



**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI:
5 AŞAMALI MODEL**

Dr. Öğr. Üye. Ömer Faruk DEMİRKOL*

ÖZ

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı (TFRS 15) 09/09/2016 tarihinde yayımlanmıştır. 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanacaktır. Dileyen işletmeler belli prosedürleri yerine getirmek koşulu ile daha öncede uygulayabilirler. TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standartları yürürlükten kalkmıştır.

Hasılat, finansal tabloların en önemli unsurlarından biridir. Dönem karı/zararı ve vergiyi belirlemede etkili bir konuma sahiptir. Hasılatla ilgili önceki standartların ihtiyaca cevap vermemesi nedeniyle TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. TFRS 15'e göre hasılat, beş aşamalı bir model izlenerek muhasebeleştirilmektedir. Bu aşamalar sırası ile sözleşmenin belirlenmesi, yükümlülüklerin belirlenmesi, işlem fiyatının belirlenmesi, işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı ve hasılatın kaydedilmesi şeklindedir. Standart her bir aşamayı oluşabilecek alternatif durumlara göre ayrıntılı bir biçimde ele almıştır. Tarafların birbirlerine karşı olan borç ve yükümlülükleri sözleşme ile belirlenmektedir. Sözleşme yazılı sözlü veya ticari teamüllere uygun bir biçimde düzenlenebilmektedir. Hasılat, edim yükümlülüğü olan mal veya hizmetin müşterinin kontrolüne geçmesiyle muhasebeleştirilir.

TFRS 15 Standardı farklı sektörlere uygulanabilecek nitelikte ayrıntılı bir yapıya sahiptir. Müşterileri ile sözleşmeye dayalı çalışan yazılım, inşaat, bilişim ve perakende, mobilya gibi sektörlerde daha geniş uygulama alanı bulacaktır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, Hasılat, Müşteri Sözleşmeleri.

**REVENUE STANDARD FROM CUSTOMER CONTRACTS:
5 STAGE MODEL
ABSTRACT**

Turkey Financial Reporting Standards Standards of Customer Contract Revenue (TFRS 15) was released on 09.09.2016. It will be applied in the accounting periods starting after 31/12/2017. The enterprise that wishes can implement them before they perform certain procedures. With the entry into force of TFRS 15, TAS 11 Construction Contracts and TAS 18 Revenue Standards have been abolished.

Revenue is one of the most important elements of the financial statements. It has an effective position in determining the period profit / loss and tax. Revenue from TFRS 15 Customer Contracts has been prepared and applied as the previous standards related to revenue do not meet the requirements. Revenue is recognized in accordance with TFRS 15 by following a five-stage model. These stages are the determination of the contract, determination of the obligations, determination of the transaction price, distribution of the transaction price to the performance obligations and recording of the revenue.

* Harran Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, omerfarukd@hotmail.com, ORCID NO: 0000 0003 0483 3790

The standard covers each stage in detail according to the alternative situation that may occur. The obligations and obligations of the parties against each other are determined by contract. The contract can be arranged in accordance with written verbal or commercial practices. Revenue is recognized when the goods or services which have a performance obligation are under the control of the customer.

IFRS 15 Standard has a detailed structure that can be applied to different sectors. Contracted software with its customers will find a wide range of applications in industries such as construction, information and retail, and furniture.

Keywords: IFRS 15, Revenue, Customer Contracts.

Giriş

Uluslararası arenada yaşanan küresel gelişmelerin etkisiyle muhasebe biliminde birlikteliğin sağlanması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) oluşturulmuştur. Standartların temel amacı, ülkeler arası muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamalardaki farklılıkların ortadan kaldırılmasıdır. Ekonomik faaliyetlerin sınır tanımadığı günümüzde, işletmelerin faaliyette buldukları sınır ötesi ülkelerde mali nitelikteki işlemlerinin muhasebe bilimi çerçevesinde kayıt altına alınması ve raporlanmasında ülkeden ülkeye farklılıkların olması raporlar üzerindeki denetim ve analizleri zorlaştırmaktadır. Bu durum işletmelerin küresel çerçevede rekabet güçlerini zayıflatmakta ve performanslarını olumsuz etkilemektedir. Uluslararası kapsamda muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasıyla birlikte işletmelerin kendilerini daha iyi ifade eder hale gelmişlerdir. Bu sayede işletmeler uluslararası standartlara uygun yapacakları muhasebe kayıtlarında ve sunacakları finansal raporlarda *tam açıklama kavramının* küresel çaptaki gerekliliğini de yerine getirmiş olacaktırlar. Bu durum işletmenin çıkar grupları tarafından daha iyi anlaşılmasını ve rakipleriyle karşılaştırılmasını da sağlayacaktır. Bu standartların getirdiği birliktelik, kapsamlılık, uygulanabilir ve karşılaştırılabilir gibi ilkelerle muhasebe bilimi küresel anlamda daha şeffaf ve anlaşılabilir olacaktır.

