

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Kilit Denetim Konularında Raporlanmasına İlişkin Bir İnceleme: BIST Gıda ve İçecek Endeksi Örneği*

Saadet TULUM**
Saime DOĞAN***

ÖZET

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) kapsamında yer alan “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı (TFRS 15)”, 1 Ocak 2018 ve sonrasındaki hesap dönemlerini kapsamak üzere hazırlanmış ve 15 Ocak 2019 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul Gıda ve İçecek (XGIDA) sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2020–2023 dönemine ait bağımsız denetim raporlarında hasılatın kilit denetim konusu (KDK) olarak yer alıp almadığını incelemek ve bu konunun “Kilit Denetim Konusu-KDK” olarak raporlanma nedenlerini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda, söz konusu endekste yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. İnceleme sonucunda, hasılatın muhasebeleştirilmesinin KDK olarak raporlanma nedenleri, önem sırasına göre (ilgili nedeni açıklayan işletme sayısına göre) belirlenmiştir. Hasılatın doğru tutarda ve ilgili olduğu raporlama döneminde finansal tablolara alınmasının önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi (15 işletme), hasılatın finansal tablolar içerisindeki tutarsal büyüklüğü (14 işletme), hasılatın yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından önemli bir ölçüm kriteri olması (14 işletme), hasılat tutarının çok sayıda işlem sonucu oluşması (9 işletme), satışların hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için gerekli şartların sağlanması (3 işletme) şeklinde tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, Hasılat, Sözleşme, Gıda ve İçecek Sektörü, Kilit Denetim Konuları.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

An Examination of the Reporting of TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard as a Key Audit Matter: The Case of the BIST Food and Beverage Index

ABSTRACT

The Revenue from Contracts with Customers Standard (TFRS 15) under the Turkish Financial Reporting Standards, covering accounting periods beginning on or after January 1, 2018, was published in the Official Gazette on January 15, 2019. The aim of this study is to examine whether companies operating in the BIST Food and Beverage (XGIDA) sector included revenue recognition as a key audit matter (KAM) in their independent audit reports for the 2020–2023 period, and to investigate the reasons for reporting this issue as a KAM. For this purpose, the independent audit reports of the companies included in the aforementioned index were examined using the content analysis method. As a result of the analysis, the reasons for reporting revenue recognition as a KAM were identified in order of importance (based on the number of companies citing each reason): the requirement for significant management judgment to recognize revenue at the correct amount and in the correct reporting period (15 companies), the materiality of revenue amounts within the financial statements (14 companies), revenue being a key performance indicator for assessing the outcomes of strategies implemented during the year and for monitoring performance (14 companies), revenue consisting of a large number of transactions (9 companies), and the need to meet the criteria required for recognizing sales as revenue (3 companies).

Keywords: IFRS 15, Revenue, Contract, Food and Beverage Sector, Key Audit Matters

JEL Classification: M40, M41, M49

* Published by The Journal of Accounting and Finance. This article is published under the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) licence.

Makale Gönderim Tarihi: 19.05.2025, **Makale Kabul Tarihi:** 21.09.2025, **Makale Türü:** Araştırma Makalesi

** Doç Dr., Kırklareli Üniversitesi, Vize Meslek Yüksekokulu, soztas@klu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4693-2538

*** Doç Dr., Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, saimedogan@klu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-2638-9694

1. GİRİŞ

Türkiye’de gıda ve içecek sektörü, dış ticaret fazlası vermesi nedeniyle ülke ekonomisine olumlu etkileri olan bir sektördür. Gerek yerel gerekse ulusal düzeyde birçok faaliyetle bağlantısı olan gıda ve içecek sektörü, devamlı olarak değişim halindedir ve teknolojik gelişmelere açıktır. Gıda sanayinin; istihdama katkı sağlaması, tarımsal mamullerin değerlendirilmesi, hammadde temini ve halkın dengeli beslenmesiyle doğrudan ilişkisi vardır. Gıda alımı, toplumun sağlık ve refahına doğrudan etki etmesi nedeniyle sosyo-ekonomik yönden en önemli etkilere sahip sanayilerden biridir (Sanayi Genel Müdürlüğü, 2023). Bu kapsamda, birçok sektörle etkileşim içinde olan gıda ve içecek sektörü, Türkiye ekonomisine önemli katkılar sağlamaktadır. Sektörün ülke ekonomisindeki bu kritik rolü nedeniyle, özellikle ihracat yapan işletmelerin finansal şeffaflığı artırmak ve yatırım alabilirliğini güçlendirmek amacıyla uluslararası muhasebe standartlarına uygun raporlama yapmaları büyük önem taşımaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS), finansal raporlamaya yön veren bir standartlar setidir. Bu set içinde yer alan ve hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeleri içeren IAS 18 standardı, uygulayıcılar ve karar alıcılar tarafından eleştirilmiş; bu eleştiriler sonucunda yeni bir standardın geliştirilmesine yönelik çalışmalara başlanmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 404).

18 Eylül 2002’de IASB ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) arasında imzalanan ve bir yakınsama projesi niteliği taşıyan Norwalk Anlaşması, taraflar arasındaki öncelikli konuların belirlenmesine zemin hazırlamıştır. Bu süreçte, her iki tarafın hasılat muhasebesi standartlarını uyumlu hale getirme ihtiyacı da gündeme gelmiş ve IASB, bu alandaki mevcut sorunları gündemine almıştır. İki otorite kurumun ortak bir hasılat standardı geliştirme amacıyla bir araya gelmelerinin temel nedenleri (Öztürk, 2021: 792-793):

- a) Mevcut hasılat standardındaki eksiklik ve tutarsızlıkları gidermek,
- b) Hasılat tanıma sürecine yönelik daha sağlam ve güçlü bir çerçeve oluşturmak,
- c) Hasılat muhasebesinde, sektörler, sermaye piyasaları, işletmeler ve karar alıcılar arasında karşılaştırılabilirliği iyileştirmek.

- d) Mali tablo kullanıcılarına daha yararlı bilgiler sunabilmek amacıyla dipnot açıklamalarını niceliksel ve niteliksel açıdan geliştirmek,
- e) İşletmelerin açıklamakla yükümlü olduğu bilgilerin hazırlanmasını daha basit ve anlaşılır hale getirmek.

Eleştiriler doğrultusunda yeniden düzenlenen IAS 18 yerine IFRS 15 yayımlanmıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK), ülkemizde IFRS 15 standardının karşılığı olarak "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardını 1 Ocak 2018'den itibaren geçerli olmak üzere yayımlamıştır.

TFRS 15 Standardı, müşteri sözleşmelerinden doğan hasılat ve nakit akışlarına ilişkin tutar, zamanlama, belirsizlik ve niteliğe dair bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına raporlanırken işletme tarafından uygulanacak temel ilkelerin düzenlenmesini amaçlamaktadır (TFRS 15, parag. 1). Bu Standarttan sonra yürürlükten kaldırılan standartlar aşağıdaki gibidir (TFRS 15, Ek C10):

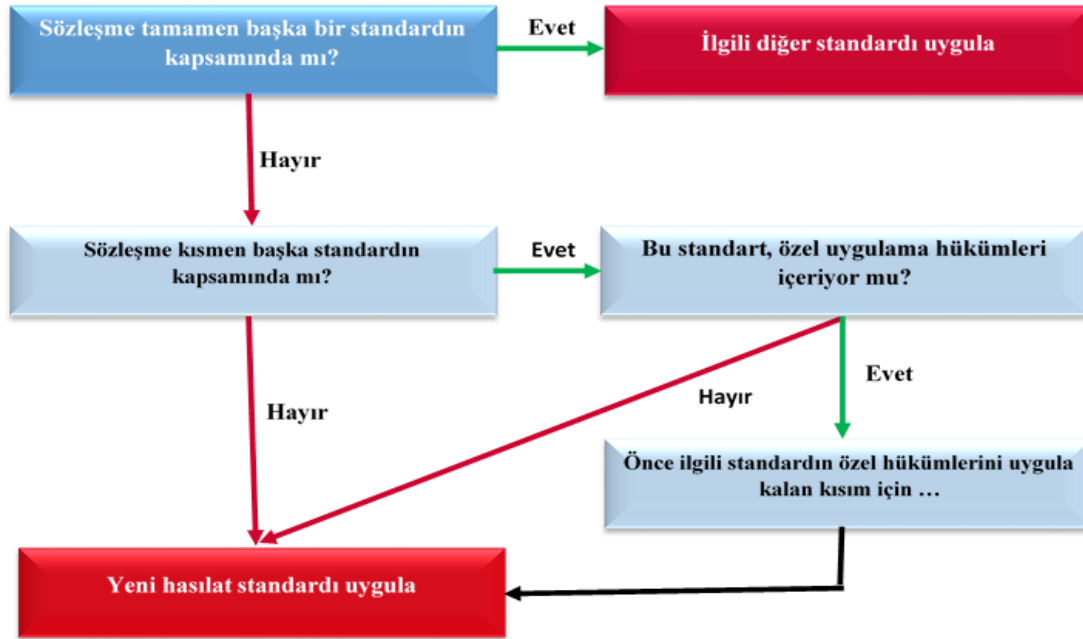
- a) Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- b) TMS 18 Hasılat,
- c) TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,
- d) TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- e) TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- f) TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

İşletme, aşağıda belirtilenler dışında, tüm müşteri sözleşmelerine bu Standardı uygular (TFRS 15, parag.5):

- a) TFRS 16 Kiralamalar kapsamında değerlendirilen kiralama sözleşmeleri,
- b) TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sözleşmeler. Ancak, işletme, TFRS 17'nin 8'inci paragrafı uyarınca, temel amacı sabit bir ücret karşılığında hizmet sunmak olan sigorta sözleşmelerine bu Standardı uygulamayı tercih edebilir,
- c) TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamında yer alan finansal araçlar ile diğer sözleşme temelli hak ve yükümlülükler,

- d) Aynı sektördeki işletmelerin yapmış oldukları parasal olmayan değişimler. Örneğin, farklı bölgelerdeki müşteri taleplerini karşılamak için petrol değişimi anlaşması yapan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmelere bu Standart uygulanmaz.

