

TFRS 15 Asıl/Vekil Konumlandırması Üzerine Vaka İncelemesi: Turkcell ve Gezinomi

TFRS 15 Case Study on Principal/Agent Positioning: Turkcell and Gezinomi

Burak ÖZDOĞAN*
Pınar OKAN GÖKTEN**
Soner GÖKTEN***

Bu çalışma ile Borsa İstanbul'da (BIST) faaliyet gösteren ve iş modeli içerisinde acentelik veya başka bir işletmenin ürün veya hizmetini müşterilerine ulaştırmasında aracılık rolü üstlenerek gelir elde eden işletmelerin TFRS 15'e göre asıl/vekil değerlendirmesinin işletmelerin hasılatın raporlanması üzerindeki etkisini araştırmak amaçlanmıştır. Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi modeli kullanılmıştır. BIST'te faaliyet gösteren Turkcell ve Gezinomi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları arası faaliyet raporlarından elde edilen hasılat kalemi ve ayrıntısı verisi kullanılarak TFRS 15'e göre işletmelerin hasılat kalemini kaydederken kendilerini "asıl/vekil" olarak nasıl konumlandıkları özelinde analiz edilmiştir. Bu çerçevede işletmelerin faaliyet raporlarından elde edilen bilgiler işletmelerin hasılatı kaydederken hangi kalemleri brüt, hangi kalemleri net olarak hasılatı ekledikleri ayrıntısını göstermemektedir. Bu durum işletmelerin finansal açıklamaları çerçevesinde karar alan paydaşların, işletmelerin gerçek finansal performanslarını ölçmesi ve sektörel anlamda karşılaştırma yapmasını zorlaştırarak işletme üzerindeki şüpheleri artırmaktadır.

ANAHTAR KELİMELELER

TFRS 15, Hasılat, Asıl/Vekil, Finansal Raporlama, Finansal Açıklama

ABSTRACT

With this study, it is aimed to investigate the effect of the principal/agent evaluation according to TFRS 15 on the reporting of revenue of the enterprises operating in Borsa Istanbul (BIST) and generating income by acting as an agency or an intermediary in the delivery of the product or service of another enterprise to its customers in the business model. Content analysis model, one of the qualitative research methods, was used in the research. Using the revenue section and detail data obtained from the annual reports of Turkcell and Gezinomi businesses operating in BIST between 2018 and 2022, it has been analyzed specifically how the businesses position themselves in the disclosures part as "principal/agent" while recording the revenue item according to TFRS 15. In this context, the information obtained from the activity reports of the enterprises does not disclose the details of which revenue items are added to the gross and which revenue items are added to the net revenue while recording the revenue. This situation makes it difficult to measure the real financial performance of the enterprises and to make comparisons in terms of sectors, increasing the doubts on the enterprise from the stakeholder perspective who actually relies on the disclosures for their decisions.

KEYWORDS

TFRS 15, Revenue, Principal/Agent, Financial Reporting, Financial Disclosures

Makale Geliş Tarihi / Submission Date	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance
15.06.2023	18.08.2023
Atıf	Özdoğan, B., Okan Gökten, P. ve Gökten, S. (2023). TFRS 15 Asıl/Vekil Konumlandırması Üzerine Vaka İncelemesi: Turkcell ve Gezinomi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 26 (2), 345-356.

* Doç. Dr., Manisa Celal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, burak.ozdogan@cbu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8504-5085

** Doç. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, pinar.okan@hbv.edu.tr, ORCID:0000-0003-2037-0087

*** Doç. Dr., Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sgokten@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4213-1976

GİRİŞ

Faydalı bilgiye erişim, özellikle işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarının, bir işletmenin finansal raporlarından elde etmek istedikleri ana unsur olarak değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme çerçevesinde işletmelerin gerçekleştirdikleri kurumsal finansal açıklamaların yani denetimden geçmiş finansal raporlar ve faaliyet raporlarının kalitesi, sunulan bilginin kalitesi ile de doğru orantılı olacaktır. Günümüzde işletmeler, birden fazla iş kolunda, ülkede veya pazarda oldukça geniş bir oyun alanı içerisinde faaliyetlerini sürdürmekte ve geleneksel sektör ayrımları, sektörlerle özgü gelir ve gider modelleri de giderek iç içe geçerek karmaşıklaşmaktadır. Bu hızlı dönüşüm içerisinde finansal açıklamaların kalitesinin üst seviyede tutulabilmesi adına raporlama standartlarına ve düzenleyici kuruluşlara önemli bir görev düşmektedir. Bu görevin bir gereği olarak da değişen koşullar çerçevesinde finansal raporlama standartlarında değişiklikler yapılmakta ve raporlama kalitesinin artması açısından işletmelerin daha faydalı dipnot açıklamaları yapmaları teşvik edilmektedir. İşletmelerin iş modellerinin giderek daha karmaşık ilişki, ürün ve sözleşme yapıları içermesi sebebiyle hasılatın ve gelirin tahakkuku, ölçümü ve finansal tablolara yansıtılması da giderek daha karmaşık ve girift bir yapıya bürünmüştür (Burnett, vd. 2021).

Netice itibariyle finansal tabloların paydaş gruplarının ihtiyaç duyduğu faydalı bilgiye ulaşma çabasına hizmet edebilmesi adına gelişen iş modellerine rağmen hasılat ve gelirin makul, adil ve faydalı bir biçimde sunulabilmesi adına standartlar önemli bir rol üstlenmektedir. Bu çerçevede yürürlüğe konan TFRS 15 ile hasılat ve müşteri sözleşmelerine dair işletmelerin daha fazla açıklama yapması istenmektedir. Ancak her ne kadar düzenleyici otoriteler standartlar eliyle finansal açıklama kalitesini artırmaya yönelik adımlar atsa da günün sonunda bu kalitenin ortaya çıkması, işletmelerin söz konusu standartlara uyum konusunda gösterecekleri gayrete bağlı olmaktadır. Bu çerçeveden her ne kadar TFRS 15 standardı eliyle hasılatla dair bir takım kapsamlı açıklama yapma gereklilikleri ve daha derinlemesine bir hasılat değerlendirmesi ortaya çıkmışsa da bunun finansal raporlara, faaliyet raporlarına ve dipnot açıklamalarına yansımaları önem arz etmektedir. Bu çalışmada da söz konusu çerçeve içerisinde Türkiye’de halka açık ve TFRS 15 değişikliğinden sektör itibariyle yüksek seviyede etkilenmesi beklenen iki şirketin finansal açıklamaları standardın öncesi ve sonrası çerçevesinde değerlendirilerek bulgular ortaya konmuştur.

1. STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE GELİR VE HASILAT KAVRAMLARI

Modern ekonomik ve finansal sistem içerisinde bir işletmenin temel amacının değer maksimizasyonu olduğu perspektifinden yola çıkıldığında şirketin gerçekleştirdiği hasılat ve elde ettiği gelir kuşkusuz o değer en önemli göstergelerdir. Dolayısıyla hasılat ve gelir kavramlarına dair bakış açısı salt muhasebe açısından değil finansal perspektiften, yönetim perspektifinden ve bir bütün itibariyle iş modeli perspektifinden de kritik öneme sahiptir. Hasılat, bir işletmenin ürün ve hizmetlerini müşterilerine ulaştırmakla ne kadar meşgul olduğunu ve özünde ekonomik faaliyetlerin yoğunluğunu yansıtan bir göstergedir (EFRAG, 2007; Wagenhofer, 2014). Bu görüşü destekler biçimde, Graham vd. (2005) tarafından 400’den fazla üst düzey yöneticiyle gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre hasılat ve gelir kalemleri en önemli performans göstergeleri olarak değerlendirilmektedir. Hasılat ve gelir kalemleri şirket performansı üzerine gerçekleştirilecek birçok analizin temel dayanağını oluşturmakta ve dikkate alınmaktadır. Lorenz & Homburg (2018) da hasılatın yatırımcılar tarafından tahminleme çalışmalarında en sık kullanılan analiz unsurlarından biri olduğunu belirtmektedir.