Ülkemiz, küreselleşme olgusunun fırsatlarından yararlanmak ve gelişimini hızlandırmak amacıyla global entegrasyona önem vermektedir. Bu çerçevede yasal düzenlemeler, kanunlar, uygulamalar, anlaşmalar vb. unsurlar uluslararası boyutta güncellenmektedir. Ülkemizde değişim ve yenilenmenin en hızlı olduğu alanlardan biri de muhasebedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından oluşturulan muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ivedilikle ülkemizde uygulanması bu alandaki değişim ve yenilenme hızının göstergesidir. IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat Standardı da bunlardan biridir. IFRS 15 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 09/09/2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır (<http://www.kgk.gov.tr/>).

IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre hasılat, beş aşamalı bir model izlenerek muhasebeleştirilmektedir. Çalışmamızda IFRS 15 standardını genel olarak anlaşılabilir hale getirmek amacıyla her aşamasına ilişkin tarafımızdan oluşturulan şekiller ve kısa örneklerle konu somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda literatür araştırması yapılmış ve gerek standart gerek çalışmalardan faydalanılarak IFRS 15 standardının piyasa kullanıcılarına yönelik uygulamalarında

anlaşılabilir ve kolaylığını sağlamak amacıyla genel hatlarıyla bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Çalışmamızın temel amacı TFRS-15 standardının beş aşamalı modelinin kullanıcılar ve ilgililer açısından anlaşılabilirliğini sağlamak ve uygulamada hasılatın doğru ve gerçekçi tespitini yapmaya yönelik katkılar sunmaktır.

1.Literatür

Hasılat standardı ile ilgili geçmişten günümüze yapılan çalışmalar incelendiğinde TMS 18 ve TFRS 15 kapsamında çalışmalarının yapıldığı görülmektedir. TMS 18 yürürlükten kalktığı için çalışmamızın bu kısmına sadece TFRS 15 ile ilgili yapılan makalelerden ulaşabildiklerimiz dahil edilmiştir.

Özerhan vd. (2015) çalışmalarında TFRS 15 standardını incelemişler ve özetle şu görüşlere yer vermişlerdir:Standartta ele alınan temel ilke, hasılatın muhasebeleştirilmesi, varlığın devri karşılığında hak edilen tutardır. TFRS 15 standardı, TMS 18 hasılat standardından oldukça farklı ve beş aşamalı olarak oluşturulan modelin sözleşmenin belirlenmesinden başlayarak tüm süreci detaylı olarak belirlemektedir. Bu detaylara örnek olarak sözleşme kapsamında birden fazla edim yükümlülüğünün varlığı halinde, bu yükümlülüklerin ayrıştırılmasıdır. Ayrıca sözleşmenin başlamasından sonra muhtemel sözleşme değişikliklerinde (kapsam/fiyat değişiklikleri) uygulamaya yönelik düzenlemeler getirilmiştir. İşletmelerin hasılatlarını işlem bedelinin belirlenmesi, sözleşme yükümlülüklerine bedellerin dağıtımı ve yükümlülük ifası aşamalarını sıralı bir şekilde uyguladıktan sonra muhasebeleştirileceklerdir. Sözleşmelerde edim yükümlülüklerinin ifasının netleştirilmesi gerektiği, yükümlülüğün belli bir zamanda mı yoksa zamana yayılı olacak şekilde mi gerçekleşeceği açıkça ifade edilmelidir. Bu kapsamda hasılatın muhasebeleştirilmesinde ön koşul; varlığın devri, kontrolü ve kalan fayda değerinin müşteriye geçmesidir.