Müşteriyle gerçekleştirilen bir sözleşmeye TFRS 15'in tamamen uygulanıp uygulanamayacağını belirlemek için, Şekil 1'de gösterilen süreç takip edilebilir.



Şekil 1. TFRS 15 Standardının Geçerli Olduğu Durumlar

Kaynak: (KPMG, 2014: 3)

Şekil 1'deki gibi eğer diğer Standartlar, bir sözleşmenin belirli kısımlarının ne şekilde ayrılacağını ve/veya ilk ölçümünün ne şekilde yapılacağını açıklıyorsa, önce bu Standartlardaki ayırma ve ölçüm hükümlerine başvurulur. Bu durumda, ilk ölçümde sözleşmenin ilgili kısımları diğer Standartlara göre ölçülerek işlem bedelinden çıkarılır. Kalan tutar (varsa), bu Standart kapsamında değerlendirilir (TFRS 15/7a). Ancak, eğer diğer Standartlarda sözleşmenin belirli kısımlarının nasıl ayrılacağı ve/veya ilk ölçümünün nasıl yapılacağına dair bir açıklama bulunmuyorsa, işletme sözleşmenin ilgili kısımlarını ayırma ve/veya ilk ölçüm işlemlerinde bu Standardı uygular (TFRS 15/ 7b).

Finansal tabloların güvenilirliği ve şeffaflığı, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için büyük önem taşımaktadır. Hasılat, işletmelerin finansal performansını doğrudan etkileyen temel kalemlerden biri olup, muhasebeleştirilmesinde önemli yanlışlıklar finansal tabloların

güvenilirliğini ciddi şekilde etkilemektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetim raporlarında yer verilen kilit denetim konusu (KDK), denetçilerin hangi alanları riskli olarak gördüğü ve denetim sürecinde nelere öncelik verdiğini ortaya koyması açısından kritik bir role sahiptir.

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BIST) Gıda, İçecek (XGIDA) sektöründe işlem gören işletmelerin, 2020-2023 dönemine ait bağımsız denetim raporlarında KDK olarak hasılatın muhasebeleştirilmesine yer verip vermediklerinin ve bu konunun KDK olarak raporlanma nedenlerinin incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda, söz konusu endeksteeki işletmelerin bağımsız denetim raporları, içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Çalışmanın, BIST Gıda, İçecek sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, hasılatın muhasebeleştirilmesine neden ve ne ölçüde önem atfettiklerini ortaya koyması ve sektörel düzeydeki uygulamaların anlaşılmasına katkı sağlaması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yerli ve yabancı literatürü incelediğimizde TFRS 15 ile ilgili çok sayıda çalışma yapıldığını görmekteyiz. Literatürde özellikle Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TMS/TFRS karşılaştırmalarının daha fazla yapıldığı, buna karşın içerik analizi çalışmalarının nispeten daha az yapıldığı göze çarpmaktadır. Tablo 1’de TFRS 15/IFRS 15 konusunda içerik analiziyle ilgili yapılan çalışmalar yer almaktadır.

Tablo 1. TFRS 15/IFRS 15 Konusunda İçerik Analiziyle İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazar	Yöntem ve Sonuç
Knorová (2016)	Üç bölümden oluşan çalışmanın üçüncü bölümünde Çek borsasında işlem gören işletmelerin IFRS açıklama gerekliliklerine uyumu değerlendirilmiştir. Yapılan içerik analizine göre, işletmelerin gelir açıklama gerekliliklerine uyduğu ortaya koyulmuştur.
Coşkun ve Kırkık (2017)	BIST Perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin hasılat standardına yönelik yapmış oldukları açıklamaları, öznel değerlendirmeleri ile erken uygulama konusundaki tercihlerini incelemiştir. Çalışmanın sonucunda söz konusu sektörde yer alan 13 işletmeden 8 tanesinin standartla ilgili genel açıklamalar ve öznel değerlendirmeler yaptığı; ancak işletmelerin hiçbirinin erken uygulamayı tercih etmedikleri tespit edilmiştir.
Özerhan ve Sultanoğlu (2019)	Standartın, BIST yazılım sektöründe işlem gören işletmelerin finansal tablolarına olan etkilerini ve dipnot değişikliklerini inceleyip Avrupa ve Amerikan Borsasında yer alan işletmelerle karşılaştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda standardın, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda BIST’de yer alan işletmelerde kayda değer bir değişikliğe sebep olmadığını ortaya koymuşlar; ancak Avrupa ve Amerikan Borsasındaki işletmeler, önemli değişikliklere sebep olduğunu belirtmişlerdir.

- Napier ve Stadler (2020) Bu çalışmada, Stoxx Avrupa 50 endeksindeki işletmelerin kurumsal yıllık raporları incelenerek ve mülakat tekniği kullanılarak IFRS 15'in etkilerine yönelik kanıtlar ortaya koyulmuştur. Çalışmanın sonucunda IFRS 15'in standardın uygulanması konusunda önemli girişimlere yol açtığı ancak standardın gelir üzerindeki etkisine bakıldığında işletmelerin çoğunda muhasebe rakamlarında önemli değişikliklere sebep olmadığı tespit edilmiştir.
- Öztürk (2021) Çalışmasında müşteri sözleşmelerinden doğan hasılatın TFRS 15'e göre muhasebeleştirilmesini örnek kayıtlarla ele aldıktan sonra TFRS 15'in 2018, 2019 ve 2020 yıllarında BIST'de işlem gören tüm işletmelerin finansal performansları üzerindeki etkisini ortaya koymuştur. Çalışmanın sonucunda sözleşme varlığı raporlayan işletmelerin, tahakkuk eden hasılatlarının kazanç yönetimi ortaya çıkardığını tespit etmiştir.
- Özerhan ve Sultanoğlu (2021) Bu çalışmada, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yönelik kurallar TFRS 15 kapsamında açıklanmış, e-ticaret işletmelerinin faaliyet raporlarındaki dipnotları incelenerek asıl-vekil ilişkisinin nasıl açıklandığı tespit edilmiştir.
- Tezel ve Üçoğlu (2021) BIST 100 endeksinde yer alan işletmelerin, TFRS'e geçildiği yıl olan 2018 yılı itibarıyla TFRS 15 öncesi ve sonrası finansal tabloları ve dipnotları incelenerek TFRS 15'e geçişin işletmelerin finansal tablolarına olan etkilerini analiz etmişlerdir. Araştırma sonucunda, TFRS 15'in varlıklar ile karlılık üzerine faydalarının daha fazla olduğu sektörler; ulaştırma, teknoloji, depolama ve haberleşme sektörleri olurken karlılıktaki olumsuz yönde etkilerin ise bir holdingde olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra TFRS 15'e geçişin BIST100 'deki işletmelerin finansal tablo kalemlerinde, istatistiksel olarak önemli bir etkisi bulunamamıştır.
- Ayar (2023) Çalışmada, TFRS 15 ile TMS 18'in muhasebeleştirme ve finansal raporlama konusunda karşılaştırması yapıp, benzerlik ve farklılıkları ortaya koyduktan sonra, BIST Perakende sektöründe işlem gören işletmelerin 2017-2021 yıllarına ilişkin mali tablolarıyla bağımsız denetim raporlarına içerik analizi uygulanarak finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'e uygun şekilde açıklama yapıp yapmadıkları incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, söz konusu endeksteeki işletmelerin TFRS 15 ile ilgili genel açıklamaları yaptıkları ancak "Dipnotlarda Açıklanması Gereken Hususlar" ile ilgili ya gerekli bilgilere hiç yer vermedikleri ya da detaylı şekilde yer vermedikleri tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra, işletmelerin bağımsız denetim şirketlerinde yaptıkları değişikliklerin, hasılat raporlamalarında kayda değer bir değişikliğe yol açmadığını tespit etmişlerdir.
- Aygün (2023) BIST 100'deki imalat işletmelerinin TFRS 15'e ne düzeyde uyum sağladıklarını ortaya koymak amacıyla, söz konusu işletmelerin 2020 yılına ait faaliyet raporları incelenmiş ve standartta belirtilen açıklama gereklilikleriyle ilgili uyum endeksinin %38 olduğu tespit edilmiştir. Ardından, bu endekse etki edebilecek bazı işletme özellikleri ile uyum düzeyi arasındaki ilişki incelenmiştir. Buna göre, kaldırma oranı ile denetçi türünün uyum düzeyi üzerinde pozitif ve anlamlı etkisi olduğu belirlenirken aktif karlılığı, firma yaşı ve borsa yaşının uyum düzeyi üzerine bir etkisinin olmadığı ortaya konmuştur.