Gelir ve hasılat kavramlarına dönemselsel olarak yüklenen anlam ve verilen önemlerin değiştiği görülmektedir. Bu değişim bir bütün olarak modern şirket ve finans tarihi dikkate alındığında olması gereken ve değişen iş yapış biçimlerini yansıtan önemli bir kas olarak değerlendirilebilir. Ancak diğer taraftan yine dönemselsel olarak özellikle finansal piyasalarda şirket değerlemesi açısından gelir ve hasılat kavramlarına yüklenen farklı anlam ve önem sebebiyle şiddetli krizlerin ortaya çıktığı zamanlara da tanıklık edilmiştir. 1990’ların sonu ve 2000’li yılların başında internet şirketlerinin aşırı şişkin değerleri sebebiyle ortaya çıkan “dot com balonu” krizinin temelinde hasılatın finansal analistlerce gelirden çok daha önemli bir gösterge olarak kabul edilmesi ve bir bakıma gelir kavramının manipüle edilmesinin yattığına dair önemli bir görüş bulunmaktadır (Bowen, Davis & Rajgopal, 2002; Wheale & Amin, 2010; Wagenhofer, 2014).

Öte yandan kavramsal çerçevede de belirtildiği üzere finansal raporlamanın temel amacı karar almada kullanılabilir, faydalı bilginin sunulmasıdır. Kavramların ne anlama geldiğine yönelik teknik tartışmalar sonucunda ortaya çıkan tanımlar günün sonunda bu finansal tablo kalemlerinin finansal değerine de etki etmektedir. Özünde bu kavramlara yönelik tartışmalar yeni olmamakla beraber uluslararası literatürde de sıklıkla özellikle IFRS tarafından gerçekleştirilen tanımlama çalışmalarına yönelik eleştiri ve öneriler üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu’nun 2007 yılında yayımladığı tartışma metnine göre ise hasılat; “bir işletmenin bir müşteri ile yaptığı bir sözleşmeye uygun

olarak faaliyetleri yürütmesinden kaynaklanan brüt ekonomik faydaların girişi” şeklinde tanımlanmıştır (EFRAG, 2007; 2.34). Yürürlükten kaldırılan TMS 18 (IAS 18) Standardında gelir kavramı; “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar.” olarak tanımlanmıştır. Standarda göre bu tanımlama hem hasılat hem de kazanç kavramlarını birlikte içermektedir.

Yine standartta yapılan hasılat tanımlaması ise şu şekildeydi; “Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır.” Ancak TMS 18 içerisinde yapılan bu tanımlamalara uluslararası çalışmalarda ciddi eleştiriler getirilmiştir (Barker, 2010; Nobes, 2012). Tanımlamaya yönelik getirilen eleştirel bir örnekte 100 TL maliyetli bir malın 80 TL’ye satılması durumunda elde edilen 80 TL’nin gelir olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusundaki muğlaklık vurgulanmaktadır. Nobes (2012)’a göre elde edilen 80 TL, TMS 18’deki gelir tanımının bir yorumlamasına göre öz kaynaklarda bir artışa yol açmayacağı aksine azalışa yol açacağı için gelir olarak değerlendirilemeyecektir. Ancak böyle bir değerlendirme de muhasebe uygulamalarıyla uyumlu olmayacaktır. Ya da sadece satış işlemine odaklanılacak ve 80 TL’nin öz kaynaklarda bir artış ortaya çıkardığı değerlendirilecektir (100 TL’nin de gider olarak azalışa yol açtığı gibi). Her iki durumda da tanımlamadan kaynaklı muğlaklık ön plana çıkarılmaktadır.

Kazanç kavramına yönelik olarak 2011 tarihli Kavramsal Çerçeve’de bir tanımlama getirilmişse de daha sonra gelir kavramının kazanç tanımlamasına dair unsurları da kapsadığı değerlendirilerek 2018 tarihli Kavramsal Çerçeve’de kazanç tanımlamasına yer verilmemiştir. Standardın hasılat tanımlamasında kullandığı olağan faaliyet (ordinary activity) kavramı da yine muhasebe çevrelerince uluslararası literatürde eleştiri konusu edilmiştir. Eleştirilerin temelinde ise standardın olağandışı kavramını terk etmesi (TMS 1, md.88) sonucunda hasılat tanımlamasındaki olağan kavramının kullanımının ikilem oluşturması yatmaktadır.

13 yıllık bir çalışmanın sonucu olarak ortaya çıkan ve Türkiye’de de 2017 hesap döneminden itibaren finansal tablolarda uygulanmaya başlanan TFRS 15 (IFRS 15) standardı ile müşteri sözleşmelerinden hasılat konusunu düzenlemiş ve daha önce uygulanan TMS 18’in yürürlüğünü durdurmuştur. Standart eliyle finansal bilgi kullanıcılarının hasılatla dair daha açıklayıcı, yararlı ve zamanlı bilgiye erişmesi amaçlanmıştır. Standart, müşterilerle gerçekleştirilen sözleşmelerin niteliğine dair kapsamlı bir açıklama getirmekte ve hangi türde sözleşmelerin TFRS 15 uyarınca finansal tablolara aktarılacağını izah etmektedir. TFRS 15 Gelir kavramını; “Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca öz kaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi fayda meydana gelen artışlardır.” şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanımlama, kavramsal çerçevede de yapılan gelir tanımlaması ile örtüşmekte ve o tanımlamayı geliştirmektedir. Hasılat kavramına yönelik ise şu tanımlamayı getirmiştir; “İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir” (TFRS 15 Ek A).

Karmaşık iş modellerine dayanan gelir ve hasılat süreçlerinin mümkün olan en doğru/isabetli şekilde finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarıyla paylaşılması süreci, işletme yönetimlerinin hasılat ve gelir kaydı süreçlerinin belirli noktalarında kendi yargılarını ve takdirlerini gerekli kılmaktadır. Bu durum finansal raporlama süreci açısından olumlu olarak da olumsuz olarak da yorumlanabilmektedir (Burnett, vd., 2021). Yeni standarda yönelik çalışmalar başladığında ve ilk taslaklar ortaya çıktığında uluslararası literatürde hasılat kavramına yönelik ciddi bir inovasyon olarak değerlendirmeler yapılmıştır (Marton & Wagenhofer, 2010; Yeaton, 2015). Bu çıkarımın temelinde, hasılatın kaydına dair kuralların muhasebe sistemindeki bilgi içeriğine olan yoğun etkisi yatmaktadır (Marton & Wagenhofer, 2010). Diğer yandan standartla birlikte getirilen hasılatın raporlanmasına yönelik uygulamaların yönetsel çerçeveden kazançların manipüle edilebileceği iddialarının da güçlenmesine yol açmıştır (Rutledge, Karim & Kim, 2016; Svensson & Hagos, 2021). TFRS 15 standardıyla birlikte hasılatın tahakkukuna dair ciddi bir paradigma değişimi gerçekleşmiştir. Bu değişimin etkilerini sadece hasılatın daha adil raporlanması perspektifinden değil “kar yönetimi” gibi amaçlar çerçevesinde yönetimin oyun alanının kısıtlanması perspektifinden de görmek mümkündür (Tutino, et. al., 2019; Napier & Stadler, 2020).