Yingzhee vd. (2015) çalışmalarında, Malezyalı muhasebe meslek mensuplarının TFRS 15 ile ilgili algılarına bakış açısını ortaya koymak amacıyla anket yapmışlardır. Standartla birlikte özellikle zamanlama ve gelirin tanımlanma biçimi etkilenebileceğinden, uzun vadeli sözleşmelerin müşterileri ilgilendiren sektörler üzerinde etkisi olması beklendiğini ifade etmişlerdir. Gelir, finansal tablolarda önemli bir unsur olduğundan, standardın uygulanmasının belirsizlikten arındırılmış olması ve farklı sektörlerde uygulanacak kadar güçlü olmasının önemine vurgu yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda ankete katılan Malezyalı muhasebe meslek mensuplarının TFRS 15'i benimsemeye hazır olmadığını ve standardın farklı iş sektörlerinde uygulanmasının zor olacağını belirtmişlerdir.

Keskin ve Dinçer (2015) çalışmalarında hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş aşamalı yöntemin olduğunu, standardın özellikle telekomünikasyon, yazılım sektörleri başta olmak üzere birçok sektörü etkileyeceğini belirtmişler ve özetle şu görüşlere yer vermişlerdir: İşletmelerin ticari ve mali karlarının tespitini etkileyeceği, zamana yayılı yükümlülüklerden dolayı hasılatın muhasebeleştirilmesinde hataların muhtemel olacaktır. Bu durumun işletmenin dönem karlarının, vergilerinin ve hisse değerlerinde sorunlar oluşturabileceği konusunda uyarılar yapılmıştır. Standardın uygulanmasına kısa süre içerisinde geçileceğinden işletmelerin sistemlerini yeni duruma uygun hale getirmeleri önemlidir.

Calayoğlu ve Yılmaz (2016) çalışmalarında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını yazılım sektörü çerçevesinde incelemişler ve özetle şu görüşlere yer vermişlerdir: TFRS 15 standardı temel aldığı sözleşme unsuruyla birlikte taraflara çok çeşitli sorumluluklar getirmektedir. Çalışma kapsamında incelenen yazılım sektörü, belirtilen sorumluluklardan etkilenecek sektörlerden biridir. Hasılatın ifade edilmesinde standart beş aşamalı bir yöntemle hareket etmektedir. Yazılım sektörü ikinci, dördüncü ve beşinci aşamalarda işleyiş bazlı olarak fazlaca etkilenecektir. Yazılım sektörünün müşterilerle genellikle uzun vadeli sözleşmeler yaptığı göz önüne alındığında sektörün standartla getirilen sözleşme yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem bedelinin edimlere dağıtılması ve hasılatın belirlenme zamanı aşamalarından oldukça etkilenecektir. Sözleşme yükümlülüğü, varlık (mal veya hizmet) ayrılabilir özellikte ise bunun sağlanmasından sonra işlem bedelinin tespit edilmesi ve belirlenen bedellerin edim yükümlülüklerine dağıtılması sürecinin aşamalı olarak takip edilmesigereklidir.

Rutledge, R.W. vd. (2016), çalışmalarında TFRS 15 standardının yürürlüğe girmesi ile oluşabilecek etkileri incelemişlerdir. Muhtemel etkilerinin kazanç kalitesi, ertelenmiş vergiler, yönetim tazminatı ve sektöre özgü raporlama olarak ortaya konduğu çalışmada, standardın ertelenmiş vergi bakiyelerini ve yöneticilerin kazançları yönetme şansını artıracaklarını da belirtmişlerdir. Kazancın kalitesinin düşebileceğini alternatif olarak, genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarındaki tutarlılık ve benzer işlemlere sahip sektörler arasında gelir tanıma uygulamalarının karşılaştırılabilirliği, kazanç kalitesini artırabileceğini; fakat kazanç kalitesi üzerindeki olası kümülatif etkinin henüz belirlenemediğini vurgulamışlardır. Başka bir etki olarak yönetim kararları ve tahminleri kullanarak kazançları manipüle etme ve kazanca dayalı tazminatı hızlandırma konusunda daha fazla fırsata sahip olabileceğini ve dolayısıyla standardın yönetim tazminatlarını etkileyebileceğini ifade etmişlerdir.