TFRS 15/IFRS 15 konusunda yapılan diğer çalışmalar ise aşağıdaki Tablo 2’de yer almaktadır.

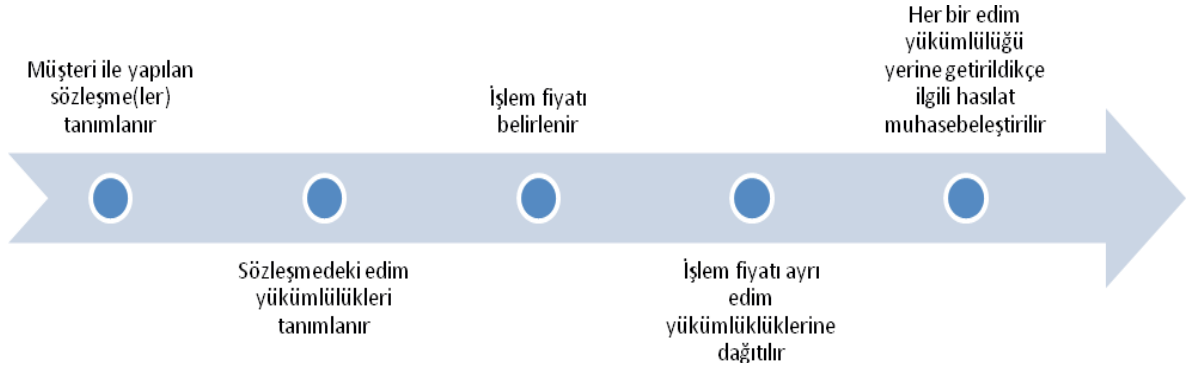
Tablo 2. TFRS 15/IFRS 15 Konusunda Yapılan Diğer Çalışmalar

Yazar	Yöntem ve Sonuç
Wagenhofer (2014)	Bu çalışmada, gelir, kar veya zararın tanınması ile bu ölçümlerin işletmelerin finansal performansı ile ilgili nasıl bilgi sağladığını incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, kazanç döngülerinin ekonomik özellikleri işletmeler arasında farklılık gösterdiği için kavramsal açıdan tutarlı bir standardın istenmeyen bir durum olduğunu savunmuştur.
Calayoğlu ve Yılmaz (2016)	Çalışmalarında, yazılım sektörüne yönelik önemli gelir kalemlerini açıkladıktan sonra standarda göre her bir gelir kalemi için hasılat hesaplamasına ilişkin örnek uygulama ve muhasebe kayıtlarına yer vermişlerdir.
Khamis (2016)	Bu çalışmada, Mısır’da farklı sektörlerdeki muhasebeci ve denetçilerin IFRS 15 hakkındaki algıları ortaya koyulmuştur. Bu amaçla 31 denetçi ve 34 muhasebeciye anket uygulanmıştır. Anketin sonucuna göre Mısırlı muhasebeci ve deneticilerin IFRS 15 konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları, IFRS 15’i uygulamaya henüz hazır olmadıkları ve yeni gelir tanıma gerekliliğinin farklı sektörlerdeki potansiyel etkisi ile ilgili çekincelerinin olduğu tespit edilmiştir.
Arabacı (2017)	Çalışmasında, TFRS 15’i anlattıktan sonra bir inşaat işletmesine ilişkin örnek muhasebe kayıtlarına yer vermiştir.
Ataman ve Cavlak (2017)	Bu çalışmada, hasılatın tanımı, ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalar yapıldıktan sonra TFRS 15’in daha iyi anlaşılması için bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.
Kılıç ve Işık (2018)	Çalışmalarında, TFRS 15, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve TMS 23’e göre inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamaya yer vermişlerdir.
Demirkol (2018)	Çalışmada, ilk olarak TFRS 15’in beş aşaması anlatılmış, ardından konunun daha iyi anlaşılması için farklı sektörlerden örnekler verilmiştir.
Saban vd. (2019)	Bu çalışmada, hasılatın zamanlamasıyla ilgili standartta belirtilen edim yükümlülüğünün, “belirli bir anda” ve “zamana yayılı olarak yerine getirilmesi” yaklaşımları gayrimenkul sektörü için örnek olayla anlatılmıştır.
Ünlütürk vd. (2019)	Hasılatın ne zaman ve nasıl kaydedileceğini örneklerle açıkladıktan sonra standardın BIST 50’de işlem gören şirketler üzerindeki etkisini incelemişlerdir.
Memiş (2019)	Hasılatın muhasebeleştirilmesini; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından

	karşılaştırarak, uygulamalar arasındaki benzerlik ile farklılıkları ortaya koymuştur.
Çalış ve Hışman (2019)	Çalışmalarında, TFRS 15, BOBİ FRS ve VUK'u karşılaştırarak, benzerlik ve farklılıkları ortaya koymuşlar ve söz konusu üç uygulamaya dair örnek muhasebe kayıtlarına yer vermişlerdir.
Gündüz ve Yanık (2020)	Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerini, muhasebe işlemlerine yönelik TFRS 15 ve önceki uygulamalarla karşılaştırarak TFRS 15'e göre örnek uygulamayla anlatmışlardır.
Doğan (2021)	Çalışmasında, dış ticaret işlemlerinde kullanılan mal teslim ve ödeme biçimlerini inceledikten sonra dış ticaret işlemleri sonucunda elde edilecek hasılatın TFRS 15'e göre muhasebeleştirilmesini örnek uygulamalarla göstermiştir.
Yassin vd. (2022)	Çalışmalarında, COVID-19 pandemi döneminde gelir standardını kullanarak kazanç yönetimiyle ilgili uygulamaları ortaya çıkarmak amacıyla IFRS'yi uygulayan Ürdün ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini uygulayan ABD'de 304 kişiye anket uygulamışlardır. Çalışmanın sonucunda COVID-19 pandemi döneminde her iki ülkede de kazançları yönetmek için gelir standardının bir araç olarak kullanıldığı, mevcut sözleşmeler açısından IFRS kullanıcılarının daha tutucu; ancak gelecekteki sözleşmeler açısından her iki kullanıcıların aynı olduğu tespit edilmiştir.
Sahputra vd. (2022)	Çalışmalarında, gelir standartlarının ilaç ve yaşam bilimleri sektöründe yer alan işletmelere olan etkilerini, söz konusu işletmelerin bu standarda göre geliri nasıl ölçtüklerini ortaya koymuşlar, IFRS 15 ve diğer standartların karşılaştırmasını yapmışlardır.
Özcelik ve Yağmurlu (2024)	Çalışmalarında, hasılatın muhasebeleştirilmesini Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)'ye göre anlattıktan sonra KÜMİ FRS'yi TFRS 15, BOBİ FRS, VUK ve MSUGT ile karşılaştırmışlardır. Çalışmalarının sonucunda, KÜMİ FRS ile BOBİ FRS'nin benzer olduğunu ancak KÜMİ FRS ile VUK, MSUGT ve TFRS 15 arasında farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir.

3. TFRS 15 KAPSAMINDA HASILATIN FİNANSAL TABLOLARA ALINMASI, ÖLÇÜMÜ VE SUNUMU

Standardın temel prensibi, işletmenin müşterilere sunduğu mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde etmeyi öngördüğü hasılatı finansal tablolarda raporlamasıdır (TFRS 15, parag. 2). Bu doğrultuda Standart, hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğine ilişkin tüm işletmeler için Şekil 2'de gösterildiği gibi beş aşamalı bir model öngörmektedir.



Şekil 2. Beş Aşamalı Model
Kaynak: Köse ve Şengül Çelikay, 2015: 24

3.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşme, iki veya daha fazla tarafın kendi aralarında yaptıkları, bağlayıcı nitelikte hak ve yükümlülükler yaratan bir anlaşmadır. Bu hak ve yükümlülüklerin uygulanabilirliği, hukuki bir çerçeve içinde değerlendirilir. Sözleşmeler, hem yazılı hem de sözlü olabileceği gibi, işletmelerin ticari alışkanlıklarına göre farklı şekillerde de yapılabilir (TFRS 15, parag. 10).

Bu Standart çerçevesinde muhasebeleştirilen bir sözleşmenin, aşağıdaki tüm koşulları sağlaması gerekir (TFRS 15, parag. 9):

- Taraflar, sözleşmeyi onaylayarak kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmelidir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlere ilişkin tarafların haklarını açıkça belirleyebilmelidir,
- Ödeme koşulları net bir şekilde tanımlanabilmelidir,
- Sözleşme ticari nitelik taşımalıdır, yani işletmenin gelecekteki nakit akışlarında tutar, zamanlama veya risk açısından değişiklik yaratması muhtemeldir.
- Müşteriye devredilen mal veya hizmetler karşılığında işletmenin, bedeli tahsil etme olasılığı yüksek olmalıdır.