Hasılatın tahakkukuna dair muhasebe teorisinde iki ana yaklaşım bulunmaktadır; gelir-gider ve varlık-kaynak yaklaşımları. Gelir-gider (gelir tablosu) yaklaşımı, hasılatın belirli bir dönem içerisinde giderlerle eşleştirilerek tespit edilmesine dayanır. Gerçekleşen toplam hasılatın bir kazanç dönemi boyunca sözleşmelerden doğan nakit girişlerinin toplamına eşit olduğu varsayımıyla hasılat, bir dönem içerisinde tahakkuk eden nakit girişlerinin bir parçası olarak, giderler ise bu hasılatlar ile ilişkilendirilen nakit çıkışları olarak tanımlanır (Wagenhofer, 2014). Varlık-kaynak (bilanço) yaklaşımı ise, bilanço gününde net varlık değerinin (öz kaynaklar) tespitini önceliklendirir. Bu yaklaşıma göre sözleşmeler, varlık ve yükümlülük ortaya çıkarır ve amaç da bunları bilançoda resmetmektir. Gelir, gider ve karlar bu varlık ve yükümlülüklerin

değerlerindeki değişimlerin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. TMS 11’de benimsenen yaklaşım gelir-gider yaklaşımı iken yürürlükten kaldırılan TMS 18’de varlık-kaynak yaklaşımına daha yakın bir yön sergilenmişti. Öte yandan TFRS 15’te ise tamamen varlık-kaynak yaklaşımının benimsendiği anlaşılmaktadır (Wagenhofer, 2014).

2. TFRS 15 (IFRS 15) STANDARTININ ETKİLERİNE LİTERATÜR PERSPEKTİFİNDEN BAKIŞ

Önceki başlıkta standartlar çerçevesinden tanımlamaları yapılan ve tanımlamalardaki dönüşümü ele alınan gelir ve hasılat kavramları, uluslararası literatürde gerek birbirleriyle olan ilişkileri gerekse standartlar eliyle şirketlerin finansal raporlarına yönelik etkileri yoğun biçimde tartışılmıştır.

Wagenhofer (2014) çalışmasında hasılat ve kar veya zararın tahakkuku ve ölçümünün şirketlerin finansal performansına nasıl etkileri olduğunu araştırmıştır. Yazar, hasılatla dair tutarlı bir standart geliştirme çabalarını her işletmenin kazanç döngüsünün farklı olduğu ve dolayısıyla faydalı bilginin de işletmeden işletmeye farklılaştığı gerekçesiyle eleştirmiştir. Bu perspektiften IFRS 15 standardındaki daha geniş kapsamlı tanımlama ve tahakkuk prensibini desteklemiştir. Öte yandan yeni standardın yeni birtakım riskleri de beraberinde getireceğini savunan çalışmalar da bulunmaktadır. Bu bakış açısından Hagos & Svensson tarafından İsveç’te IFRS 15’in etkileri üzerine gerçekleştirilen bir çalışmada yanıtlayıcılar karmaşık iş modeline sahip şirketlerde IFRS 15’in hasılat manipülasyonu açısından yüksek risk içerdiğini ifade etmiştir.

Yeni standarda uyum konusunda bölgesel ve sektörel çalışmalar ön plana çıkmaktadır. Tablesi (2018), Dubai’de yer alan halka açık gayrimenkul şirketlerinin 2015 yılındaki finansal tablolarından yararlanarak IFRS 15’i erken uygulayan şirketlere dair etkileri araştırma konusu yapmıştır. Yazar, standardı erken uygulayan 3 gayrimenkul şirketinin gelir ve öz kaynak kalemlerinde diğer şirketlere nazaran pozitif anlamlı etki gösterdiğini ortaya koymuştur. Quagli, Roncagliolo & D’alauro (2021), 2.417 adet Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerdeki şirket üzerinde IFRS 15’in etkilerine yönelik gerçekleştirdikleri araştırmada daha karlı ve karmaşık iş modeline sahip şirketlerin IFRS 15 değişikliğine adaptasyonda daha çevik davrandıkları sonucuna ulaşmışlardır. Kabir & Su (2022) ise, IFRS 15’in hasılatın kaydına yönelik Avustralya ve Yeni Zelanda’daki şirketler üzerindeki etkisini irdeledikleri çalışmalarında şirketlerin yaklaşık %37’sinin yeni standardın hasılatın finansal tablolardaki sunumuna önemli etkisi olduğunu ortaya koymuşlardır. Öte yandan standartla birlikte asil/vekil durumuna dair de değişiklikler ortaya çıktığı belirtilmiş ve IFRS 15’in uygulamaya geçmesiyle birlikte daha önce asil olarak hasılat kaydeden ve raporlayan çeşitli şirketlerin IFRS 15 sonrasında vekil olarak hasılatla dair raporlama gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. Bu değişikliklerle birlikte gelirin ve faaliyet giderlerinin ölçümünde de değişim meydana gelmiştir (Kabir & Su, 2022). Napier & Stadler (2020) de 9 AB ülkesinden 48 şirketin finansal raporları çerçevesinde gerçekleştirilen araştırmada telekomünikasyon gibi birkaç sektörün dışında IFRS 15 in muhasebe hesaplarına etkisi ufak seviyelerde kalırken açıklamaya yönelik etkilerinin önemli seviyede olduğu tespit edilmiştir. Telekomünikasyon sektörünü odağına alan bir başka çalışmada ise Boujeblen & Kobbi-Fakhfakh (2020), AB üyesi şirketlerin 2018 yılı finansallarından yola çıkarak şirketlerin IFRS 15 ile tam uyumlu raporlamada eksiklikleri olduğunu ve IFRS 15 kapsamında finansal tablolarda yer alan açıklamaların geliştirilmeye ihtiyaç duyduğunu belirtmişlerdir. Keza bu çalışmayı destekler nitelikte van Duuren & ter Hoeven (2022), Hollanda’da bulunan şirketler üzerinden gerçekleştirdikleri araştırmada hasılatın raporlanmasına yönelik açıklamaların kalitesinde çok hafif bir iyileşme görüldüğü sonucuna ulaşmışlardır.

3. HASILATIN RAPORLANMASINDA ASIL-VEKİL KONUMLANDIRMASI

Gelir ve hasılat kavramları önceki başlıklarda açıklanmış olmakla birlikte kuşkusuz işletmelerin parasal hareketleri çerçevesinde gerçekleşen para girişlerini salt bu iki kalemden sınıflandırmak mümkün değildir. Öyle ki sözgelimi bir işletmenin iş modeli içerisindeki ana unsur olan mal veya hizmet satış sürecinde gerçekleştirilen tahsilat için dahi söz konusu tahsilatı kazanç, hasılat ve gün sonunda da gelir olarak sınıflandırmak mümkün olmayabilir. Günümüzde şirketlerin girift iş modelleri içerisinde parasal hareketlerin takibi ve bu hareketlerin işletme açısından nasıl etkileri olduğuna dair yorumlama yapma imkanı zaman zaman bulanıklaşmaktadır. İşletmenin bir tahsilatı ne zaman “aracı” olarak başka bir kurum ya da kuruluş adına yaptığı ne zaman kendi menfaati ve yararı için yaptığı ayrımının tespit edilmesi, hasılatın da oluşumunu anlayabilmek adına kritik bir noktayı temsil etmektedir.

