve Sapmalar, Mevzuat Dergisi, Aralık 2000)

Kurumlar vergisinde tahsilat esas geçerli olduğu için, tahsilatın yapılması gelirin doğduğu anlamına gelir ve tahsil edildiği dönem geliri olarak vergilendirilmesi gerekir. Ancak fatura karşılığı olsa dahi avans niteliğindeki tahsilatlar dönem matrahına dahil edilmeyecektir. Bu konuda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 29.03.2018 tarih ve 38418978-125[6-18/5]-E.137466 sayılı özelge konuyu özetlemektedir. Özelgede kısaca: İlgili sözleşme gereği üstlenilen işlere ilişkin olarak herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın tahsil edilen avansların, mal teslimi veya hizmet ifası sözleşmesinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununun 287 nci maddesi hükmü gereğince mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmesi suretiyle değerlendirilmesi ve sözleşmeye konu malın tesliminin veya hizmetin ifasının gerçekleştiği dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Malın tesliminden ve hizmetin ifasından önce avans olarak tahsil edilen tutarlara ilişkin olarak fatura düzenlenmiş olması kurum kazancının tespiti açısından bu durumu etkilemeyecektir.

3. "MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT" STANDARDI

Yeni hasılat standardı ile amaçlanan husus; şirketin geliri kaydedebilmesi için müşteriye mal ve hizmetleri devretmiş olması ve devredilen mal ve hizmet karşılığında hak edilen bedeli ya da hak kazanacağı bedeli yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesidir. TFRS 15 standardı ile hasılatın finansal raporlamasının geliştirilmesi ve dünya çapında finansal bilgilerin aynı esaslara göre raporlanarak karşılaştırılabilirliğinin sağlanması beklenmektedir.

TFRS 15 standardının hangi sözleşmelere uygulanacağı ya da sözleşmelerin standart kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği belirlenirken aşağıdaki yol haritası izlenebilir:



Şekil 1: Birden Fazla Standardı Kapsayan Müşteri Sözleşmelerine Yaklaşım

Kaynak: (KPMG, 2014: 4)

Bu standarttan en çok etkilenecek olan endüstrilerin ortak özelliği uzun vadeli sözleşme yapmalarıdır (Silvia, 2014). Sözleşmenin TFRS 15 kapsamında değerlendirilmesi konusunda Şekil 1'deki sorulara verilen cevaplar etkili olacaktır.

Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş aşamalı bir model uygulanmasını öngörmüştür:

- Müşteriyle yapılan sözleşmelerin tanımlanması,
- Sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması,
- İşlem fiyatının belirlenmesi,
- İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı,
- Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde gelirin muhasebeleştirilmesi.

3.1 Müşteriyle Yapılan Sözleşmelerin Tanımlanması

TFRS 15'e göre sözleşmelerin aşağıdaki kriterleri sağlaması gerekmektedir:

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini ifa etmeyi taahhüt etmiştir,
- Her bir tarafın transfer edilecek mal ve hizmete ilişkin hakları tanımlanabilir durumdadır,
- Devredilecek mal veya hizmetle ilgili ödeme koşulları tanımlanabilmektedir,
- Sözleşme ticari öneme sahiptir,
- Mal veya hizmetin transferi sonucu tahsil bedeli muhtemeldir.

Sözleşmeleri tanımlarken ilgili kıstasların sağlanması durumunda, aynı müşteriyle ve birbirine yakın zamanlarda yapılan iki veya daha fazla sözleşme birleştirilip tek bir sözleşme olarak beraber değerlendirilir. Bu şartlar şunlardır:

- Sözleşmelerin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi,
- Bir sözleşme bedelinin tahsil kabiliyetinin diğer sözleşmenin yerine getirilmesine bağlı olması,
- Sözleşmede taahhüt edilen hizmet veya malların tek bir edim yükümlülüğünden oluşması.

Örneğin, bir şirket arazi satışı için müşterisiyle 1.000.000 TL tutarında bir anlaşma imzalamıştır. Bu şirket aynı müşterisiyle anlaşmaya konu arazide 1.500.000 TL değerinde bir bina inşa etmek için ikinci bir sözleşme imzalamıştır. (Grant Thornton; Get Ready for IFRS 15 Recognising Revenue in The Real Estate And Construction Industries 2016). Bu örnekte iki sözleşme de aslında tek bir ticari amaca hizmet etmektedir. Dolayısıyla ilgili sözleşmeler bir paket gibi düşünülmeli ve beş aşamalı modelin adlımları bu doğrultuda uygulanmalıdır.