Arabacı (2017) çalışmasında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının kapsamını, inşaat işletmelerine muhtemel etkilerini ve ilgili işletmelerde hasılatın muhasebeleştirilmesini incelemiş ve özetle şu görüşlere yer vermiştir: TFRS 15 standardının kabulüyle TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat Standardı yürürlükten kalkmıştır., yeni standardın müşterilerle yapılan sözleşmelerden hasıl olan bedellerin niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğine dair yararlı bilgilerin raporlanmasını düzenlemektedir. Standart, hasılatın finansal raporlara alınmasında beş aşamalı bir model oluşturulduğu belirtmiştir. TFRS 15 standardı, ekonomik birimlere hasılatın belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesinde ve sistemlerinin yeterliliklerini ölçmede zorluklar getirecektir.

Ataman ve Cavlak (2017) çalışmalarında TFRS-15 standardının temel ilkelerini incelemiş, standardın birçok konuya açıklık getirdiğini belirtip özetle şu görüşlere yer vermişlerdir: Hasılat ve elde edilen diğer gelirlerin kayıt altına alınmalarında standardın detaylı bilgiler vermektedir. Vadeli satışlarda finansman özelliği olması halinde gelirlerin iskonto oranı kullanılarak bugünkü değerinde indirgenerek farkın ayrıştırılması gerekmektedir. Hasılat; mal veya hizmetlerin devri, varlık kontrolü, sahipliğe ilişkin risklerin ve kalan faydanın kullanılması gibi unsurların müşteriye geçmesiyle finansal tablolara alınabilecektir. TFRS 15, mal veya hizmet ayrımına gitmeden tüm hasılatları,

finansal tablolara kabulünü beş kademeli olarak dizayn edilen bir yöntemle kayıt altına almaktadır. Standartla oluşturulan sürecin her aşamasının detaylı bir biçimde ele alınmış, aşamalarda meydana gelebilecek muhtemel durumların (sözleşme içerik ve bedel değişiklikleri gibi) çözümüne yönelik düzenlemelerin kapsam dahilindedir. Standartta edim yükümlülüğü ve işlem bedeli kavramları belirgin biçimde ön plana çıkarılmaktadır. Hasılat tutarı konusunda TFRS 15, TMS 18'e göre farklılıklar getirmiş, hasılat tutarının ölçümünde gerçeğe uygun değer ölçüsünün yerine edim yükümlülüğünün ifasında dağıtılmış işlem tutarının muhasebeleştirilmesini esas almıştır. TFRS 15 Standardının, küresel olarak muhasebe uygulamalarında hasılatın belirlenmesine önemli katkılar sunacak, sektörler standardın gereklerini ifa edecek düzeyde iş görenlerini eğitmeleri halinde işletme ve ülke ekonomilerine katkı sağlayacaktır.

Aktaş ve Varol (2017) çalışmalarında UFRS-15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat standardının TMS – 18 Hasılat Standardı ile karşılaştırılmasını ve sözleşme değişiklikleri ve çoklu gelir unsuru taşıyan sözleşmeler açısından uygulanmasını ele almışlar ve özetle şu görüşlere yer vermişlerdir. Beş aşamalı hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde, satış sözleşmelerindeki her bir unsur (edim yükümlülükleri- mal veya hizmetler) belirlenmekte, işlem fiyatının bu unsurlara dağıtılıp, müşteri tarafından bu unsurlar devralındığında (ya da devralındıkça) hasılat muhasebeleştirilmektedir. Hasılat standartlarının işletmeler tarafından yoğun olarak kullanılacak olmasından dolayı TMS/TFRS'lere göre raporlama yapan bütün işletmeleri az ya da çok etkileyecektir. Finansal tablo hazırlayıcıları etkilenecekleri konuları tespit etmeleri ve yeni Standardın uygulanmasına geçmeden önce etkilerini değerlendirmeleri gerekmektedir.