Bugün birçok farklı sektördeki işletmenin iş modeli içerisinde acentelik veya başka bir işletmenin ürün veya hizmetini müşterilerine ulaştırmasında aracılık rolü üstlenerek gelir elde edilmesi yaygın biçimde yer almaktadır. Örneğin telekomünikasyon şirketleri, aylık konuşma tarifeleriyle birlikte başka işletmelerce sağlanan ürün ya da hizmetleri de müşterilerine sunabilmektedir. Ya da bir turizm şirketi müşterisine bir tatil paketi satışı gerçekleştirdiğinde, paketin içerisinde kontrolü ve sorumluluğu başka işletmelerde olan ulaşım

veya ilave gezi turları gibi ek hizmetler de yer alabilmektedir. Ancak hasılatın doğru biçimde finansal tablolara yansıtılabilmesi ve finansal bilgi kullanıcıları perspektifinden yararları ve doğru bilginin sağlanabilmesi açısından işletmenin söz konusu satış süreçlerinde asıl mı yoksa vekil mi olduğu hususunun tespiti gerekmektedir. Keza TFRS 15 uyarınca hasılatın raporlanmasına dair önemli hususlardan biri de işletmenin hasılat bakımından asıl ya da vekil olarak değerlendirilmesi durumudur. Standardın uygulama rehberinde yer alan değerlendirmeye göre; mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına yönelik taahhütün işletme tarafından verilmesi durumunda asıl, taahhütün başka bir işletmece sağlanması durumunda ise vekil olarak sınıflandırılması söz konusu olacaktır (TFRS 15, B34). Dolayısıyla her müşteri sözleşmesinde işletmenin söz konusu değerlendirmeyi yapması ve buna göre asıl ya da vekil olma durumunu tayin etmesi gerekir. Standart, söz konusu taahhütün niteliğini tespit için şu iki maddenin yerine getirilmesini ifade etmektedir (TFRS 15, B34A);

“Müşteriye sağlanacak belirlenmiş mal veya hizmetleri (örneğin, bunlar başka bir tarafça sağlanacak mal veya hizmetlere ilişkin bir hak olabilir) tanımlar ve

Müşteriye devri gerçekleştirilmeden önce belirlenmiş her bir mal veya hizmeti kontrol edip etmediğini değerlendirir.”

Asıl/vekil değerlendirmesi açısından önemli hususlardan biri de kontroldür. Sözleşmeye konu mal veya hizmetin müşteriye teslimi/devri öncesinde işletmenin bu mal veya hizmetleri kontrol gücü bulunuyorsa bu durumda işletme asıl olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu kontrol gücünün sınırları içerisinde şunlar yer alabilir (TFRS 15, B35A);

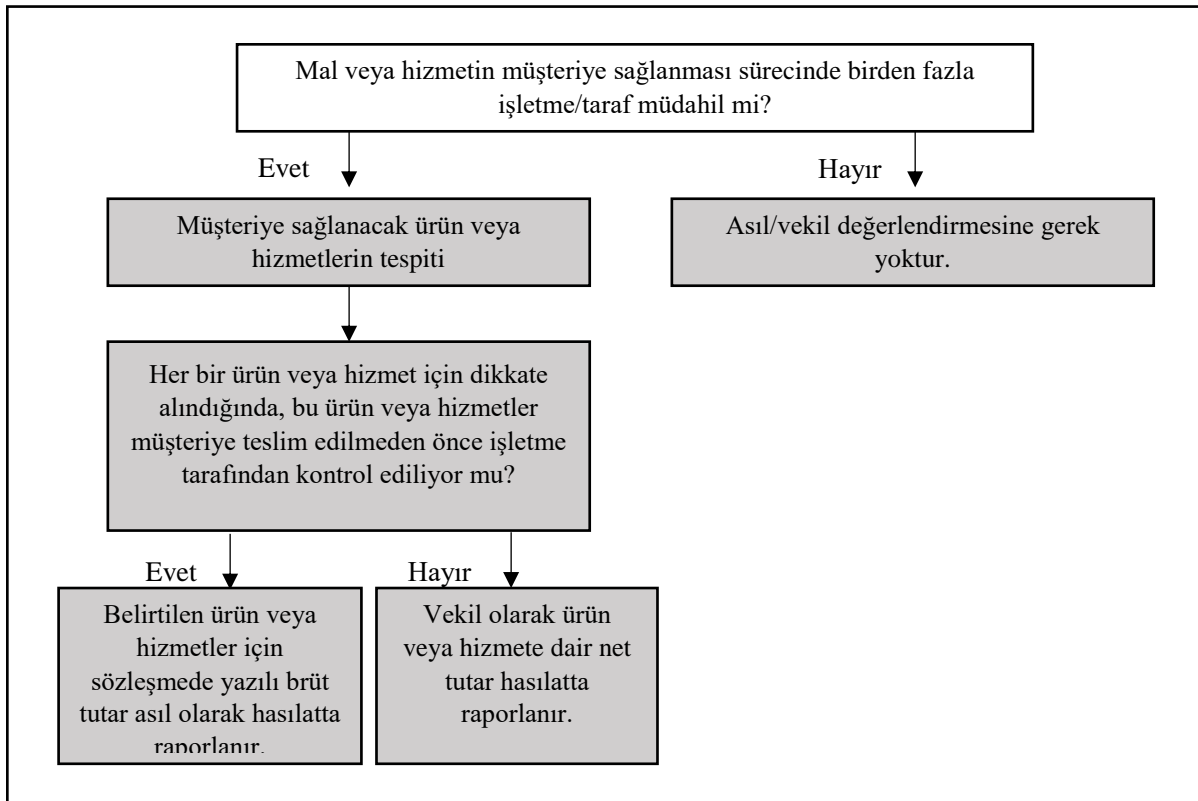
“Müşteriye devredilen mal veya varlığın kontrolü,

Başka bir tarafça yerine getirilecek hizmete ilişkin bir hak,

İşletmenin başka bir tarafça sağlanan mal ve hizmetleri, müşterinin kendisi için sözleşme yaptığı belirlenmiş mal veya hizmetlerle birleştirmesine yönelik önemli bir hizmet sağlaması durumu.”

Asıl/vekil durumunu daha net açıklayabilmek adına aşağıdaki şekilde yer alan değerlendirme adımları izlenebilecektir.

Şekil 1. Hasılatın Raporlanmasında Asıl/Vekil Durumunun Tespiti



Kaynak: <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/scope-of-ifrs-15/>

Yukarıdaki tabloda da açıklandığı üzere asıl/vekil değerlendirmesinde müşteri ile yapılan sözleşmede yer alan ürün veya hizmetlere dair kontrolün tespiti önem arz etmektedir. Özünde asıl/vekil değerlendirmesi dolaylı olarak da olsa yürürlükten kaldırılan TMS 18’de de yer almaktaydı. İki standart, asıl/vekil durumuna

dair tanımlamalar çerçevesinden karşılaştırıldığında her iki standartta da asıl durumundaki işletme sözleşmede yer alan tutarı hasılat olarak finansal raporlarına aktarabiliyorken asıl olarak değerlendirilmeye ilişkin iki standart birbirinden farklı kriterlere yer vermiştir. Yukarıda da açıklandığı üzere TFRS 15 işletmeyi eğer söz konusu mal veya hizmetleri müşteriye teslim öncesinde kontrol ediyorsa asıl olarak tanımlarken yürürlükten kalkan TMS 18’de asıl olma durumu üstlenilen risk ve getiri ile ilişkilendirilmekte ve mal veya hizmetin satışıyla ilgili önemli risk ve getirilere maruz kalan işletme asıl olarak tanımlanmaktadır (TMS 18). Öte yandan TMS 18’de vekil olma durumuna ilişkin dolaylı da olsa yakınsayan tek tanımlama “acente” kavramı üzerinden gerçekleştirilmişti ve bir işletmenin acente olarak elde ettiği brüt ekonomik yararların hasılat olarak kaydedilemeyeceği vurgusu yapılmıştı (TMS 18, m.8). Ancak yürürlükten kaldırılan standarttaki bu acente vurgusu hasılatın raporlamasına dair çelişkili durumları ortaya çıkarma ihtimali barındırmaktaydı.