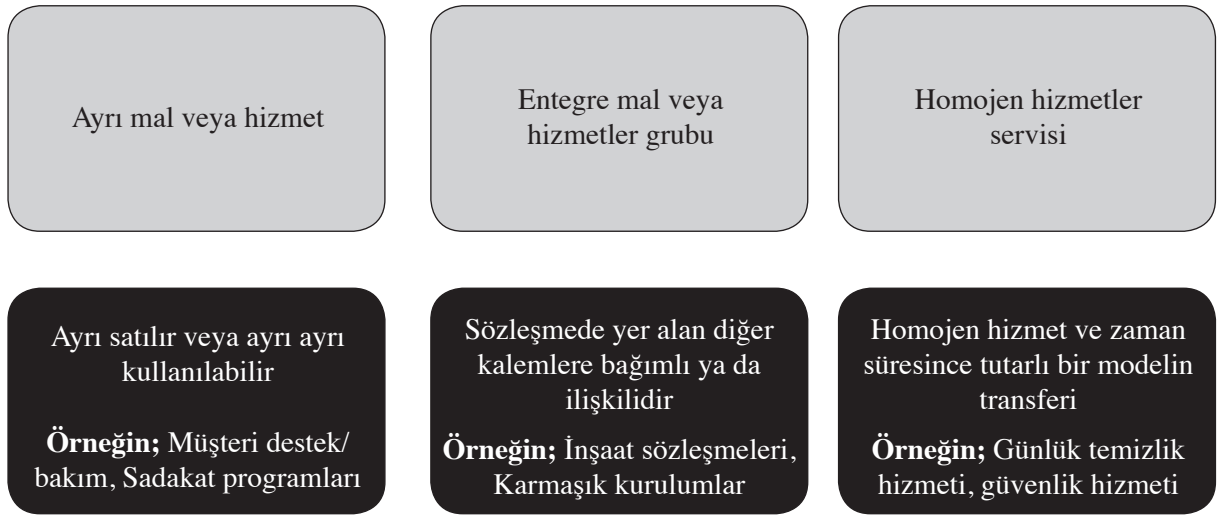
Sözleşme değişiklikleri standartta belirtilen şartları sağlaması halinde ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.

3.2 Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin tanımlanabilmesi için sözleşmelerin incelenmesi ve ayrı edim yükümlülüklerinin (sözleşme gereği karşılanması gereken performans yükümlülükleri) belirlenmesi gerekmektedir.

Yeni Hasılat standardında gelirin muhasebeleştirilmesi için en önemli unsurlardan biri edim yükümlülüğüdür. Edim yükümlülüğü müşteriye taahhüt edilen bir mal veya hizmet veya mal veya hizmetler bütünü veya ayrı mal ve hizmetler serisini (temelde aynı olan ve belirlenmiş bir kriteri karşılayan) transfer etme vaadidir.

Edim yükümlülükleri tanımlanırken, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir mal ve/veya hizmet bağımsız değil ise mal ve/veya hizmet paketi tamamlanana kadar, söz konusu taahhütler birleştirilir ve tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.



Şekil 2. Ayrı Edim Yükümlülükleri

Bir edim yükümlülüğünün ayrı olup olmadığının belirlenmesinde müşterinin;

- Bu mal ve hizmetten tek başına fayda sağlamaya başlaması ya da,
- Başka bir edim yükümlülüğü tamamlandıktan sonra fayda sağlamaya başlaması ya da,
- Bu edim yükümlülüğünün başka bir edim yükümlülüğünün tamamlanmasında faydalanılacak bir ürün olmasına bakmak gerekmektedir.

Örneğin ürün teslimi, satış sonrası lojistik ve eğitim hizmetlerini de içeren bir sözleşme eski hasılat standartlarında tek bir satış bedeli ve maliyet üzerinden muhasebeleştirilirken, TFRS 15'e göre yukarıdaki her bir kalem ayrı birer edim yükümlülüğü olarak değerlendirilip ayrı ayrı muhasebeleştirilecektir.

Ayrıca şirketin sözleşmedeki mal ve hizmetlerin müşteriye taahhüt edilen diğer edim yükümlülüklerinden de ayrıştırılması gerekip gerekmeyeceği de incelenmelidir. Örneğin bir inşaat işinde müşteri emtia satışından ve bu satışla ilgili verilecek işçilik hizmetinden ayrı ayrı yararlanabilir. Sözleşmede şirket müşteriye duvar inşa etme işi içinde emtia satma ve işçilik hizmeti verme işini birlikte vermeyi taahhüt etti ise, bu emtia ve hizmet satışı ayrı ayrı sayılamayacaktır. Bu durumda şirketin duvar inşaatında duvar inşa etmek üzere tek bir edim yükümlülüğü olacaktır (Project Summary UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, s.4).

3.3 İşlem Fiyatının Belirlenmesi

“İşlem fiyatı, müşterilere devredilen mal veya hizmet karşılığında işletmenin hak etmeyi beklediği bedeldir. Bu bedelin içine üçüncü kişiler adına tahsil edilecek olan bedeller girmez. Örneğin, hesaplanan KDV gibi (Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R., 2016, PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi). Bir

müşteriyle yapılan sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları ya da her ikisini içerebilir (TFRS-15, 2015: md.47). Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem fiyatı tahminini etkiler.

İşlem fiyatı belirlenirken dikkate alınması gereken kriterler: değişken bedel, değişken bedel üzerindeki kısıtlamalar, önemli bir finansman bileşeninin varlığı, gayri nakdi bedel ve müşteriye ödenecek bedeldir.