Gökgöz (2018) çalışmasında TFRS 15 standardın genel bir değerlendirmesini yaparak spesifik olarak standardın kapsamında "sözleşme varlığı" ve "sözleşme yükümlülüğü" üzerinde durmuş ve özetle şu görüşlere yer vermiştir: Hasılat konusunu detaylı olarak ele alan standart, birçok farklılık ve yenilik getirmiştir. Önem arz eden farklılıklardan biri de hasılatın taraflar arasında oluşturulan sözleşmeye bağlanmış olmasıdır. Sözleşmeyle birlikte işletmenin borç/alacakları ortaya çıkması muhtemel iken, standardın bunları borç/alacak olarak dikkate almaması gerekmektedir. Tahsilat ve ödemede tek şartın zamanın geçmesidir. Fakat bunun dışında standardın, sözleşmeyle birlikte tahsilat için varlığın devri şartı gibi ek sorumluluklar getirmektedir. TFRS 15 standardına göre işletme, alacaklarını "sözleşme varlığı" olarak, borçlarını da "sözleşme yükümlülüğü" olarak raporlandırılması gerekmektedir. "Sözleşme varlığı" ve "sözleşme yükümlülüğünün" kayıt altına alınabilmesi için hesap planında varlıklarda 14 no'lu hesap grubunda sözleşme varlığıyla ilgili, yükümlülüklerde ise 34 no'lu hesap grubunda sözleşme yükümlülüğüne ilişkin hesaplar oluşturulmalıdır.

2.TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

IASB ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) birlikteliğinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat Standardı oluşturulmuştur. İlgili kurullar hasılatın muhasebeleştirilmesinde kavramsal çerçeveyi belirleyerek, hasılatın finansal tablolara alınmasında birlikteliği

sağlamayı amaçlamışlardır. Standartla birlikte hasılatın belirlenmesi ve finansal tablolara alınmasında sektörel farklılıklar ortadan kalkacak, raporların anlaşılabilir ve kullanılabilirliği olumlu etkilenecektir.

TFRS 15, birçok kuruluşun gelirinin muhasebeleştirilmesini, ölçülmesini ve açıklanmasını etkileyecektir. Gelir, işletmeler için önemli bir finansal performans göstergesidir. Standartın etkisinin anlaşılması, paydaşlara erken iletişimin sağlanması ve daha önceden planlama yapılması başarılı bir uygulama için çok önemlidir ([https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-revenue-from-contracts-with-customers/\\$FILE/EY-revenue-from-contracts-with-customers.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-revenue-from-contracts-with-customers/$FILE/EY-revenue-from-contracts-with-customers.pdf))

TFRS 15 standardının amacı; *“müşteri ile yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir”* (TFRS 15, m1) şeklinde belirtilmiştir. Bu amacın gerçekleşmesi için işletmenin taahhüdü olan varlığın devrine karşılık, hak kazanacağı bedelin belli bir tutarının hasılat olarak finansal tablolara alınması gereklidir. Standart, kolaylaştırıcı uygulama olarak benzer durumdaki sözleşmelere uygulanabilmektedir. Aynı şekilde normal şartlarda ayrı ayrı muhasebeleştirilen sözleşmeler, benzer özellikte olmaları ve gerekli şartları taşımaları halinde portföy sözleşmeler şeklinde finansal tablolara alınabilmektedir.

TFRS 15 standardı gelir ile ilgili aşağıdaki özellikleri ön plana çıkarmıştır:

- Önceki standartlardaki gelir ile ilgili tutarsızlığı ve zayıflığı ortadan kaldırmak
- Gelirlere ilişkin sorunlarda daha sağlam bir çerçeve oluşturmak
- İşletmelerin genelinde gelir uygulamalarının karşılaştırılabilirliğini geliştirmek
- Finansal tablo kullanıcılarına geliştirilmiş açıklamalarla daha yararlı bilgiler sağlamak
- İşletmelerin başvurması gereken şartların sayısını azaltarak finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