Hasılatın raporlanmasında asıl/vekil durumunun değerlendirmesini işletmenin faaliyet gösterdiği sektör gibi kapsamlı birtakım hususlar üzerinden yapmak hatalı olabilecektir. Bir örnekle açıklamak gerekirse, sektördeki iş yapış biçimleri açısından turizm acenteleri, vekil olarak değerlendirilme ihtimali çok yüksek işletmelerdir. Bir uçak bileti satış işlemini dikkate aldığımız zaman hizmeti yani uçuşu sağlamakla yükümlü taraf havayolu şirkettir. Acente, müşteriye bilet satış hizmeti sunmaktadır. Bu noktada acentenin müşteriden uçak bilet bedeli olarak tahsil ettiği tutarı asıl olarak mı yoksa vekil olarak mı hasılatı kaydetmesi gerektiği hususunda kontrol kavramı dikkate alınmalıdır. Eğer acente, müşterisine sattığı uçak biletlerini havayolu şirketinden topluca satın alıp daha sonra satışını gerçekleştiriyorsa bu durumda kendisini asıl olarak değerlendirebilecek ve brüt satış tutarını hasılatı raporlayabilecektir. Eğer acente, havayolu şirketinin biletlerini önceden satın almadan (dolayısıyla kontrol gücüne sahip olmaksızın) müşteriye satıyorsa bu durumda vekil olarak değerlendirilebilecek ve bilet satış tutarı içerisinde sadece kendi aracılık kazancını hasılatı raporlayacaktır.

Standarttaki kriterlerin önemli ölçüde değişimi, beraberinde daha önce asıl olarak hasılatı raporlaması yapan bazı işletmelerin yeni standart sonrasında vekil olarak hasılatı finansal tablolarına almasını gerekli hale getirmiş ve dolayısıyla finansal tablolarda önemli etkiler ortaya çıkarmıştır (Kabir & Su, 2022). Hasılatın raporlanması açısından asıl/vekil ayrımı kritik bir rol üstlenmektedir. Standartta göre gerçekleştirilen müşteri sözleşmesindeki mal veya hizmete dair yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde işletmenin asıl olduğu tespit edilirse, bu durumda işletme, edim yükümlülüklerine de bağlı olarak söz konusu mal veya hizmetlerin devriyle birlikte sözleşmedeki bedele hasılat olarak kendi finansal tablolarında yer verebilecektir. Öte yandan işletmenin ilgili sözleşme uyarınca vekil olduğu kanaatine varılırsa bu durumda yine edim yükümlülükleri de dikkate alınarak sadece ilgili aracılık hizmeti karşılığında hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarını finansal tablolarına hasılat olarak alabilecektir.

Bir işletmenin ilgili müşteri sözleşmesi uyarınca hasılat kaydını standarda uygun yapabilmesi adına asıl/vekil durumunu doğru tespit etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda standartta da yer alan yönlendirmeler çerçevesinde işletmelerin finansal raporlarında hasılatı dair yaptıkları açıklamalar finansal bilgi kullanıcıları açısından alınacak birçok kararda önem arz etmektedir. Bu bakımdan işletmelerin, standardın öngördüğü çerçeve ve detayda söz konusu satış sözleşmelerine dair açıklama yapması beklenir (TFRS 15, m.110). Birleşik Krallık’ta muhasebe ve denetime dair düzenleyici kuruluş olan Finansal Raporlama Konseyi (FRC)’nin 2019 yılında IFRS 15 için yayımladığı raporda yeni standardın uygulamadaki ilk yılı ve şirketlerin IFRS 15 uyarınca hasılatın sunumuna dair yaptığı açıklamaları incelemiştir (FRC, 2019). Raporda bir şirketin asıl/vekil değerlendirmesinin dikkatle yapıldığına dair gerçekleştirdiği açıklaması eleştirilmiş ve söz konusu değerlendirmenin sonuçlarının da paylaşılması gerektiği vurgulanmıştır. Yine rapor içerisinde Next Fifteen Communications Group adlı şirketin hasılatı dair yaptığı açıklamaya yer verilmiş ve bu şirketin hangi sözleşmelerde kendisini asıl olarak değerlendirerek brüt satış tutarını hasılatı raporladığı hangi sözleşmelerde vekil olarak değerlendirerek net tutarı hasılatı raporladığını açıklaması, IFRS 15 kapsamında doğru sunum olarak yorumlanmıştır (FRC, 2019).

FRC’nin de üzerinde durduğu ve önem atfettiği bu husus kuşkusuz finansal bilgi kullanıcıları açısından da karar sürecine ciddi ölçüde etki edebilecek seviyededir. Özellikle işletmenin iş modeli içerisinde tercih edilen gelir modelinde vekil statüsü ağırlıklı ise bu durumda hasılatın yapısında önemli farklılıklar ortaya çıkacaktır. Bu durumun finansal raporlarda açıkça belirtilmemesi, netice itibarıyla işletme paydaşlarının hatalı karar almasına yol açabilecektir. Asıl/vekil değerlendirmesinin işletmenin hasılatına etkisini konu alan İsveç’te gerçekleştirilen bir çalışmanın sonucuna göre IAS 18 kapsamında asıl olarak değerlendirilen fakat IFRS 15 sonrasında vekil olarak raporlama yapan şirketlerin net satış hasılatı ortalama yaklaşık yüzde 27 seviyesinde azalış göstermiştir (Milic, & Pettersson, 2019).

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Amacı ve Modeli

Bu araştırmanın amacı; Borsa İstanbul'da literatürde de farklı ülkelerde araştırmalara konu edilen telekomünikasyon ve turizm sektöründen seçilen örnek işletmeler üzerinden finansal tablolarda TFRS 15 uyarınca yapılan asıl/vekil konumlandırmasının ve diğer açıklamaların mevcut durumunu ortaya koymaktır. Bu amaç perspektifinde, Borsa İstanbul'da hisseleri işlem gören Turkcell ve Gezinomi şirketlerinin TFRS 15'in yürürlüğe girdiği tarih olan 01.01.2018 ile son finansal raporların kamuoyu ile paylaşıldığı 2018-2022 yılları arası yıllık finansal tablolarından elde edilen hasılat kalemi verisi ile hasılat kalemine ilişkin dipnotlar kullanılarak, bu işletmelerin hasılat kalemini finansal tablolara aktarırken TFRS 15 hükümlerine ne derece uyum sağladıkları, dipnotlarda bu uyumu ne derece açıkladıkları ve hasılat kaleminin raporlanmasında asıl/vekil ayrımını nasıl belirledikleri ve bu çerçevede finansal tablolarını oluşturdukları tartışılmıştır. Çalışma kapsamında bu yılların seçilmesinin temel sebebi TFRS 15'in 01.01.2018 yılında uygulamaya girmesinden kaynaklıdır. Araştırmada şirketlere ait kullanılan finansal tablolar ve dipnotlar Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) internet sitesinden ve şirketlerin internet sitelerinden elde edilmiştir. Borsa İstanbul'da çalışmanın ana tartışma konusu olan hasılat kaleminin belirlenmesinde asıl/vekil ayrımı çerçevesinde değerlendirilebilecek, iş modeli içerisinde acentelik veya başka bir işletmenin ürün veya hizmetini müşterilerine ulaştırmasında aracılık rolü üstlenerek gelir elde eden bu tür işletmelerin sayıca azlığı ve bu işletmelerin faaliyet raporlarında ortaya konulan dipnotlardaki bilgilerinin yetersizliği çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