3.4 İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

İşlem fiyatının dağıtımında amaç, işletme açısından, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığı hak etmeyi beklediği bedeli gösteren bir tutarda dağıtılmasıdır. Dağıtımın amacına ulaşmak üzere işletme, işlem fiyatını sözleşmede belirlenen her edim yükümlülüğü uyarınca nispi bir müstakil satış fiyatı üzerinden dağıtır. TFRS 15, müstakil satış fiyatını, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyat olarak tanımlar (Jale Alkaş, 2017, Borsa Gündem).

Her bir edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem fiyatının açıkça belirlenemediği durumlarda standartta belirtilen çeşitli tahmin yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir. TFRS 15 tamamen sınırlanamamakla birlikte aşağıda belirtilen üç tahmin yönteminin uygun olduğunu belirtmektedir: Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı, beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı ve bakiye yaklaşımı. Bu tahmin yöntemlerinin benzer durumlar için tutarlı olarak uygulanması gerekmektedir.

İndirimler varsa ve bu indirimin sadece bir mal ya da hizmetle alakalı olduğu açıkça belirtilmemişse, edim yükümlülüklerine müstakil satış fiyatına göre dağıtılmalıdır. “Bir sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bağımsız fiyatlarının toplamı, sözleşme fiyatından fazla ise müşterinin bu sözleşme ile bir indirim elde ettiği kabul edilir. Bu durumda sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyat toplamı ile sözleşme fiyatı oranlanarak dağıtılması gerekir.” (Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R., 2016, PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi)

3.5 Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Gelirin Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15 standardı, gelirin müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetin transferi ile edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi sonucu muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır. Edim yükümlülüğünün transferi, standartta kontrolün işletmeden müşteriye geçmesi olarak tanımlanmıştır.

Aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte karşılanması durumunda bir sözleşme tamamıyla ifa edilmemiştir (TFRS-15, 2015: md.12):

- İşletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş ve
- İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığı henüz herhangi bir ücret tahsil etmemiş ve etme hakkına sahip olmamıştır.

Yukarıdaki şartların sağlanması ve tahsilatın gerçekleşmesi durumunda dahi işletme tahsilat hakkına sahip olmaz ise hasılat kaydı yapılamaz. Ancak, tahsilat gerçekleşmiş ve aşağıdaki şartları da sağlıyor ise hasılat kaydı gerçekleştirilebilir. (TFRS-15, 2015: md.15)

- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması,
- Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

“İşletmenin müşteriye karşı sorumluluğunu yerine getirmesinden dolayı iadesinin olası olmadığı durumda, sözleşme bedelinin tamamını veya bir kısmını tahsil etmiş olması durumunda yaptığı tahsilatı hasılat yazabilir. Ayrıca feshedilen bir sözleşmeden dolayı, sözleşme yükümlülüğü gerçekleştirilmese dahi, önceden tahsil edilen bedelin iadesi mümkün değilse de hasılat yazılabilir. Kısaca, sözleşme devam ediyorsa sözleşme yükümlülüğü yerine getirilmeden hasılat yazılamaz. Sözleşme feshedilmişse ve tahsil edilen bedelin iadesi mümkün değilse söz konusu bedel sözleşme yükümlülükleri yerine getirilmesi beklenmeden hasılat yazılır.” (R. Yılmaz & İ. Calayoğlu, 2016, s:26)

TFRS 15, hasılatın zamana yaygın olarak mı yoksa zamanın belli bir anında mı finansal tablolara alınacağı ile ilgili detay açıklamalar içermektedir. TFRS 15 bu konuya getirdiği alternatif kullanım alanı ve belirtilen hallerde fesih durumunda hukuken icra edilebilirliği bulunan tahsil hakkı gibi yeni açıklama ve kriterler ile önceki hasılat standartlarından ayrılmaktadır. Aşağıdaki kriterlerden herhangi birinin sağlanması durumunda edim yükümlülüklerinin belirli bir zaman içerisinde yerine getirileceği anlaşılacağından hasılat da zamana yaygın olarak finansal tablolara alınacaktır:

- Müşterinin, işletmenin ifa ettiği edimlerden sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi (örneğin temizlik hizmeti),
- Varlık oluşturulduca ya da geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturulması ya da geliştirilmesi (örneğin müşteri arazisinde tesis),
- İşletmenin ediminin alternatif bir kullanım sunan bir varlık oluşturmaması ve o güne kadar tamamlanan edime ilişkin uygulanabilen bir tahsil hakkı bulunması.

Bu şartların sağlanmadığı durumlarda ise zamanın belli bir anında kontrolün transfer edildiği varsayılır ve buna göre muhasebeleştirilir. Standart kontrole ilişkin aşağıda belirtilen göstergelerin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir:

- İşletmenin varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahip olması,
- Müşterinin varlığın yasal mülkiyetine sahip olması,
- İşletmenin varlığın zilyetliğini devretmesi,
- Müşterinin varlığın mülkiyetinin getirdiği önemli risk ve getirilere sahip olması,
- Müşterinin varlığı kabul etmiş olması.

Zamana yaygın olarak hasılat oluşturulacak edim yükümlülüklerindeki ilerlemenin ölçülmesine dair iki yöntem kullanılmaktadır:

- *Çıktı yöntemi:* Gelir kaydedilirken o güne kadar üretilen ve transfer edilen mal veya hizmetlerin transfer edilecek toplam mal veya hizmetlere oranında muhasebeleştirilmesidir.
- *Girdi yöntemi:* Gelir kaydedilirken o güne kadar harcanan kaynakların harcanması beklenen toplam kaynaklara oranında muhasebeleştirilmesidir.