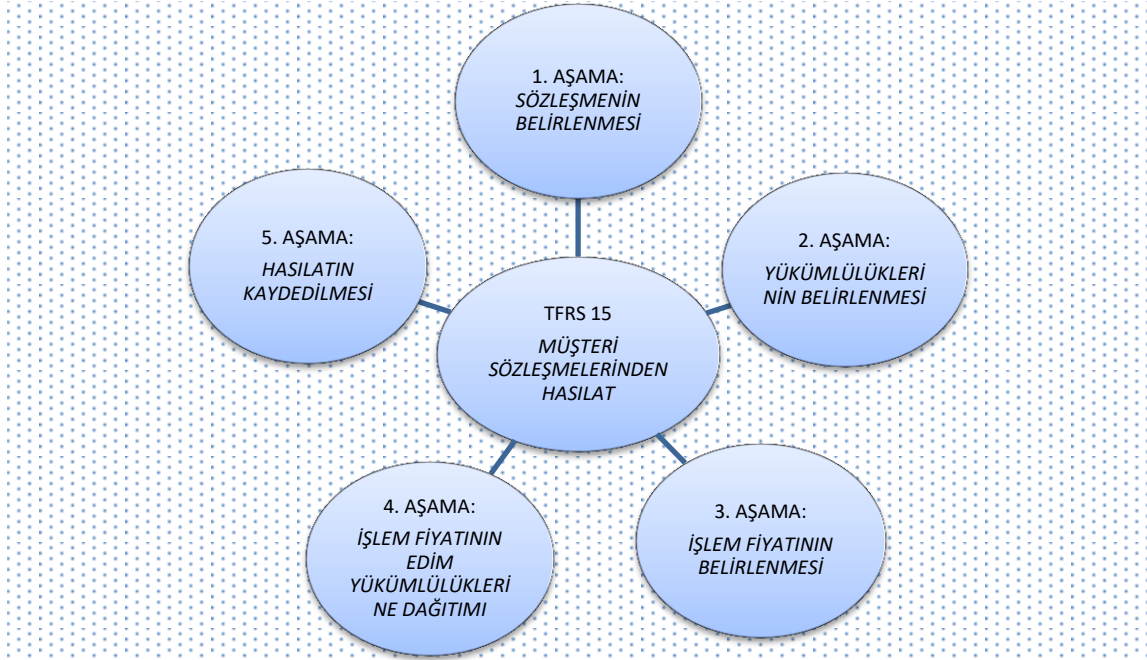
(https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/669334/IFRS_15_Application_Guidance.pdf)

İşletme, TFRS 15 standardını aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere karşı tarafın müşteri olduğu sözleşmelere uygular. TFRS 15, aşağıda sayılan standartlara ve durumlara uygulanmaz (TFRS 15, m5).

- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- TFRS 9 Finansal Araçlar
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
- TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
- TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
- Benzer faaliyetleri olan işletmelerde satışı kolaylaştırma amaçlı yapılan parasal olmayan değişimler