5. ARAŞTIRMA BULGULARI

Turkcell ve Gezinomi işletmelerinin 2018 – 2022 yıl sonu faaliyet raporlarında yer alan hasılat kalemi ve hasılat kalemine ilişkin dipnotlar incelenmiş, bu işletmelerde hasılatın belirlenmesine yönelik olarak ortaya koyulan asıl/vekil ilişkisi IFRS 15 çerçevesinde tablolar vasıtasıyla değerlendirilerek şirket bazında aşağıdaki kısımlarda tartışılmıştır.

5.1. Turkcell Şirketinde Hasılatla İlişkin Asıl/Vekil Değerlendirmesine Yönelik Dipnot Bilgilerinin Değerlendirmesi

Turkcell, Türkiye'de telekomünikasyon sektöründe 1994 yılından beri iletişim ve teknoloji hizmetleri alanında faaliyetlerini sürdürürken grup şirketleri ile de 4 ülkede faaliyetlerini yürütmektedir. Şirket ayrıca 2000 yılından bu tarafa New York Menkul Kıymetler Borsası ve Borsa İstanbul'da aynı anda işlem gören tek Türk şirkettir. Şirket iletişim ve teknoloji şirketi olarak; teknolojik yenilikleri, ürünleri ve hizmetleri paydaşları için sunarken ayrıca 2020 yılının sonunda Türkiye'nin ilk elektronik pazar yeri platformu olan ve telefondan süpürgeye, televizyondan bilgisayara, beyaz eşyadan anne bebek ürünlerine kadar binlerce ürünün yer aldığı Turkcell Pasaj'ı tanıtmıştır.

Turkcell Pasaj ile şirket, dijital satışlar kapsamında www.turkcell.com.tr altında elektronik ürünler kategorisinde farklı tedarikçilerden ürün alıp satabileceği pazar yeri platformu ile online alışveriş sektöründe de yerini almıştır. Dolayısıyla çalışma çerçevesinde şirketin hasılat rakamları dikkate alındığında ve yorumlandığında 2021-2022 finansal tabloları ve bu doğrultuda hasılat rakamları ile ilgili açıklanan dipnotlarının değerlendirilmesi önceki yıllara göre daha farklı olacaktır.

Tablo 1. 2018 – 2022 Yılları arası Turkcell Hasılat Kalemi ve Ayrıntısı

Hasılat Kalemleri	2018	2019	2020	2021	2022
Telekomünikasyon gelirleri	17.977.697	20.878.303	23.917.505	29.204.447	44.320.496
Cihaz gelirleri	1.438.845	2.246.040	3.316.984	4.160.713	5.845.104
Finansal operasyon gelirleri	941.918	1.140.873	830.987	1.013.896	1.708.508
Çağrı merkezi gelirleri	203.172	312.443	431.971	569.568	797.377
Şans oyunları komisyon gel.	200.315	132.300	-	-	-
Şans oyunları gelirleri	268.470	-	-	-	-
Diğer satış gelirler	262.058	427.176	606.291	971.918	1.207.002
Toplam	21.292.475	25.137.135	29.103.738	35.920.542	53.878.487

Şirketin 2018 – 2022 yıllarına ait hasılatın kaydedilmesi başlığı altında açıklanan dipnotlar incelendiğinde, şirketin genel olarak telekomünikasyon hizmetleri sunduğunu dolayısıyla şirketin hasılatı oluşturan bileşenleri şu şekildedir;

- Telekomünikasyon gelirleri,
- Faturalı ve ön ödemeli hatlardan elde edilen konuşma, data ve kısa mesaj servisinin de dahil olduğu katma değerli GSM hizmetlerinden elde edilen gelirler,
- Cihaz gelirleri,
- Çağrı merkezi gelirleri,
- Şans oyunları komisyon gelirleri,
- Finansal operasyon gelirleri ve diğer satış gelirleridir.

Şirket, mal veya hizmet satışını kendi adına yaptığında, hasılatını ve operasyonel giderlerini brüt olarak raporlamaktadır. Mal ve hizmet satışına aracılık edildiği durumlarda ise hasılatını kazandığı kâr marjını gösterecek şekilde net olarak raporlamaktadır. Turkcell'in 2018 – 2022 yılları arasındaki faaliyet raporları değerlendirildiğinde, şirketin hasılat rakamını belirlerken asıl/vekil kararının grup yönetimi tarafından TFRS 15-B37 hükümleri dikkate alınarak verildiği anlaşılmaktadır. Fakat bu kalemlerin neler olduğu, hangi durumlarda vekil hangi durumlarda asıl olarak kendilerini tanımladıkları faaliyet raporlarında açık olarak ifade edilmemiştir. Şirket sadece “Evrensel Hizmet Kanunu Kapsamında GSM Hizmeti Veren Mevcut Altyapıya Mobil Genişbant İnternet Hizmeti İlave Edilmesi ve Mevcut Şebeke ile Birlikte İşletilmesi Hizmeti Alımına İlişkin Sözleşme’ye” ilişkin satışları kendi adına yaptığını bu çerçevede ortaya çıkan; hasılat ve operasyonel giderleri finansal tablolarda brüt olarak raporladığını faaliyet raporlarına yazmıştır.

Şirket, Turkcell Pasaj üzerinden yapılan satışlar için ise faaliyet raporunda herhangi bir bilgi vermemiştir. Turkcell Pasaj platformu üzerinden hem Turkcell’e hem de diğer tedarikçilere ait elektronik ürünler satılabilmektedir. Fakat bu çerçevede elde edilen hasılatla ilgili olarak asıl/vekil konusuna açıklık getirilmemiştir. Hasılatla ilişkin kalemleri sıralarken Pasaj uygulaması ile ilgili bir gelir kalemi faaliyet raporuna eklenmemiştir. Telekomünikasyon gelirlerini işletme başka servis ürünleri ile sunmaktadır ve esas faaliyet konusunu oluşturması açısından hasılat kalemini kaydederken TFRS 15’e göre “asıl” olarak kendisini konumlandığı faaliyet raporlarında açık olarak yazılmasına da anlaşılmaktadır.

İşletme bir diğer gelir kalemi olan cihaz gelirlerini ve çağrı merkezi gelirlerini de incelenen yıllara ait faaliyet raporlarında Şirketin ana yüklenici olduğu durumda da TFRS 15’e göre “Asıl” olarak kendisini konumlandığı faaliyet raporlarında açık olarak yazılmasına da kaydedilirken dikkate aldığı kurallar göz önüne alındığında anlaşılmaktadır.