Tutarlılık gereği, birbirine benzer sözleşmeler için aynı yöntem kullanılmalıdır.

Geçiş yöntemi olarak geçmişe dönük verilerin düzeltilmesi veya pratik uygulama (tüm etkinin cari dönemden geçirilmesi) seçilebilir. Yeni standardın geçmiş yıllara olan etkilerinin mali tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olmayacağı durumlarda pratik uygulama yöntemi seçilebilmektedir.

Sözleşmenin taraflarından olan müşteri ve satıcı belirtilen edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe, TFRS 15'e göre oluşan hasılat ile yapılan ödeme (veya kesilen fatura) arasındaki fark, varlık ya da yükümlülük olmasına göre finansal durum tablosunda muhasebeleştirilir. "Sözleşme varlığı" kavramı TFRS 15 madde 107'ye göre, işletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında işletmenin bedeli alma hakkıdır. Sözleşme yükümlülüğü ise aynı standardın 106.maddesinde, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya etmeye hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır. İşletme standartta belirtilen kriterlere göre edim yükümlülüğünü yerine getirip alıcıya ilgili mal veya hizmetleri devrettiyse ve henüz bu edim yükümlülüğüne karşılık olacak bedelin tamamının ya da bir kısmının ödemesini almadıysa, aradaki farkı sözleşme varlığı olarak kaydeder. Bunun tersi durumlarda ise, bedelin edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinden önce ödenmesi (veya fazla ödenmesi), sözleşme yükümlülüğü olarak kaydeder.

Açıklanan bedeller henüz alacak ve borç niteliğini kazanmadığı için varlık ve yükümlülük olarak raporlanır. TFRS 15 bu bakiyelerin raporlanmasında kullanılacak terimler ile ilgili alternatif kullanımları yasaklamamıştır. Bu bakiyelerin kaydedileceği varlık ve yükümlülük hesaplarının isimlerinin sırasıyla "18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar" ve "38X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin yükümlülükler" olabileceği değerlendirilmektedir. KGK tarafından yayınlanacak olan tek düzen yeni hesap planında hesap isimlerinin kesinleştirilmesi beklenmektedir.

4. ÖRNEK UYGULAMA

Uygulama kolaylığı ve vurgulanmak istenilen hususların daha açık bir şekilde aktarılabilmesi için aşağıdaki örnekler ile ilgili sadece dönemler itibarıyla farklılaşan hasılat kayıtları sunulmuştur. Tahsilat, vergi gibi diğer işlemlere ve aynı tutarın rutin olarak devam ettiği aylara ait kayıtlar göz ardı edilmiştir. Hesaplama kolaylığı açısından bazı hesaplama sonuçları yukarıya veya aşağıya yuvarlanarak sunulmuştur.

Örnek 1: Işık Hızı şirketinin faaliyet konusu internet ve multimedya içerik sağlayıcılığıdır. 01.01.2018 tarihinde bir müşterisinden 3 yıllık internet hizmeti satın alma taahhüdü olarak aşağıdaki hizmet ve ürünlerin temini konusunda sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin detayları aşağıdaki gibidir:

- Aylık 60 TL bedel ile internet hizmeti temin edilecektir.

- Piyasa fiyatı (müstakil satış fiyatı) 400 TL olan modem 50 TL karşılığında ilk ay faturasına yansıtılarak temin edilecektir.
- Aylık ücreti 30 TL olan çevrimiçi film paketi 3 ay süre ile ücretsiz izlenilebilecektir.

TFRS 15'e ve yukarıda verilen bilgilere göre hesaplamalar, ilgili açıklamaları ve hasılat ile ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

Müşteriden alınan bir taahhüt olduğu (fesih durumunda hukuken tahsil imkanının bulunması) ve yapılan sözleşme ile verilecek olan hizmet sadece o müşteriye ait olacağı (alternatif kullanım alanı olmaması) için şirket, ilgili hasılat tutarlarını zamanın belirli bir anında değil zamana yaygın olarak muhasebeleştirilebilecektir.

Tablo 1. Modem indiriminin ilgili dönemlere dağıtılması

	Tutar (TL)	Toplam içindeki pay	İndirimin dağıtımı	Net bedel	Aylık bedel
İnternet Hizmeti	2.160	84%	295	1.865	52
Modem	400	16%	55	345	
Toplam	2.560				
Toplam sözleşme bedeli	2.210				
İndirim bedeli	350				

Modem satışında yapılan 350 TL'lik indirim taahhüt edilen süre karşılığında yapıldığı için, sözleşme kapsamında olan taahhüt dönemi boyunca dağıtılmalıdır. Tablo 1'de modem ile ilgili indirimin TFRS 15'e uygun olarak dağıtımı gösterilmektedir. TFRS 15'e göre Işık Hızı şirketi modem ücretinde piyasa değerine göre 350 TL tutarında indirim sağlamıştır. Bu sağlanan indirim, verilen 3 yıllık taahhüt karşılığında olduğu için bu bedelin tüm dönemlere ağırlığı oranında dağıtılması gerekmektedir. İnternet hizmeti ve modemin piyasa değerinin toplamı 2.560 TL'dir. İnternet Hizmeti (2.160 TL) ve Modem (400 TL) bedellerinin toplam içerisindeki payı sırası ile yaklaşık %84 ve %16'dır. Eski hasılat standartlarına göre ise bu tip bir indirim hiç yapılmadan sadece alınan 50 TL hizmet bedeli hasılat olarak kaydedilmektedir.