İşletmenin müşteriyle yaptığı sözleşme yukarıdaki koşulları sağlamasa da, işletme müşteriden mal ve hizmet bedelini tahsil ederse, tahsilat sadece aşağıdaki koşullardan biri gerçekleştiğinde hasılat olarak finansal tablolara yansıtılabilir (TFRS 15, parag. 15):

- a) İşletmenin, müşteriye mal veya hizmet devriyle ilgili tüm yükümlülüklerini yerine getirmiş olması ve müşteriden taahhüt edilen bedelin tamamının ya da önemli bir kısmının işletme tarafından tahsil edilip geri verilmesinin mümkün olmaması veya
- b) Sözleşme feshedildiğinde, müşteriden yapılan tahsilatın geri ödenmesinin mümkün olmaması.

3.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Sözleşme başlangıcında, müşteriyle yaptığı sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendiren işletme, aşağıdaki durumlardan birine ilişkin her taahhüdü edim yükümlülüğü olarak kabul eder (TFRS 15, parag. 22):

- a) Farklı bir mal veya hizmet (veya mal ve hizmetlerden oluşan bir paket) veya
- b) Büyük ölçüde benzer özelliklere sahip ve aynı şekilde devredilen bir mal veya hizmetler serisi.

3.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşlem bedeli, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak etmeyi beklediği tutardır ve üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarları (örneğin, bazı satış vergileri) içermez. Sabit, değişken veya her iki türden tutarları kapsayan bu bedel, sözleşme hükümleri ve ticari teamüller göz önünde bulundurularak belirlenir (TFRS 15, parag. 47).

İşlem bedeli belirlenirken, mal veya hizmetlerin sözleşmede taahhüt edilen şekliyle müşteriye devredileceği ve sözleşmenin iptal edilmeyeceği, yenilenmeyeceği veya değiştirilmeyeceği farz edilir (TFRS 15, parag. 49).

3.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim yükümlülüklerinin her birine (veya farklı mal veya hizmete) uygun bir pay vermek amacıyla dağıtılan (TFRS 15, parag. 73) işlem bedeli, bağımsız satış fiyatı esasına göre dağıtılır (TFRS 15, parag. 74). Dağıtım yapılırken, öncelikle sözleşme başlangıcında her bir mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı belirlenir ve işlem bedeli bu fiyatlara orantılı şekilde dağıtılır (TFRS 15, parag. 76).

Sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü varsa, işlem bedelinin dağıtılmasına gerek yoktur. Ancak, sözleşmede bir bütün olarak tanımlanan ve bir dizi farklı mal veya hizmetin

devrini içeren bir durum söz konusuysa ve bu tutarlar değişkenlik gösteriyorsa, değişken bedelin dağıtılmasına ilişkin düzenlemeler uygulanır (TFRS 15, parag. 75).

3.5. Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi ve Hasılatın Finansal Tablolarda Sunulması

Edim yükümlülüğü, taahhüt edilen mal veya hizmetin müşteriye devriyle gerçekleşmiş olur ve bu işlem sonucunda elde edilen hasılat, finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın müşteriye devri, kontrolün müşteriye geçmesiyle gerçekleşmiş sayılır (TFRS 15, parag. 31).

Mal ve hizmetler, kullanıldıkları veya tüketildikleri anda, kısa bir süreliğine de olsa varlık niteliği taşır (özellikle hizmetler için geçerlidir). Bir varlığın kontrolü, onu kullanma yetkisi ve kalan tüm ekonomik faydalarından büyük ölçüde yararlanma hakkıdır. Ayrıca, kontrol, diğer işletmelerin varlığı kullanmasını ve ondan fayda sağlamasını engelleme yetkisini de içerir. Bir varlığın faydası, doğrudan ya da dolaylı şekilde sağlanabilecek olası nakit girişlerini temsil eder. Aşağıdaki unsurlar bu duruma örnek olarak gösterilebilir (TFRS 15, parag. 33).

- a) Varlığın, mal veya hizmet üretimi amacıyla kullanılması (kamu hizmetleri de dâhil),
- b) Varlığın, diğer varlıkların değerini artıracak şekilde değerlendirilmesi,
- c) Varlığın, borçların ödenmesi ya da maliyetlerin düşürülmesi amacıyla kullanılması,
- d) Varlığın satılması ya da başka bir varlıkla değiştirilmesi,
- e) Varlığın bir borca karşılık teminat olarak sunulması,
- f) Varlığın elde tutulup bekletilmesi.

TMS 18, hasılatın muhasebeleştirilmesinde, mal ya da hizmetlere ilişkin önemli risk ve getirilerin müşteriye devrini esas alırken; TFRS 15'te hasılat, varlık üzerindeki kontrolün müşteriye geçmesiyle muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15 kapsamında; öncelikle sözleşmede yer alan her bir edim yükümlülüğünün işlem bedeli belirlenir. Daha sonra, mal ya da hizmetlerin müşteriye devriyle birlikte edim yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılat finansal tablolara yansıtılır (Saban vd.: 2019: 50).

4. ÇALIŞMANIN AMACI, YÖNTEMİ, KAPSAMI VE BULGULARI

Çalışmanın amacı, yöntemi, kapsamı ve bulguları aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

4.1. Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı, BIST Gıda, İçecek endeksinde yer alan işletmelerden 2020-2023 yılları arasında işlem gören işletmelerin, bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları bölümünde hasılatı yer verilip verilmediği ile hangi sebeplerle yer verildiğinin incelenmesidir.

4.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada, araştırma yöntemi olarak nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılmıştır.

4.3. Çalışmanın Kapsamı

Çalışmanın kapsamını Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) internet sitesindeki BIST Gıda, İçecek Endeksinde yer alan işletmeler oluşturmaktadır. Mart 2025 itibarıyla BIST Gıda, İçecek Endeksinde 46 işletme işlem görmektedir. Fakat Altıncılık Gıda, Bor Şeker, Cem Zeytin, Durukan Şekerleme, Efor Çay, Gündoğdu Gıda, Oba Makarnacılık, ve Seğmen Kardeşler 2024 yılında; Armada Gıda ve Balsu Gıda ise 2025 yılında BIST Gıda, İçecek endeksinde işlem görmeye başlamışlardır. Diğer bir ifadeyle bu işletmelerin BIST'de işlem görmeye başladıkları dönem, bu çalışmanın analiz döneminin dışında kaldığı için değerlendirme dışı tutulmuştur. Buna göre söz konusu endekste değerlendirmeye tabi tutulacak 36 işletme Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. BIST GIDA, İÇECEK Endeksinde İşlem Gören İşletmeler

Sıra	Kod	Şirket Unvanı
1	AEFES	ANADOLU EFES BİRA. VE MALT SAN. A.Ş.
2	ATAKP	ATAKEY PATATES GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
3	AVOD	A.V.O.D. KURUTULMUŞ GIDA VE TARIM ÜRÜN. SAN. TİC. A.Ş.
4	BANVT	BANVİT BANDIRMA VİTAMİN. YEM SAN. A.Ş.
5	COLLA	COCA-COLA İÇECEK A.Ş.
6	DARDL	DARDANEL ÖNENTAŞ GIDA SAN. A.Ş.
7	DMRGD	DMR UNLU MAMUL. ÜRETİM GIDA TOPTAN PERAKENDE İHRACAT A.Ş.
8	EKSUN	EKSUN GIDA TARIM SAN. VE TİC. A.Ş.
9	ELITE	ELİTE NATUREL ORGANİK GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
10	ERSU	ERSU MEYVE VE GIDA SAN. A.Ş.
11	FADE	FADE GIDA YATIRIM SAN. TİC. A.Ş.
12	FRIGO	FRİGO-PAK GIDA MADDELERİ SAN. VE TİC. A.Ş.

13	GOKNR	GÖKNUR GIDA MADDE. ENERJİ İMALAT İTHALAT İHRACAT TİC. VE SAN. A.Ş.
14	KAYSE	KAYSERİ ŞEKER FABRİKASI A.Ş.
15	KERTV	KEREVİTAŞ GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
16	KRVGD	KERVAN GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
17	KRSTL	KRİSTAL KOLA VE MEŞRUBAT SAN. TİC. A.Ş.
18	KTSKR	KÜTAHYA ŞEKER FABRİKASI A.Ş.
19	MERKO	MERKO GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
20	OFSYM	OFİS YEM GIDA SAN. TİC. A.Ş.
21	ORCAY	ORÇAY ORTAKÖY ÇAY SAN. VE TİC. A.Ş.
22	OYLUM	OYLUM SİNAİ YATIRIM. A.Ş.
23	PENG	PENGÜEN GIDA SAN. A.Ş.
24	PETUN	PINAR ENTEGRE ET VE UN SAN. A.Ş.
25	PINSU	PINAR SU VE İÇECEK SAN. VE TİC. A.Ş.
26	PNSUT	PINAR SÜT MAMÜL. SAN. A.Ş.
27	SELGD	SELÇUK GIDA ENDÜSTRİ İHRACAT İTHALAT A.Ş.
28	SELVA	SELVA GIDA SAN. A.Ş.
29	SOKE	SÖKE DEĞİRMENCİLİK SAN. VE TİC. A.Ş.
30	TATGD	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.
31	TUKAS	TUKAŞ GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
32	TBORG	TÜRK TUBORG BİRA VE MALT SAN. A.Ş.
33	ULUUN	ULUSOY UN SAN. VE TİC. A.Ş.
34	ULKER	ÜLKER BİSKÜVİ SAN. A.Ş.
35	VANGD	VANET GIDA SAN. İÇ VE DIŞ TİC. A.Ş.
36	YYLGD	YAYLA AGRO GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.