Şans oyunları komisyon gelirleri çerçevesinde, Türkiye’de faaliyet gösteren Inteltek’in spor müsabakalarına dayalı sabit ihtimalli şans oyunlarının başbayiliği ve müşterek şans oyunları merkezi sisteminin işletilmesi karşılığında elde edilen komisyon gelirlerini hasılat olarak kaydederken TFRS 15’e göre “Vekil” olarak kendisini konumlandığı faaliyet raporlarında açık olarak yazılmasına da kaydedilirken dikkate aldığı kurallar göz önüne alındığında anlaşılmaktadır.

5.2. Gezinomi Şirketinde Hasılatla İlişkin Asıl/Vekil Değerlendirmesine Yönelik Dipnot Bilgilerinin Değerlendirmesi

2015 yılında Alın Turizm Ticaret A.Ş. unvanıyla kurulan şirket, 2016 yılında Gezinomi unvanını almıştır. Şirket’in faaliyet konusu hava yolu, deniz yolu, kara yolu, demir yolu ulaşımı için bilet rezervasyon işlemleri ve bilet satışı, seyahat, tur, ulaşım ve konaklama hizmetlerinin organize edilmesi bu hizmetlerin pazarlanması, toptan veya perakende satışından oluşmaktadır. Şirket 2022 yılında borsaya kote olmuş ve Borsa İstanbul’da hisseleri işlem görmeye başlamıştır. Şirketin bu araştırma çerçevesinde incelenen faaliyet raporlarında, hasılat kalemi ayrıntısı aşağıdaki gibi sunulmuştur.

Tablo 2. 2018- 2022 Yılları arası Gezinomi Hasılat Kalemi

Brüt Satışların Niteliklerine Göre Dağılımı (TL)	2018	2019	2020	2021	2022
Konaklama Gelirleri	70.624.803	63.492.828	54.856.587	135.597.652	-
Uçak Gelirleri	12.596.595	23.446.167	13.037.113	19.899.638	-
Tur Gelirleri	12.822.931	9.267.654	4.451.522	10.770.429	-

Diğer Gelirler	2.273.022	25.342.137	8.862.967	6.439.729	-
Toplam	98.317.351	121.548.786	81.208.189	172.707.448	-
Net Hasılat	100.794.681	118.900.639	72.222.698	169.382.442	516.586.057

Gezinomi şirketinin 2022 yılına ait faaliyet raporu 13.03.2022 yılında yayımlanmasına karşın KAP'a bildirilen raporda hasılat kalemine ilişkin ayrıntı verilmediği için 2022 yılının ait "Brüt Satışların Niteliklerine Göre Dağılımı"na çalışmada yer verilememiştir. Şirketin önceki raporları incelendiğinde bu detayın Yönetim Kurulu Faaliyet Raporu başlığı altında verildiği görülmektedir. Fakat son yılda böyle bir rapora ulaşılammıştır. Dolayısıyla şirketin 2022 yılına ilişkin hasılat kalemini belirlerken asıl/vekil ilişkisine yönelik yorum yapılamamıştır.

Şirket ile ilgili olarak 2018-2022 yıllarına ait hasılatın kaydedilmesi başlığı altında açıklanan dipnotlar incelendiğinde şirketin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının asıl/vekil durumuna ilişkin başlığı çerçevesinde değerlendirilecek faaliyetler yürüttüğü görülmektedir. Dolayısıyla bu bağlamda incelendiğinde şirketin hangi faaliyet konusunda asıl, yürüttüğü hangi faaliyet konusunda vekil olarak kendini konumlandığı hasılat kalemini kaydederken ayrıntılı olarak faaliyet raporunda belirtmesi beklenmektedir. Fakat bu araştırmada baz alınan yıllara ait faaliyet raporları incelendiğinde standartın öngördüğü açıklamalara rastlanmamıştır. Şirket, sadece faaliyet raporunda önemli muhasebe politikaları başlığı altında hasılat kalemini kaydederken yine Turkcell'de olduğu gibi TFRS 15-B37 hükümleri dikkate alınarak kayıtlarını yaptığını belirtmekte ancak detay bilgi finansal açıklamalarda verilmemektedir. Tablo 2'deki "Brüt Satışların Niteliklerine göre Dağılımı" incelendiğinde şirketin hasılatla ilişkin gelir çeşitlerini brüt olarak gösterdiği dolayısıyla bu faaliyet konularında kendini "asıl" olarak nitelendirdiği sonucuna ulaşabilecektir. Dolayısıyla şirketin aracılık faaliyetlerinde IFRS 15 standardına göre "vekil" sıfatını hiç almadığı yine benzer bir çıkarımla yapılabilecektir.

İşletmenin hasılatının kırılımına ve detaylarına yönelik denetimden geçmiş finansal tabloların ilgili dipnotlarında yeterli açıklama bulunmama ile birlikte şirketin halka arz sürecinde yayımlanan izahnamesinde şu cümle yer almaktadır (Gezinomi İzahname, 2022); "*Gezinomi, geleneksel olarak turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ürünlerini komisyon karşılığı satarken, bu kapsamda Şirketin faaliyet gösterdiği sektör olarak turizm ve otelcilik sektörü incelenmiştir.*". Şirketin hasılatına ilişkin asıl/vekil değerlendirmesinin yatırımcı tarafından yapılabilmesi ve hasılatın finansal tablolara ne şekilde alındığının anlaşılabilmesi açısından sunulan yegane bilgi, izahnamede yer alan bu paragraftır.

Öte yandan şirketin faaliyetlerden ortaya çıkan hasılatın kaydına ilişkin asıl/vekil konumlandırması yapmadığı yahut muğlak bıraktığı hasılat kalemi toplamı ile ilgili olarak yatırımcılarda şüpheye neden olabilecektir. Bu durum finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu açısından da büyük sorun teşkil etme potansiyeline sahip kilit bir muhasebe konusu olarak dikkat çekmektedir. Çünkü şirket "asıl" olarak tanımladığı faaliyetlerin bedellerini brüt tutarı kadar hasılatı finansal tablolara kaydedebilmektedir. Diğer bir taraftan "vekil" olarak tanımladığı faaliyetlerden hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarı kadar hasılatı finansal tablolara alabilmektedir. Dolayısıyla anlaşılacağı üzere şirketin asıl/vekil durumuna ilişkin yapmadığı veya muğlak bıraktığı hasılat kalemi toplamı ile ilgili olarak yatırımcılarda şüpheye neden olabilecektir. Bu durum finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu açısından da büyük sorun teşkil etme potansiyeline sahip kilit bir muhasebe konusu olarak dikkat çekmektedir.

SONUÇ

İşletme faaliyetlerinde elde edilen gelirin ne şekilde ve ne zaman ne miktarlarda kayıtlara alınacağı finansal performansın ölçülmesi ve sektörel bazda karşılaştırma olanağı verdiği için yatırımcılar ve işletme yöneticileri açısından son derece önemli bir göstergedir. Bu nedenle IFRS 15 ile hasılatın muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara aktarılması kapsamında yeknesak bir yaklaşım belirlenerek bu konudaki kafa karışıklığına son verme amaçlanmıştır. Şirket hasılat kalemlerinin toplamının doğru bir şekilde kayıtlara alınabilmesi ve bu anlamda paydaş bakış açısıyla güvenilir olabilmesi standartın öngördüğü kurallara riayet etmek ile mümkün olacaktır. Bu sebepten dolayı da hasılatın muhasebeleştirilmesi, sistemlerin karmaşıklığı göz önüne alındığında bağımsız denetim firmalarınca ve bağımsız denetçiler tarafından da kilit denetim konuları çevresinde faaliyet raporlarında değerlendirilmektedir.