Tablo 2. Ücretsiz film paketi bedelinin aylara dağıtılması

Dönemler	Aylık indirimsiz hizmet bedeli	Toplam içindeki pay	Aylık ödeme	Aylık indirim bedeli	İndirimli paket bedeli	Aylık paket fark bedeli
1.ay	90	4%	60	4	86	26
2.ay	90	4%	60	4	86	26
3.ay	90	4%	60	4	86	26
4.ay	60	2,7%	60	2,5	57,5	-2,5
....						
36.ay	60	2,7%	60	2,5	57,5	-2,5
Toplam	2.250	100%	2.160	90	2.160	0

Tablo 2’de, ücretsiz olarak müşteriye sunulan film paketinin müstakil satış bedelinin TFRS 15’e uygun olarak ağırlıkları oranında dönemlere dağıtımı gösterilmektedir. Şirket müstakil satış fiyatı aylık 30 TL olan çevrimiçi film paketi hizmetini, müşterinin 3 yıllık internet hizmeti satın alma taahhüdü karşısında ücretsiz olarak müşterisine sağlamayı kabul etmiştir. Verilecek hizmet bedellerinin müstakil satış fiyatları toplamı 2.250 TL’dir ve aylar itibariyle ilk kolonda sunulmuştur. Aylık hizmet bedellerinin toplam içerisindeki oranı ise ikinci kolonda sunulmaktadır. Verilecek hizmetlerin toplam bedeli 2.250 TL olsa dahi, müşterinin toplam olarak yapacağı ödeme 2.160 TL’dir. Yapılacak indirim (90 TL) ayların toplam içerisindeki paylarına göre dağıtılmış hali ise aylık indirim bedeli kolonunda sunulmaktadır. İndirimli paket bedeli kolonu, hesaplanan aylık indirim bedellerinin aylık indirimsiz hizmet bedellerinden düşülmesi ile bulunmuştur. TFRS 15’e uygun olarak aylık hasılat kaydedilecek bedellerin yer aldığı aylık paket fark bedeli kolonu ise, müşteriden tahsil edilecek aylık ödemeler ile indirim bedelinin dağıtıldığı ve o aya isabet eden hasılat bakiyelerinin gösterildiği indirimli paket bedelleri arasındaki farktan oluşmaktadır.

Tablo 3. İlgili dönemlere isabet eden hasılat tutarlarının karşılaştırılması

	01.01. 2018	31.01. 2018	28.02. 2018	31.03. 2018	30.04. 2018	01.01.2021	Toplam hasılat
TFRS 15'e Göre	345	78	78	78	49.5		49.5	2.210
TMS 11-18'e Göre	50	60	60	60	60		60	2.210
VUK'a göre	0	110	60	60	60		60	2.210

* Modemin indirim dağıtılmış müstakil satış fiyatı

** Modem indirimi dağıtılmış aylık internet hizmeti bedeli (52 TL) + ücretsiz film paketi ile ilgili aylık fark bedeli (26 TL)

*** Modem indirimi dağıtılmış aylık internet hizmeti bedeli (52 TL) + ücretsiz film paketi ile ilgili aylık fark bedeli (-2,5 TL)

TFRS'ye göre sözleşmenin imzalanması ile birlikte modem bedeline ait hasılat doğmuştur. Fakat VUK'ta henüz kesilen bir fatura olmadığı için hasılat kaydedilememektedir. Ayrıca eski standartlara göre oluşturulan hasılat bakiyeleri, edim yükümlülüklerinin müstakil satış fiyatlarını ve indirimlerin edim yükümlülüklerine dağıtılması hususlarını dikkate almamaktadır. Sözleşme bitiminde elde edilecek toplam hasılat bütün raporlama formatlarında aynı olsa dahi, dönemler ve hizmet kırılımı bazında kaydedilecek hasılat bakiyeleri farklılaşmaktadır. Bu farklılık mali tablolar ve dipnotlarında (özellikle hasılat ve bölümlere göre raporlama dipnotları) önemli değişikliklere sebebiyet verebilecektir.

TFRS 15'e göre yapılacak ilk aya ait hasılat yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

TFRS 15'e göre sözleşme imzalanması ve yukarıda açıklandığı üzere diğer şartlarında sağlanmasıyla birlikte hasılat zamana yaygın olarak muhasebeleştirilecektir. Sözleşmenin imzalanması ile birlikte indirimin dağıtıldığı modem fiyatı kadar hasılat doğmuştur. Fakat bu hasılat karşılıklı doğan hak henüz alacak olmadığı için, standartta belirtildiği gibi bir sözleşme varlığı hesabına kaydedilecektir.