Kaynak: (www.kap.org.tr, 2025)

4.4. Çalışmanın Bulguları

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki değerlendirmesine göre, cari dönemin finansal tablolarının denetiminde en kritik görülen konulardır. Bu konular, üst yönetimden sorumlu kişilere raporlanan hususlar arasından seçilir (BDS-701, parag. 8). BDS 701, denetim raporunun daha bilgilendirici ve şeffaf olmasını sağlamak için, bağımsız denetçinin önemli bulduğu konuları açıklamasını zorunlu hale getirir.

Denetçi, BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardı doğrultusunda, üst yönetime raporlanması gereken konular arasından, denetim sürecinde en yüksek düzeyde dikkate alınması gereken önemli hususları KDK olarak seçer. Bu seçimi yaparken (Karacan ve Uygun, 2018: 636);

- Önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu veya ciddi risk taşıdığı belirlenen alanları,
- Yüksek ölçüde tahmin belirsizliği içeren ve yönetimin önemli yargılarına dayanan finansal tablo kalemlerini,

- c) Dönem içinde meydana gelen önemli olayların veya işlemlerin denetim üzerindeki etkilerini dikkate alır.

Tablo 4’te BIST Gıda, İçecek Endeksinde işlem gören işletmelerin 2020-2023 yılları arasında bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları bölümünde hasılat konusuna yer verip vermedikleri gösterilmiştir.

Tablo 4. BIST Gıda, İçecek Endeksinde İşlem Gören İşletmelerin Hasılatı Kilit Denetim Konularında Raporlama Durumları

Sıra	Kod	2020	2021	2022	2023
1	AEFES	X	X	X	X
2	ATAKP	2023 yılında işlem görmeye başladı			X
3	AVOD	X	X	X	X
4	BANVT	✓	✓	✓	✓
5	CCOLA	X	X	X	X
6	DARDL	✓	✓	✓	✓
7	DMRGD	2023 yılında işlem görmeye başladı			✓
8	EKSUN	2023 yılında işlem görmeye başladı			✓
9	ELITE	2021 yılında işlem görmeye başladı	✓	✓	✓
10	ERSU	X	✓	✓	✓
11	FADE	✓	✓	✓	✓
12	FRIGO	✓	X	✓	✓
13	GOKNR	2023 yılında işlem görmeye başladı			✓
14	KAYSE	2023 yılında işlem görmeye başladı			✓
15	KERVT	X	X	X	X
16	KRVGD	✓	✓	✓	✓
17	KRSTL	X	X	✓	✓
18	KTSKR	2021 yılında işlem görmeye başladı	✓	✓	X
19	MERKO	X	✓	✓	✓
20	OFSYM	2023 yılında işlem görmeye başladı			X

21	ORCAY	2021 yılında işlem görmeye başladı	✓	X	✓
22	OYLUM	✓	✓	✓	✓
23	PENG	X	X	X	X
24	PETUN	X	X	X	✓
25	PINSU	X	X	X	✓
26	PNSUT	X	X	X	✓
27	SELGD	✓	✓	✓	✓
28	SELVA	X	X	X	X
29	SOKE	2023 yılında işlem görmeye başladı		✓	✓
30	TATGD	✓	✓	✓	✓
31	TUKAS	X	X	✓	✓
32	TBORG	X	X	X	X
33	ULUUN	✓	✓	✓	✓
34	ULKER	X	X	X	X
35	VANGD	X	X	X	X
36	YYLGD	2022 yılında işlem görmeye başladı		X	✓

Kaynak: (www.kap.org.tr, 2025 BIST Gıda, İçecek Endeksine ait finansal raporlardan derlenerek oluşturulmuştur.)

Tablo 4'ü incelediğimizde, bazı işletmeler incelemeye tabi tuttuğumuz 2020-2023 döneminin içerisinde endekste işlem görmeye başlamışlardır. Dolayısıyla bu işletmeler, işlem görmeye başladıkları yıl itibarıyla incelemeye tabi tutulmuşlardır. Hasılatı her yıl kilit denetim konularında bildiren 8 işletme bulunmaktadır. Bu işletmeler; Banvit Bandırma, Dardanel Önentaş, Fade Gıda, Kervan Gıda, Oylum Sınai, Selçuk Gıda, Tat Gıda ve Ulusoy Un'dur. Fakat 2021 yılında işlem görmeye başlayan Elite Naturel, geri kalan 3 yılda da hasılatı kilit denetim konuları arasında bildirmiştir. Bunun yanı sıra hasılatı 3 yıl boyunca kilit denetim konuları arasında gösteren işletmeler; Ersu Meyve ve Gıda, Frigo Pak Gıda ve Merko Gıda'dır. Hasılatı 4 yıllık dönemde kilit denetim konularında göstermeyen 9 işletme bulunmaktadır. Bu işletmeler ise; Anadolu Efes, A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda, Coca-Cola, Kerevitaş Gıda, Penguen Gıda, Selva Gıda, Türk Tuborg, Ülker ve Vanet Gıda'dır.

Tablo 5. BIST Gıda, İçecek Endeksinde İşlem Gören İşletmelerin Hasılatı Kilit Denetim Konularında Raporlama Nedenleri

Sıra	Kod	Hasılatı Kilit Denetim Konusu Olarak Belirleme Nedenleri
1	BANVT	1) Hasılatın, Grup'un kilit performans göstergelerinden biri olması, 2) Yapısı gereği üretimi tamamlanarak teslimatı gerçekleştirilen ürünlerin ilgili olduğu dönemde ve doğru tutarda muhasebeleştirilmemiş olma riski içermesi sebebiyle önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi.
2	DARDL	1) Satışların hasılat olarak muhasebeleştirilme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği, 2) Hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesi önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi.
3	DMRGD	1) Hasılatın finansal tablolar içerisindeki tutarsal büyüklüğü, 2) Satışların hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için gerekli şartların gerçekleşip gerçekleşmediği, 3) Doğru dönemde finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesi önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi.
4	EKSUN	1) Hasılatın, Şirket'in ilgili hesap döneminin finansal performans değerlendirmesi açısından önemli bir ölçüm kriteri olması, 2) Niteliği gereği muhasebeleştirilmesinde yanlışlık riski içermesi.
5	ELITE	1) Hasılat, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından önemli bir ölçüm kriteri olması, 2) Finansal tablolar içinde en önemli kalem ve hesap olması.
6	ERSU	1) Hasılatın, şirketin faaliyette bulunduğu sektörde doğal olarak en önemli finansal tablo kalemi olması, 2) Yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının yönetim tarafından değerlendirilmesi ve performans ölçümü açılarından en önemli kriter olması, 3) Hasılatın çok fazla sayıda gerçekleşmesinden tamlığı ve doğruluğu konusunda güvence sağlanmasının göreceli olarak zorluğu ve 4) Hasılatın finansal tablolar açısından önemli seviyede olması.
7	FRIGO	1) Konsolide mali tablolar içinde en önemli kalem ve hesap olması, 2) Performans takibi açısından en önemli ölçüm kriteri olması.
8	GOKNR	1) Satış sözleşmeleri karmaşık yapıda olabileceğinden, hasılatın doğru tutarda ve dönemde muhasebeleştirilmesi ve her bir duruma özgü muhasebeleştirme esasının belirlenmesinin önemli muhakemelerin yapılmasını gerektirmesi.
9	KAYSE	1) Hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için ürünlerin kontrolünün devrinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin yanı sıra ilişkili olduğu raporlama döneminde konsolide finansal tablolara alınmasının, önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi.
10	KRVGD	1) Satışların hasılat olarak muhasebeleştirilme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin yanı sıra, 2) Hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesinin önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi, 3) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından büyük öneme sahip olması ve 4) Birden fazla finansal tablo kalemine önemli ve belirleyici etkisinin bulunması.
11	KRSTL	1) Hasılatın, finansal tabloların bütünü içerisinde tutar olarak ve Grup performansının ölçümü açısından önemli olması.
12	KTSKR	1) Satışların dönerselliği ilkesi gereği hasılatın, doğru döneme kaydedilip kaydedilmediğinin belirlenmesinin, önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi.
13	MERKO	1) Şirket'in performans değerlendirmesinde hasılatın en önemli gösterge olması, 2) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından ciddi öneme sahip olması, 3) Gelir tablosu açısından en önemli finansal tablo kalemi olması.