IFRS 15 standartı şirketin kendini Asıl olarak tanımladığı faaliyetlerin bedellerini brüt olarak hasılat kalemi olarak finansal tablolara kaydedebileceğini, diğer bir taraftan vekil olarak tanımladığı faaliyetlerden hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarı kadar hasılatı finansal tablolara alabileceğini belirtmektedir. Bu durum anlaşılacağı üzere suistimale müsait olması açısından önemlidir. Çünkü işletmeler hasılat rakamlarını daha yüksek göstermek isteğiyle standartın tanımladığı şekliyle aslında vekil olarak faaliyette

bulduğu iş kollarından elde ettiği geliri tamamını “asıl” olarak faaliyette bulunuyormuş gibi hasılat kalemi altında brüt tutarlarıyla finansal tablolara aktararak aslında olmayan bir gelirin sahibi gibi görünmektedirler. Bu da işletme performanslarının değerlendirilmesi açısından paydaşlara yanıltıcı bilgilerin sunulması ihtimali ortaya çıkarabilmektedir.

Sonuç olarak değerlendirildiğinde, işletmelerin TFRS 15 kapsamında hasılatla yönelik yaptığı açıklamaların yetersizliği standartta belirtilen kurallar dikkate alındığında dikkat çekmektedir. Finansal performansın asli göstergelerinden olan hasılat kalemine ilişkin bu denli eksik açıklama yapılması işletmelerin finansal tablolarda standartları tam olarak uygulamama şüphesini de ortaya çıkaracaktır. Türkiye’de halka açık işletmelerden, TFRS 15 geçişinden en fazla etkilenmesi beklenen sektörlerden seçilen iki şirketin finansal tablolarına ve dipnot açıklamalarına yönelik bulgular, işletmenin dış paydaşlarının karar almalarını kolaylaştıracak doğru ve eksiksiz bilginin sunulmasına yönelik önemli eksiklikler olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum Türkiye’ye özgü bir problem olmayıp dünya çapında halka açık işletmelerin TFRS 15 (IFRS 15) kapsamında yaptıkları açıklamalardaki eksiklikler bulunmaktadır. KPMG tarafından 69 şirketin finansal tabloları incelenerek yapılan araştırmada, şirketlerin IFRS 15 kapsamında hasılatla yönelik yaptığı açıklamalarının yetersizliğine vurgu yapılmaktadır (KPMG 2019). Mevcut açıklama koşullarının iyileştirilmesi açısından atılabilecek adımlardan biri, bağımsız denetim mekanizmasının işletmenin finansal tablolarına yönelik çalışmalarında dipnotlarda yer alan açıklamalara daha fazla odaklanmasını ve işletmeleri bu açıklamaları daha detaylı ve bilgilendirici bir formatta yapması için yönlendirmesi olabilecektir. Yine Kamu Gözetim Kurumu eliyle işletmelerin dipnot açıklamalarında standartları uygulama biçimlerine yönelik “jenerik” açıklamalar yerine faydalı bilgi sunumuna teşvik edilmeleri sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Barker, R. (2010) On the definitions of income, expenses and profit in IFRS, *Accounting in Europe*, 7(2), pp. 147–158.
- Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, ahead-of-print(ahead-of-print). doi:10.1108/jfra-10-2019-0137
- Bowen, R. M., Davis, A. K., & Rajgopal, S. (2002). Determinants of revenue-reporting practices for Internet firms. *Contemporary Accounting Research*, 19, 523– 562.
- Burnett, B. M., Martin, G. W., & Reppenhausen, D. A. (2021). Managerial discretion in revenue recognition amidst financial restatements and implications for GAAP compliance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 48(5-6), 869-894.
- EFRAG (2007). <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDP%20-%20Revenue%20Recognition%20%E2%80%94%20A%20European%20Contribution.pdf>
- Financial Reporting Council. (2019). IFRS 15 thematic review: Review of disclosures in the first year of application. <https://www.frc.org.uk/getattachment/498aa4b3-85b2-4d4c-8f5a-3d0d28db9237/IFRS-15-thematic-PDF.pdf>
- Gezinomi İzahname. (2022). https://www.gezinomi.com/Content/pdf/investorrelationsdocs/gezinomi_izahname.pdf (Erişim Tarihi : 05.02.2023)
- Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of accounting and economics*, 40(1-3), 3-73. <https://www.gezinomi.com/yatirimci-iliskileri> (Erişim Tarihi : 04.02.2023)
- <https://www.turkcell.com.tr/tr/hakkimizda/yatirimci-iliskileri/faaliyet-raporu> (Erişim Tarihi : 05.02.2023)
- Kabir, H., & Su, L. (2022). How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 49, 100507.
- Kabir, H., & Su, L. (2022). How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 49, 100507.
- KPMG (2019), <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/nl/pdf/2019/advisory/ifrs-15-16-disclosing-the-change.pdf>
- Lorenz, T., & Homburg, C. (2018). Determinants of analysts' revenue forecast accuracy. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 51(2), 389-431.
- Marton, J., & Wagenhofer, A. (2010). Comment on the IASB discussion paper 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'. *Accounting in Europe*, 7(1), 3-13.
- Milic, K., & Pettersson, R. (2019). IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder: En undersökning om hur företagens affärsmodeller påverkar intäktsredovisningen under IFRS 15.
- Napier, C. J., & Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474-503.
- Napier, C. J., & Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474-503.
- Nobes, C. (2012). On the Definitions of Income and Revenue in IFRS. *Accounting in Europe*, 9(1), 85–94. doi:10.1080/17449480.2012.664395
- Quagli, A., Roncagliolo, E., & D'Alauro, G. (2021). The preparedness to adopt new accounting standards: a study of European companies on the pre-adoption phase of IFRS 15. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(3), 290-303.
- Rutledge, R. W., Karim, K. E., & Kim, T. (2016). The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Deferred Taxes, Management Compensation, and on Industry-Specific Reporting?. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 27(6), 43-48.
- Svensson, M., & Hagos, A. (2021). How does IFRS 15 influence Swedish auditors and financial analysts' understanding of companies' revenue transactions?. Master's Thesis, Uppsala University.
- TFRS 1, md.88, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_1_Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Sunul%C5%9Fu.pdf (Erişim Tarihi : 05.02.2023)
- TFRS 15, Ek A, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf (Erişim Tarihi : 05.02.2023)
- TMS 18, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf> (Erişim Tarihi : 05.02.2023)
- Trabelsi, N. S. (2018). IFRS 15 early adoption and accounting information: Case of real estate companies in Dubai. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(1), 1-12.
- Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N., & Pompili, M. (2019). Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies. *African Journal of Business Management*, 13(7), 226-238.

- van Duuren, R., & ter Hoeven, R. (2022). Revenue recognition disclosure quality in the financial statements of Dutch construction companies. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 96(11/12), 443-456.
- Wagenhofer, A. (2014). The role of revenue recognition in performance reporting. *Accounting and Business Research*, 44(4), 349-379.
- Wheale, P. R., & Amin, L. H. (2003). Bursting the dot. com” bubble’: a case study in investor behaviour. *Technology Analysis & Strategic Management*, 15(1), 117-136.
- Yeaton, K. (2015). A new world of revenue recognition: revenue from contracts with customers. *The CPA Journal*, 85(7), 50.