-----01.01.2018-----	
18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar Hesabı	345
60X Hasılat Hesabı	345

Birinci ayın sonunda ücretsiz film paketinin ve modem indiriminin dağıtıldığı tutarların toplamı kadar hasılat oluşmuştur.

-----31.01.2018-----	
18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar Hesabı	78
60X Hasılat Hesabı	78

Modem ve ilk aylık hizmet bedeli toplamı olan 110 TL'nin faturalanması ile birlikte sözleşme varlığı olarak kaydedilen bu kadarlık tutar alacak haline dönüşmüştür.

-----31.01.2018-----	
120 Alıcılar Hesabı	110
18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar Hesabı	110

Örnek 2

TFRS 15 standardına göre hasılatın zamana yayılı olarak ve edim yükümlülükleri tamamlandıkça muhasebeleştirilmesi TMS 11'den farklılaştığı temel noktalardan biridir. Edim yükümlülüklerinin sözleşmelerde detaylı olarak açıklanması ve fiyatlandırılması da önem arz etmektedir. Çünkü her bir edim yükümlülüğünün farklı kar marjları olması durumunda, dönemler itibariyle kaydedilecek hasılat tutarlarının değişebileceği aşağıda örneklendirilmiştir.

Telsiz A.Ş. Şirketi, Haberleşme A.Ş. şirketiyle 01.01.2018 tarihinde imzaladığı sözleşme kapsamında 250 adet telsiz ve ilgili haberleşme istasyonlarının satışını gerçekleştirecektir. Sözleşme kapsamında ürünlerin 3 yıl içerisinde kullanıma hazır hale getirilmesi planlanmaktadır. Telsiz istasyonlarının kurulumu Haberleşme Şirketinde gerçekleşecektir ve kurulum Telsiz A.Ş. tarafından yapılacaktır. Sözleşme kapsamında belirlenen Entegre lojistik destek hizmeti bedeli ve Eğitim hizmeti ek olarak fiyatlandırılmıştır. 1 adet telsiz istasyonu bedeli 5.000.000 TL, Yazılım kurulum bedeli 500.000 TL, Entegre lojistik destek hizmeti bedeli 750.000 TL, Eğitim hizmeti bedeli 250.000 TL olarak belirtilmiştir. Sözleşmenin toplam bedelleri (250 adet telsiz istasyonu için geçerli) aşağıdaki gibidir;

Tablo 4. Proje fiyat, maliyet ve kar marjı bilgileri

Edim Yükümlülükleri	Fiyat	Maliyet	Kar	Kar Marjı
Ürün Maliyeti	1.250.000.000	1.000.000.000	250.000.000	20%
Ürün Yazılım Kurulumu	125.000.000	81.250.000	43.750.000	35%
Entegre Lojistik Destek Hizmeti	187.500.000	140.625.000	46.875.000	25%
Eğitim Hizmeti	62.500.000	43.750.000	18.750.000	30%
Toplam	1.625.000.000	1.265.625.000	359.375.000	22%

Sözleşmenin yılsonları itibariyle gerçekleşen maliyet detayları ve tamamlanma oranları aşağıdaki gibidir;

Tablo 5. Proje maliyet bilgileri

Edim Yükümlülükleri	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	Toplam Maliyet
Ürün Maliyeti	400.000.000	450.000.000	150.000.000	1.000.000.000
Ürün Yazılım Kurulumu	15.250.000	27.500.000	38.500.000	81.250.000
Entegre Lojistik Destek Hizmeti	30.500.000	55.000.000	55.125.000	140.625.000
Eğitim Hizmeti	13.000.000	12.750.000	18.000.000	43.750.000
Toplam	458.750.000	545.250.000	261.625.000	1.265.625.000
Proje Tamamlanma Oranı	36%	43%	21%	100%

Tablo 5’te 31.12.2018 gerçekleşen maliyet tutarları ve 31.12.2019 ve 31.12.2020 yıllarına ait bütçelenen maliyet tutarları belirtilmiştir. Telsiz ve haberleşme istasyonları tek başlarına kullanılmayacakları için, ürün maliyeti adı altında tek bir edim yükümlülüğü olarak hesaplamalara dahil edilmiştir.

Tablo 6. TMS 11 ve TFRS 15'e Uygun Olarak Hasılat Kaydedilecek Tutarlar

	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
TMS 11 Kapsamında Hasılat Kaydedilecek Tutar	589.012.346	700.074.074	335.913.580
TFRS 15 Kapsamında Hasılat Kaydedilecek Tutar	582.699.634	696.355.311	345.945.055
Ürün Maliyeti	500.000.000	562.500.000	187.500.000
Ürün Yazılım Kurulumu	23.461.538	42.307.692	59.230.769
Entegre Lojistik Destek Hizmeti	40.666.667	73.333.333	73.500.000
Eğitim Hizmeti	18.571.429	18.214.286	25.714.286
TFRS 15 Standardının etkisi	6.312.712	3.718.763	(10.031.475)