14	ORCAY	1) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejinin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından önemli bir ölçüm kriteri olması ve doğası gereği çeşitli riskler barındırması, 2) Satışlar ve dönemselliğe göre hasılatın doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğinin belirlenmesinin önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi ve 3) Şirket'in finansal tablolardaki yeri ve önemi gereği.
15	OYLUM	1) Şirketin ilişkili olduğu taraflara satışlarının olması ve bu satışlara konu tutarların doğruluğunun tespitinin önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi, 2) Mali tablolar içinde en önemli hesap kalemi olması.
16	PETUN	1) Hasılatın doğru tutarda ve ilgili olduğu raporlama döneminde finansal tablolara alınmasının yönetim muhakemesi gerektirmesi
17	PINSU	1) Hasılatın doğru tutarda ve ilgili olduğu raporlama döneminde finansal tablolara alınmasının yönetim muhakemesi gerektirmesi
18	PNSUT	1) Hasılatın doğru tutarda ve ilgili olduğu raporlama döneminde finansal tablolara alınmasının yönetim muhakemesi gerektirmesi
19	SELGD	1) Şirket operasyonların doğası gereği olarak hasılat tutarının, çok sayıda işlem sonucu oluşması.
20	SOKE	1) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından en önemli ölçüm kriter olması, 2) Şirket hasılat hacminin yüksek olması ve hesap dönemine ait kar veya zarar tablosu açısından önemli seviyede olması.
21	TATGD	1) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından büyük öneme sahip olması, 2) Yapısı gereği üretimi tamamlanarak teslimatı gerçekleştirilen ürünlerin ilgili olduğu dönemde ve doğru tutarda muhasebeleştirilmemiş olma riski içermesi sebebiyle önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi, 3) En büyük tutardaki finansal tablo kalemi olması.
22	TUKAS	1) Grup'un performans değerlendirmesinde en önemli göstergelerden biri olması, 2) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından büyük öneme sahip olması, 3) En büyük tutardaki finansal tablo kalemi olması, 4) Satışlar ve dönemselliğe göre hasılatın doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğinin belirlenmesinin önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi
23	ULUUN	1) Hasılatın zamanında, doğru döneme kaydedilmesi ve finansal tablolara taşınması sürecinin, önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmesi, 2) Hasılatla ilişkin işlem sayısının fazlalığı, 3) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından en önemli ölçüm kriteri olması ve 4) Grup'un hasılatının işlem hacminin yüksek olması ve konsolide kar veya zarar tablosu açısından önemli seviyede olması.
24	YYLGD	1) Şirket'in performans değerlendirmesinde hasılatın en önemli göstergelerden biri olması, 2) Hasılatın, yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından büyük öneme sahip olması ve 3) <u>En büyük tutardaki finansal tablo kalemi olan hasılatın, önemli seviyede olması.</u>

Kaynak: (www.kap.org.tr, 2025 BIST Gıda, İçecek Endeksine ait finansal raporlardan derlenerek oluşturulmuştur.)

Tablo 5 incelendiğinde, işletmelerin hasılatı KDK olarak raporlama nedenlerini aşağıdaki gibi beş başlık altında sınıflandırabiliriz:

- a) Hasılatın doğru tutarda ve ilgili olduğu raporlama döneminde finansal tablolara alınmasının önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi,
- b) Hasılatın finansal tablolar içerisindeki tutarsal büyüklüğü,
- c) Satışların hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için gerekli şartların sağlanması,
- d) Hasılatın yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından önemli bir ölçüm kriteri olması,
- e) Hasılat tutarının çok sayıda işlem sonucu oluşması.

Yukarıdaki nedenler ayrı başlıklar altında aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

4.4.1. Hasılatın Doğru Tutarda ve İlgili Olduğu Raporlama Döneminde Finansal Tablolara Alınmasının Önemli Ölçüde Yönetim Muhakemesi Gerektirmesi

TFRS 15, işletmelerin hasılatı ne zaman ve hangi tutarda finansal tablolara yansıtılmaları gerektiğini belirleyen standarttır. Standartın uygulaması beş aşamalı bir model olup bu aşamalar çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanmıştır. Standart, hasılatın zamanlaması ve tutarı konusunda net kurallar getirmekle birlikte, bunların uygulanmasında bazı belirsizlikler ve tahmine dayalı kararlar olduğu için, bu modelin uygulanması bazı aşamalarda önemli düzeyde yönetim muhakemesi gerektirmektedir. Yönetim muhakemesini gerektiren durumlar gerekçeleriyle birlik aşağıdaki gibidir:

1. Hasılatın Doğru Dönem ve Zamanda Kaydedilmesine İlişkin Yönetim Muhakemesi

Standartta göre, bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur. Hasılatın, belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı kaydedileceği sözleşme başlangıcında belirlenmelidir. Genel ilke olarak; bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilmelidir (TFRS 15, parag. 32). Dolayısıyla; işletme, edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilip getirilmeyeceğini, getirilmeyecekse belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü olduğuna ilişkin muhakemede bulunması gerekmektedir. Zamana yayılı edim yükümlülükleri için göstergeler (TFRS 15, parag. 35):

- a) İşletme edimi gerçekleştirdikçe, müşteri edimden fayda sağlamakta ve tüketmektedir.
- b) İşletme edimi oluşturdukça ve geliştirdikçe kontrol müşteriye geçmektedir.
- c) İşletmenin tamamlanan edim üzerinden hasılat tahsil etme hakkına sahip olması.

Belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleri için göstergeler aşağıdaki gibidir (TFRS 15, parag. 36):

- a) İşletme, varlıkla ilgili olarak tahsilat hakkına sahiptir.
- b) Müşteri, varlığın yasal mülkiyetini elde etmiştir.
- c) İşletme, varlığın fiili kontrolünü müşteriye devretmiştir.
- d) Müşteri, varlığa sahip olmanın getirdiği önemli risk ve kazançlara sahiptir.
- e) Müşteri, varlığı teslim alarak kabul etmiştir.

2. Hasılatın Doğru Tutarda Belirlenmesine İlişkin Yönetim Muhakemesi

İşletme, bir edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya kısmen yerine getirdikçe, bu yükümlülüğe karşılık gelen işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara yansıtmalıdır (TFRS 15, paragraf 46). Bunun için öncelikle işlem bedeli belirlenmelidir. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü taraflar adına tahsil ettiği tutarlar (örneğin bazı satış vergileri) hariç olmak üzere, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin teslimi karşılığında elde etmeyi beklediği tutardır. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede belirlenen bedel, sabit, değişken ya da her iki türde tutarları içerebilir (TFRS 15, parag. 47). Sonrasında, işlem bedeli edim yükümlülükleri arasında dağıtılmalıdır (TFRS 15, par, 73).

Eğer sözleşmede belirlenen bedel değişken bir tutar içeriyorsa, işletme müşteriye sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığında elde edeceği bedeli tahmin etmek zorundadır. Bedelin değişken olmasının nedeni; indirimler, geri ödemeler, para iadeleri, puanlar, teşvikler, fiyat indirimleri, cezalar, performans primleri vb. unsurlar olabilir (TFRS 15, parag. 47). Yönetim, birtakım olasılık ve riskleri dikkate alarak tahminlerini yürütür.

Yukarıda detaylıca açıklanmış olan muhakemeler doğru yapılmazsa; hasılat yanlış dönemde ve tutarda raporlanacağından konsolide mali tablolar yanıltıcı olacaktır.

Tablo 5 incelendiğinde 15 işletme “Hasılatın Doğru Dönem ve Zamanda Kaydedilmesine İlişkin Yönetim Muhakemesi”ni KDK olma nedenlerinden biri olarak göstermişlerdir. Bu işletmelerden Banvit ve Dardanel, 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, DMR Unlu Mamuller, Göknur Gıda ve Kayseri Şeker Fabrikası 2023 yılında, Kervan Gıda 2020 ve 2021 yıllarında, Kütahya Şeker Fabrikası 2021 ve 2022 yıllarında, Orçay Çay 2021 yılında, Oylum Sınai 2020 ve 2021 yıllarında, Pınar Entegre Et, Pınar Su ve Pınar Süt 2023

yılında, Tat Gıda 2020 ve 2021 yılında, Tukaş 2023 yılında, Ulusoy Un ise 2020 yılında bu konuyu KDK olarak belirtmişlerdir.

4.4.2. Hasılatın Finansal Tablolar İçerisindeki Tutarsal Büyüklüğü

Vergi mevzuatımızda "hasılat" kavramı genellikle "gelir" ve "kazanç" ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Buna karşılık, TFRS 15’de hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden sağladığı gelir olarak tanımlanmıştır. TFRS Kavramsal Çerçevesi’nin 4.25(a) maddesinde ise gelir; muhasebe döneminde işletmeye ekonomik fayda sağlayan varlık girişleri ya da mevcut varlıklarda artış veya borçlarda azalma yoluyla özkaynaklarda, ortakların yaptığı sermaye yatırımları dışında gerçekleşen artış olarak tanımlanmakta ve bu yönüyle hem hasılatı hem de kazancı kapsamaktadır.

Hasılat, genellikle gelir tablosunun en büyük kalemidir. Bu kalem, kâr-zarar, özkaynaklar, nakit akışları, oran analizleri gibi birçok önemli göstergede etkili olduğundan şirket performansının değerlendirilmesinde yatırımcı ve pay sahibi için temel performans kriterlerinden biridir. Bu nedenle, yanlış beyan edilen hasılat, şirketin performansı hakkında yanıltıcı bir izlenim oluşturabilir. Bu nedenle denetçiler, hasılatın doğruluğunu, bütünlüğünü, dönemsel uygunluğunu dikkatle inceler.

İşletme yöneticilerinin, finansal performansı abartmak amacıyla hasılatı olduğundan fazla göstermeye motive olması mümkündür. Bu da hasılatı, yönetimden kaynaklı hile risklerine açık hale getirir.

Denetçi, hile nedeniyle oluşabilecek “önemli yanlışlık” risklerini belirleyip değerlendirirken, hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında hile risklerinin var olduğunu kabul eder ve bu doğrultuda, hangi tür hasılatın, hangi hasılat işlemlerinin veya yönetimin hangi beyanlarının bu risklere yol açabileceğini analiz eder (BDS 240, parag. 27).

Hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar, genellikle hasılatın gerçekleşmeden kaydedilmesi ya da gerçekte var olmayan hasılatın muhasebeleştirilmesi yoluyla hasılatın olduğundan yüksek gösterilmesiyle ortaya çıkar. Ancak, yanlışlıklar bazen de hasılatın yanlış bir şekilde sonraki dönemlere ertelenmesi sonucu hasılatın olduğundan düşük gösterilmesi şeklinde gerçekleşebilir (BDS 240, parag. A29).

Özetle; hem yüksek tutarsal öneme sahip olması, hem de hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olması hasılatın denetçiler tarafından KDK olarak belirlenme nedenlerindendir.

Tablo 5 incelendiğinde 14 işletme “Hasılatın Finansal Tablolar İçerisindeki Tutarsal Büyüklüğü”nü KDK olma nedenlerinden biri olarak göstermişlerdir. Bu işletmelerden DMR Unlü Mamuller 2023 yılında, Elite Organik Gıda ve Ersu Gıda 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Frigo Gıda 2020, 2022 ve 2023 yıllarında, Kervan Gıda 2023 yılında, Kristal Kola ve Meşrubat 2022 ve 2023 yıllarında, Merko Gıda 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Orçay Ortaköy Çay 2023 yılında, Oylum Sınai, Söke Değirmencilik ve Tat Gıda 2022 ve 2023 yıllarında, Tukaş Gıda 2022 yılında, Ulusoy Un 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Yayla Argo Gıda 2023 yılında bu konuyu KDK olarak belirtmişlerdir.

4.4.3. Satışların Hasılat Olarak Muhasebeleştirilmesi için Gerekli Şartların Sağlanması

Hasılatın KDK olarak belirtilme nedenlerinden üçüncüsü, satışların hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için gerekli şartları sağlayıp sağlamadığı konusudur. TFRS 15’in 9. paragrafında, bir sözleşmenin bu standart çerçevesinde muhasebeleştirilmesi için gerekli koşullar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- a) Sözleşmenin taraflarının, sözleşmeyi kabul etmiş ve kendi yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmaları,
- b) İşletmenin, tarafların devredilecek mal ya da hizmetlere ilişkin haklarını tanımlayabilmesi,
- c) İşletmenin devredilecek mal ya da hizmetlere ilişkin ödeme koşullarını tanımlayabilmesi,
- d) Sözleşmenin ticari bir nitelik taşıyor olması ve bu nedenle işletmenin gelecekteki nakit akışlarının zamanlamasında, risk ve tutarında değişiklik beklenmesi,
- e) Devredilecek mal ya da hizmetler için işletmenin, hak elde edeceği bedeli tahsil etmesi olasıdır. İşletme, tahsil edilebilirlik değerlendirmesini yaparken yalnızca müşterinin söz konusu bedeli zamanında ödeme yeteneğini ve niyetini göz önünde bulundurur. İşletmenin elde edeceği bedel, sözleşmede belirlenen fiyattan daha düşük olabilir çünkü işletme, müşterisine fiyat avantajı sağlamış olabilir.

Tablo 5’i incelediğimizde; Dardanel Önentaş, DMR Unlu Mamuller ve Kervan Gıda, KDK nedenlerinden biri olarak “Satışların, Hasılat Olarak Muhasebeleştirilmesi için Gerekli

Şartların Sağlanması” ve bu konunun iyi düzeyde muhakeme yeteneği gerektirdiğinden bahsetmişlerdir. Dardanel Önentaş 2020 yılında, DMR Unlu Mamuller 2023 yılında ve Kervan Gıda 2020 ve 2021 yıllarında bu konuyu KDK olarak belirtmişlerdir.

4.4.4. Hasılatın Yıl İçerisinde Uygulanan Stratejilerin Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Performans Takibi Açısından Önemli bir Ölçüm Kriteri Olması

Hasılatın KDK olarak belirtilme nedenlerinden dördüncüsü, hasılatın performans takibi açısından önemli bir ölçüm kriteri olmasıdır. Performans konusu, hedefledikleri seviyeye gelebilmek ve rakiplerinin önüne geçebilmek amacıyla günümüz işletmelerinin üzerinde önemle durduğu konuların başında gelmektedir. Çalık (2003), performans kavramını, kaynakların kullanımının bir sonucu olarak elde edilen sonuçların ölçümü suretiyle anlaşılabilir olduğunu ve girdinin çıktıya oranı olarak ifade etmiştir.

Performans, işletmenin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için ortaya koyulan bütün çabaların değerlendirilmesidir (Akal, 2002: 1). Denetimin önemli bir parçası olan işletmelerde performans ölçümünün, işletmenin başarısının belirlenerek geliştirilmesi gereken alanların ve verimsizliklerin nedenlerinin ortaya koyulması gibi birçok yararı bulunmaktadır. İşletme sahipleri, yöneticiler, kredi kurumları, yatırımcılar, satıcılar, ve müşteriler işletme hakkında verecekleri kararlarda işletmenin performansını dikkate almaktadırlar (Kaygusuz ve Dokur, 2015: 251). Görüldüğü gibi performans konusu sadece işletmenin kendisini değil, aynı zamanda işletmenin taraflarını da yakından ilgilendirmektedir. Bu açıklamalar ışığında finansal performans değerlendirmesi, işletmelere mevcut durumun ortaya koyularak geleceğe yönelik sağlıklı kararların alınmasını sağlayan önemli bir süreçtir. Finansal performansın ne düzeyde olacağı konusunda en büyük öneme sahip kalem ise hasılat olmaktadır. Bu sebeple analize tabi tuttuğumuz 14 işletme “Hasılatın Yıl İçerisinde Uygulanan Stratejilerin Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Performans Takibi Açısından Önemli bir Ölçüm Kriteri Olması”nı KDK nedenleri arasında göstermiştir. Bu işletmelerden; Banvit Bandırma 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Eksun Gıda 2023 yılında, Elite Naturel 2021 ve 2022 yıllarında Ersu Meyve ve Gıda 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Frigo Pak Gıda 2020, 2022 ve 2023 yıllarında, Kervan Gıda 2022 ve 2023 yıllarında, Kristal Kola 2022 ve 2023 yıllarında, Merko Gıda 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Orçay Ortaköy Çay 2021 yılında, Söke Değirmencilik 2022 ve 2023 yıllarında, Tat Gıda 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Tukaş Gıda 2022 ve 2023 yıllarında,

Ulusoy Un 2021, 2022 ve 2023 yıllarında ve Yayla Agro Gıda ise 2023 yılında bu konuyu KDK olarak belirtmişlerdir.

4.4.5. Hasılat Tutarının Çok Sayıda İşlem Sonucu Oluşması

Gıda, İçecek endeksindeki işletmelerin hasılatın kilit denetim konuları arasında göstermelerinin bir diğer nedeni de hasılat tutarının çok sayıda işlem sonucu oluşmasıdır. TFRS 15'in 114. paragrafında bu konuya ilişkin açıklama yapılmıştır. Buna göre, işletme müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara almış olduğu hasılatı; hasılat ile nakit akışlarının tutarının, niteliğinin, belirsizliğinin ve zamanlamasının ekonomik faktörler tarafından ne şekilde etkilendiğini gösterecek kategorilere ayırır.

Hasılatı ayırtırmak için kullanılan kategori seçiminde standardın B87 ve B89 no.lu paragraflarından yararlanılır.

Bu kapsamda uygun olabilecek kategori örnekleri (TFRS 15, parag. B89):

- a) Mal ya da hizmet türü (örnek olarak ana ürün grupları),
- b) Sözleşmenin türü (sabit fiyatlı sözleşmeler ile malzeme ve süre bazlı sözleşmeler),
- c) Coğrafi bölge (örnek olarak ülke ya da bölge),
- d) Piyasa ya da müşteri türü (kamu müşterileri, özel müşteriler),
- e) Sözleşmenin süresi (kısa ve uzun vadeli sözleşmeler),
- f) Satış kanalları (tüketiciye aracıyla satılan mallar ve doğrudan satılan mallar,
- g) Mal ya da hizmetin devir zamanı (belirli bir anda müşteriye devredilen mal ya da hizmetlerden hasılat ile zamana yayılı olarak devredilen mal ya da hizmetlerden hasılat).

Buna göre 9 işletme hasılatı, çok sayıda işlem sonucu oluşması sebebiyle KDK olarak göstermiştir. Elite Naturel 2023 yılında, Ersu Meyve ve Gıda 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Orçay Ortaköy Çay 2023 yılında, Oylum Sınai Yatırım 2021 yılında, Selçuk Gıda 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Tat Gıda 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında, Tukaş Gıda 2022 ve 2023 yıllarında, Ulusoy Un 2020 yılında ve Yayla Agro Gıda 2023 yılında hasılatı bu sebeple KDK olarak göstermiştir.

5. SONUÇ

Gıda ve içecek sektörü, insanların en temel ihtiyaçlarından biri olan beslenme ihtiyaçlarına hizmet etmesi ve birçok sektörle bağlantısı nedeniyle Türkiye ekonomisi için oldukça önemlidir. Ülke ekonomisindeki önemi nedeniyle gıda sektöründeki işletmelerin özellikle İhracat yapan işletmelerin, finansal şeffaflık ve yatırım alabilirlik açısından uluslararası muhasebe standartlarına uygun raporlama yapması gerekmektedir.