Tablo 6'da gerçekleşen ve bütçelenen maliyetlere göre kaydedilecek hasılat tutarı belirtilmiştir. TMS 11 kapsamında hasılat olarak kaydedilecek tutar dönem sonunda gerçekleşen maliyetin projenin toplam bütçelenen maliyeti yani projenin genel kar marjı oranında belirlenmekteydi. Toplam proje maliyeti 1.265.625.000 TL, 31.12.2018 tarihinde 458.750.000 TL gerçekleşen maliyet ile projenin toplam tamamlanma oranı %36'dır. 1.625.000.000 olarak imzalanan sözleşme bedelinin %36 (458.750.000/1.265.625.000) 'sı olan 589.012.346 TL (1.625.000.000*0,36) dönem sonunda hasılat kaydedilmekteydi. TMS 11 kapsamında gelecek yıllar için de aynı hesaplama yapılmıştır. TFRS 15'e göre ise her bir edim yükümlülüğünün tamamlanma oranına karşılık gelen tutarda hasılat kaydedilmesi gerekmektedir. 31.12.2018 tarihinde 458.750.000 TL olarak gerçekleşen maliyet, edim yükümlülüklerine göre detaylandırıldığında 400.000.000 TL ürün maliyeti sözleşmedeki 1.000.000.000 toplam ürün maliyetine oranlanmaktadır ve 1.250.000.000 toplam ürün maliyeti fiyatı oranında 500.000.000 TL (400.000.000/1.000.000.000*1.250.000.000) hasılat kaydedilmektedir. Bu hesaplama 31.12.2018 itibariyle her bir edim yükümlülüğü için ayrı ayrı yapıldığında, hasılat olarak kaydedilmesi gereken toplam tutar olan 582.699.634 TL'ye ulaşılmaktadır. TFRS 15 kapsamında hasılat kaydı her bir edim yükümlülüğünce aynı şekilde hesaplanmaktadır ve dönem sonu toplam hasılat kaydedilecek tutar belirlenmektedir. TMS 11 kapsamında hasılat kaydedilen tutar dönem sonlarında toplam gerçekleşen maliyetin

proje bedelinin toplamına oranında hasılat kaydedilirken, TFRS 15 kapsamında hasılat kaydı her bir edim yükümlülüğünün proje detayındaki bedeli ile oranlanarak hesaplanmaktadır.

TMS 11 ve TFRS 15'in farklılaştığı en önemli detay olan edim yükümlülüğü kavramı, dönemler itibariyle gerçekleşen hasılat tutarını önemli ölçüde değiştirebilmektedir. Edim yükümlülüklerinin sahip oldukları kar marjları aynı olsaydı dönem sonları itibariyle TMS 11 ve TFRS 15 kapsamında oluşacak hasılat tutarlarında farklılık oluşmayacaktı. Ancak edim yükümlülükleri farklı kar marjlarına sahip olduğundan dolayı dönem sonlarında kaydedilen hasılat tutarları farklılık göstermektedir. TFRS 15'in uygulanması ile birlikte, finansal tablolarda henüz teslimi ya da ifası gerçekleşmemiş tutarlar ile ilgili olarak hasılat oluşturulmasının önüne geçilmektedir.

5. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARTININ BIST 50 DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERDEKİ ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının uygulamadaki etkilerini değerlendirmek amacıyla Borsa İstanbul'da işlem gören ve BİST 50 indeksinde bulunan işletmelerin 30.06.2018 sınırlı bağımsız denetim raporları incelenmiştir. BIST 50 indeksinde bulunan işletmelerin %76'sının standart değişikliği etkisini değerlendirdiği gözlemlenmektedir. Değişikliğin etkilerini değerlendiren şirketlerin %61'i, değerlendirmeler sonucunda finansal tablolarına önemlilik düzeyini aşacak bir etkisi bulunmadığı için düzeltme yapmaya ihtiyaç duymamıştır. Standart değişikliğinin etkilerini değerlendiren şirketlerin %39'u ise değerlendirmeler sonucunda finansal tablolarına önemli etkisi olduğu için TFRS 15 kapsamında gerekli farklılıkları muhasebeleştirmiştir. Standart değişikliğinin etkisi işletmelerde hasılatın değişiminde oran olarak %(0,95) - %2,67 aralığında, tutar olarak ise yaklaşık (27) milyon TL ve 54 milyon TL aralığında değişimlere sebep olmuştur. Değişikliğin işletmelerin hasılat bakiyeleri üzerinde iki yönlü etkisi de gözlemlenmektedir. Etkisi sektör bazında da değerlendirildiğinde aynı sektöre ait şirketlerde önemsiz etki olarak değerlendirildiği de, önemli etki olarak muhasebeleştirildiği de gözlemlenmektedir. TFRS 15 etkisinin sektörden sektöre, şirketten şirkete farklılık göstermesinin en büyük sebebi hasılat kayıtlarının sözleşme detayında gerçekleşmesidir. Tam kapsamlı bağımsız denetim prosedürleri yerine sınırlı inceleme çalışmalarının uygulandığı 30.06.2018 sınırlı denetim raporlarında, TFRS 15 standardının getirdiği yeniliklerin henüz değerlendirilmekte olduğu işletmeler olabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla standartın etkilerini daha iyi gözlemleyebilmek için, 31.12.2018 yılsonu raporlarının incelenmesi de faydalı olacaktır.

Tablo 7. TFRS 15'in BIST 50 Şirketleri Tarafından Uygulanma Oranları

Kategori	İşletme Sayısı	BIST 50 içinde oranı	Değişikliği değerlendiren işletmelerde oranı
TFRS 15 etkileri değerlendirilmiştir, önemli bir farklılık oluşmadığı için muhasebeleştirilmemiştir.	23	%46	%61
TFRS 15 etkileri değerlendirilmiştir mali tabloya önemli etkisi olduğu için TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmiştir.	15	%30	%39
TFRS 15 ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır.	12	%24	-

6. SONUÇ

Hasılat; devlet açısından, vergilendirme açısından, ortaklar ve kamuoyu açısından, yatırım açısından ve işletme yöneticileri açısından gidişatı değerlendirebilmek için son derece büyük bir öneme sahiptir. Bunun için en doğru, şeffaf, güvenilir şekliyle mali tablolarda yer alması gerekmektedir.

TFRS 15 standardı ile birlikte eski standartlar 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış olup, 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olmak üzere uygulanmaya başlanmıştır. Yeni standardın 2018 yılındaki raporlama dönemlerine ilişkin ilk uygulanması geçmişe dönük verilerin düzeltilmesi veya tüm etkinin cari dönemden geçirilmesi olarak kararlaştırılabilir. Yeni standardın geçmiş yıllara olan etkilerinin mali tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olmayacağı değerlendirildiği durumlarda tüm etkinin cari dönemden geçirilmesine karar verilir uygulanabilir.

Genel olarak standartların gelir ve giderin, dolayısıyla da hasılatın daha iyi raporlamasını ve küresel olarak finansal tabloların mukayese edilebilirliğini sağlaması beklenmektedir. TFRS 15, işletmelerin hasılat kaydını dönem, tutar ve ürün/hizmet segmenti bazında etkileyecektir. Öyle ki bu etki standardın yayımlanma tarihinden önceki dönemlere de sirayet edebilecek, müşterinin sözleşme üzerindeki etkisi ile doğru orantılı olarak artacaktır. Bu etki nispetinde standardın, uygulama örneğinden anlaşılacağı ve BIST 50 listesinde bulunan şirketlerin incelenmesinde görüleceği gibi bazı şirketlerin hasılat rakamlarını çok ciddi boyutlarda etkileyebileceği değerlendirilmektedir. Standardın getirdiği yeniliklerin, özünün daha iyi kavranması ve uygulanmasının yaygınlaşması ile birlikte mali tablolara olan etkisinin önümüzdeki dönemlerden itibaren artması beklenmektedir.

Hasılat, standardın temel ilkeleri doğrultusunda yukarıda bahsedilen beş aşamalı bir model uygulanarak muhasebeleştirilecektir. Bu model sonucunda, uygulama örneğinde de görülebileceği gibi ilgili

dönemlere isabet eden hasılat tutarlarının ne zaman ve nasıl kaydedileceği önceki hasılat standartlarına ve VUK'a göre farklılık göstermektedir. İşlemler sonucunda kaydedilen toplam hasılat tutarları tüm çerçevelerde aynı olsa dahi, muhasebenin temel ilkelerinden olan tam açıklama ve dönemsellik ilkeleri göz önünde bulundurulduğunda, TFRS 15'e göre kaydedilip raporlanan hasılat rakamlarının gerçeğe en yakın ve doğru sonucu vereceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Özerhan, Y., Marşap, B., & Yanık, S. S. (2015, Haziran). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(2), s. 193-226-<http://web.a.ebscohost.com/abstract?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=1302258X&AN=108659061&h=1-8Fd1MymAuyXUA%2fCRPhakwR2wv3T6E%2b6IVUPRBTBeRuMyCiAw31fT%2bfwwBZGil2qEWSIO-hoF0z%2bNi5zRM9VwkQ%3d%3d&crl=f&resultNs=AdminWebAuth&resultL> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R., TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi 2016, Cilt: 2 Sayı: 2, 2016
- Jale Alkaş / Grant Thornton Türkiye Bağımsız Denetim Hizmetleri Partner , (2017, Şubat) UFRS 15'e Hazırlık , Borsa Gündem, <https://www.google.com.tr/amp/m.borsagundem.com/amp/haber/ufrs-15e-hazirlik/1164903> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- KPMG. (2014). First Impressions: Revenue From Contracts with Customers. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/first-impressions-revenue-IFRS15-apr16.pdf> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Silvia, M. (2014). IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here! <https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Project Summary UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers,s.4 <http://www.UFRS.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/UFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>, (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- TFRS-15. (2015). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Prof. Dr. Selahattin KARABINAR, Hasılat Standardı, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Muhasebe%20Standartları/1.Hafta/BÖLÜM%204%20HASILAT%20STANDARTI.pdf>, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Koç Yalkın, Yüksel, (2010), “Genel Muhasebe”, Nobel Kitabevi, Ankara
- Atamer, İlker, Sözleşme Nedir, Nasıl Hazırlanır?, 2017, <https://www.atamer.av.tr/sozlesme-nedir-nasil-hazirlanir> <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/get-ready-ifrs-15---real-estate-and-construction.pdf> , (Erişim Tarihi:02.11.2018)