BIST Gıda, İçecek (XGIDA) sektöründe işlem gören işletmelerin, 2020-2023 dönemine ait bağımsız denetim raporlarında, hasılatın muhasebeleştirilmesine KDK olarak yer verip vermediklerinin ve bu konunun KDK olarak raporlanma nedenlerinin incelendiği çalışmanın sonucunda, işletmelerin hasılatı KDK olarak raporlama nedenleri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

- a) Hasılatın doğru tutarda ve ilgili olduğu raporlama döneminde finansal tablolara alınmasının önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi (15 işletme tarafından neden olarak gösterilmiştir),
- b) Hasılatın finansal tablolar içerisindeki tutarsal büyüklüğü (14 işletme tarafından neden olarak gösterilmiştir),
- c) Satışların hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için gerekli şartların sağlanması (3 işletme tarafından neden olarak gösterilmiştir),
- d) Hasılatın yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından önemli bir ölçüm kriteri olması (14 işletme tarafından neden olarak gösterilmiştir),
- e) Hasılat tutarının çok sayıda işlem sonucu oluşması (9 işletme tarafından neden olarak gösterilmiştir)

Çalışma sonucunda tespit edilen hasılatın KDK olarak bildirilme nedenleri, Onocak (2024) tarafından yapılan çalışma sonuçları ile benzerdir. Betimsel analiz yönteminin uygulandığı çalışmanın sonucunda, hasılatın KDK olarak bildirilme nedenleri, önem sırasına göre (yanlarında verilen frekans kodlarıyla); “zamanında ve doğru şekilde kaydedilmesi (19)”, “muhasebeleştirilirken önemli yanlışlık riski içermesi” (6), “performans takibi için önemli bir ölçüm kriteri olması” (5), “muhasebe standartlarına ilişkin uygulamaların karmaşık olması” (5), “önemli tutarda olması” (5), “önemli yönetim muhakemesi gerektirmesi” (3), “birden fazla

finansal tablo kalemi üzerinde önemli etkiye sahip olması” (2) ve “yönetim tahmini içermesi” (1) olarak tespit edilmiştir (Onocak: 2024: 88-89).

Bundan sonra yapılacak çalışmalara ilişkin öneriler; aynı konunun daha uzun zaman aralığında çalışılması, diğer KDK ve nedenlerinin incelenmesi, farklı sektörlerdeki KDK ve nedenlerinin incelenmesi şeklinde sıralanabilir.

KAYNAKLAR

- Akal, Z. (2002). İşletmelerde performans ölçüm ve denetimi çok yönlü performans göstergeleri. Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.
- Arabacı, H. (2017). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının incelenmesi ve inşaat sektörüne ilişkin bir uygulama”. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 3, 59-66.
- Ataman, B. – Cavlak, H. (2017). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat: Temel ilkelerin incelenmesi ve bir uygulama”. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2), 403-428, DOI: 10.14780/muiibd.384075.
- Ayar, H. C. (2023). BIST Perakende sektörü şirketlerinin 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarının tfrs 15 gereklilikleri açısından analizi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Aygün, B. (2023). BIST 100’de yer alan imalat işletmelerinin TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardına uyum düzeylerinin belirlenmesi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Calayoglu, İ. – Yılmaz, R. (2016). “TFRS-15’e göre yazılım sektöründeki sözleşmelerin hasılatının hesaplanması ve tanınması”. PESA International Journal of Social Studies, 2(2), 18-42.
- Coşkun, S. – Kırık, Ş. (2017). “Muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde hasılat standardında yapılan değişiklikler ve sektörel etkileri: Perakende sektörü şirketlerinin açıklamaları üzerine bir araştırma”. EconWorld2017@Paris Proceedings, 25-27 Temmuz, Paris, Fransa. 1-16.
- Çalık, T. (2003). Performans yönetimi. Gündüz Eğitim ve Yayıncılık, Ankara.
- Çalış, Y. E. – Hışman, B. (2019). “Hasılatın TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve vergi kanunlarına göre karşılaştırmalı incelenmesi”. İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi, 11(4), 355-377.
- Demirkol, Ö. F. (2018). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı: 5 aşamalı model”. Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi, 6(15), 415-434.

- Doğan, Ö. (2021). “INCOTERMS 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinin hasılat standardı kapsamında raporlanması”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 14(1), 313-342. <https://doi.org/10.29067/muvu.721625>.
- Gündüz, G. A. – Yanık, S. S. (2020). “Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri üstlenen işletmelerin finansal tablolarının TFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde incelenmesi ve bir örnek uygulama”. Journal of Empirical Economics and Social Sciences, 2(1), 1-22.
- KAP (2025). <https://www.kap.org.tr/tr>, (Erişim Tarihi: 02.03.2025).
- Karacan, S. – Uygun, R. (2018). “Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi- BDS 701”. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11(57), 632-649.
- Kaygusuz, S. Y. – Dokur, Ş. (2015). Yönetim muhasebesi. Dora Basım-Yayın, Bursa.
- KGK (2023). BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2025_Seti/BD S%20701_2025.pdf, (Erişim Tarihi: 05.04.2025).
- KGK (2019). TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022 /Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2015.pdf, (Erişim Tarihi: 10.03.2025).
- Khamis, A. M. (2016). “Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): Evidence from Egypt”. Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis, 3(2), 1-18.
- Kıllı, M. – Işık, Y. (2018). “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ve BOBİ FRS kapsamında incelenmesi”. Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6(6), 1093-1104. <https://doi.org/10.18506/anemon.407604>.
- Knorová, K. (2016). “Do Czech companies disclose revenue in accordance with IFRS requirements?”. European Financial and Accounting Journal, ISSN 1805-4846, University of Economics, Faculty of Finance and Accounting, Prague, 11(3), 69-84, <https://doi.org/10.18267/j.efaj.163>.
- Köse, T. – Şengül Çelikay, D. (2015). “Yeni hasılat standardı ve getirdiği değişiklikler”. Financial Analysis/Mali Çözüm Dergisi, 25(127), 19-44.
- KPMG (2014). First impressions: Revenue from contracts with customers: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/06/First-Impression-Revenue-2014.pdf> , (Erişim Tarihi: 10.04.2025).
- Memiş, M. Ü. (2019). “Hasılatların muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS karşılaştırması”. Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(19), 236-249.

- 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, DOI: 10.1080/00014788.2020.1770933.
- Onocak, D. (2024). “Bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları: Bilişim sektörü üzerine betimsel bir analiz”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 26(2), 77-101. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1398218>.
- Özçelik, H. – Yağmurlu, N. (2024). “Hasılatın KÜMİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi ve TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve VUK hükümleriyle karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (103), 1-20. <https://doi.org/10.25095/mufad.1456393>.
- Özerhan, Y. – Sultanoğlu, B. (2019). “Lisans sözleşmelerinden doğan hasılatın TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmesi: Yazılım sektöründe bir araştırma”. *The Journal of Accounting and Finance*, 15-32. <https://doi.org/10.25095/mufad.605917>.
- Özerhan, Y. – Sultanoğlu, B. (2021). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı kapsamında asıl-vekil ilişkisinin değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(63), 19-38.
- Öztürk, E. (2021). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde hasılat raporlamasının kazanç yönetimi üzerindeki etkileri: BIST şirketleri üzerine bir araştırma”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(4), 791-805. <https://doi.org/10.29106/fesa.999726>.
- Saban, M. – Gürkan, S. – Vargün, H. (2019). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı: İnşaat sözleşmeleri üzerine bir uygulama”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), 43-64.
- Sahputra, I. – Noveriansi, R. – Muda, I. (2022). “The principle of measurement of revenue based on international financial reporting standard (IFRS) in pharmaceutical corporation”. *Journal of Pharmaceutical Negative Results*, 13(3), 1631-1637. DOI: 10.47750/pnr.2022.13.S03.251.
- T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü (2023). Gıda ve içecek sektör raporu 2022: <https://www.sanayi.gov.tr/plan-program-raporlar-ve-yayinlar/sektor-raporlari/mu3101015009>, (Erişim tarihi: 24.04.2025).
- Tezel, K. – Üçoğlu, D. (2021). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardına geçişin BIST 100 endeksindeki firmaların finansal tablolarına etkileri”. *The Journal of Accounting and Finance*, (92), 91-114. <https://doi.org/10.25095/mufad.940857>.
- Ünlütürk, A. Ç. – Deveci, E. N. – Dağlı, M. F. (2019). “TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat çerçevesinde hasılatın ölçülmesi ve raporlanması”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(57), 247-268.
- Wagenhofer, A. (2014). “The role of revenue recognition in performance reporting”. *Accounting and Business Research*, 44(4), 349-379, <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.897867>.

Yassin, M. M. – Shaban, O. S. – Al-Sraheen, D. A. D. – Al Daoud, K. A. (2022). “Revenue standard and earnings management during the COVID-19 pandemic: A comparison between IFRS and GAAP”. *Journal of Governance & Regulation*, 11(2), 80–93. <https://doi.org/10.22495/jgrv11i2art7>.

.