3.TFRS 15'E Göre 5 Aşamalı Model

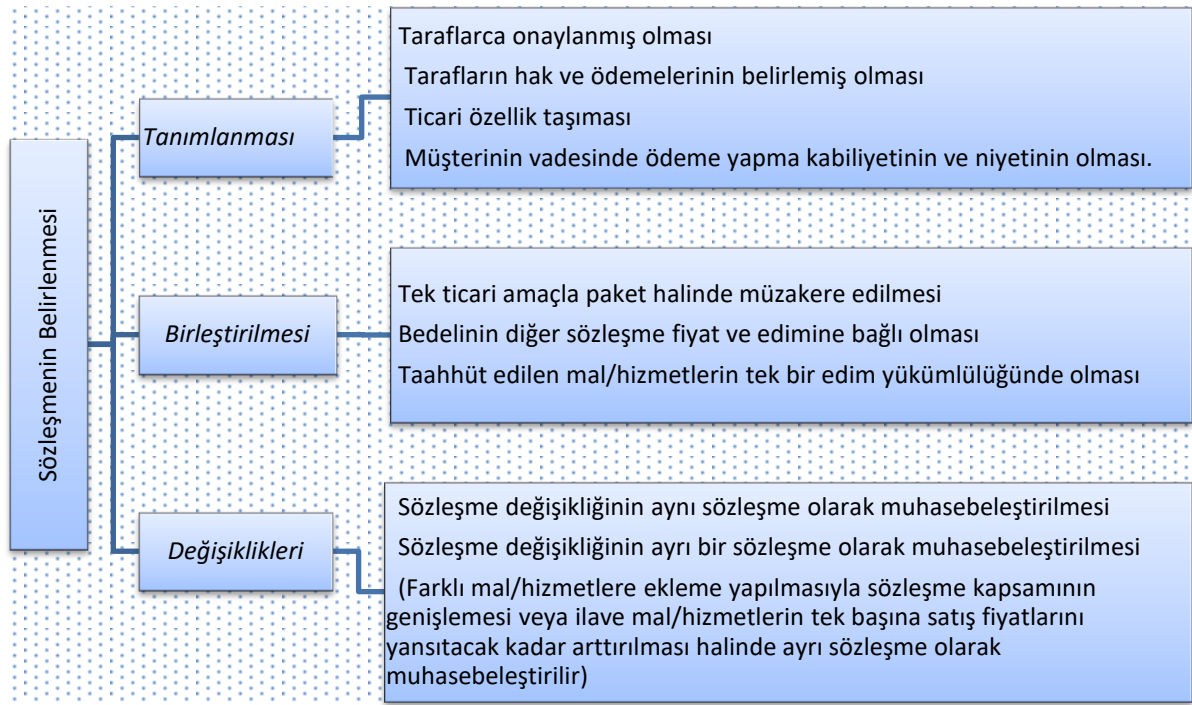
TFRS 15 Standardı hasılatın muhasebeleştirilmesinde *beş aşamalı* bir model belirlemiştir. Standart,ön koşul olan aşamalar belirlenip sıralı olarak uygulandıktan vemaal veya hizmetin kontrolü müşteriye geçtikten sonra hasılatın muhasebeleştirilmesini mümkün kılmaktadır. Çalışmamızda beş aşamalı modeli kısa ve öz açıklamalarla anlaşılabilir hale getirmek amacıyla tarafımızdan şekiller oluşturulmuştur. Ayrıca aşamaların somutlaştırılması için her aşamaya kısa örnekler verilmiştir. Bu aşamalar Şekil-1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardın Aşamaları

TFRS 15 standardı, hasılat kapsamına giren muhtemel durumları çözüm odaklı uygulamalarla aşamalı olarak belirlemektedir. Standartla getirilen yenilikler, birçok sektörün hasılat uygulamalarında değişikliklere neden olmuştur. Zamana yayılı, paket halinde veya vadeli satışlar yapan sektörlerin hasılat ile ilgili muhasebe uygulamalarında ciddi değişimlere gitmeleri gerekmektedir. Sözleşme çeşitliliği, zamana yayılı yükümlülükler vb. uygulamalar en fazla telekomünikasyon, yazılım, medya, gayrimenkul gibi sektörleri etkilemektedir.

3.1.Sözleşmenin Belirlenmesi



Şekil 2: Sözleşmenin Belirlenmesi

Sözleşmenin belirlenmesi aşaması; sözleşmenin tanımlanması, sözleşmenin birleştirilmesi ve sözleşme değişiklikleri şeklinde üç kısımda incelenecek ve sonrasında konunun basit bir örnek yardımı ile pekişmesi sağlanacaktır.

3.1.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşmenin tanımlanması için Standardın 9. Maddesinde sayılan ve Şekil 2'de tanımlama kısmında gösterilen şartların *tamamının sağlanmış olması* gerekir. Bir sözleşmenin bu standart kapsamında değerlendirilmesi için sözleşmenin; taraflarca onaylanmış, taahhüt edilmiş, her bir tarafın hak-ödeme koşullarının tanımlanmış, ticari nitelikte olması ve bedel tahsilinin muhtemel olması gerekmektedir. Sözleşmenin onaylanmış olması, mutlaka yazılı bir sözleşme olması anlamını taşımamaktadır. Tarafların karşılıklı olarak anlaşmış olmaları ve ticari teamülleri gibi hususlar da sözleşmenin onayı anlamındadır. Sözleşmenin ticari nitelik taşıması ve tahsilat şartı getirilmesi, takas şeklindeki işlemleri kapsam dışı bırakmıştır. Bir başka husus ise ileriki dönemlerde işletmelerin gerek finansal durumu gerek piyasa ve sektör ile ilgili özel durumlarından dolayı tahsilatla ilgili bir risk varlığı önceden biliniyorsa "*tahsilatın muhtemel olması*" şartı ile ilgili belirsizlik olduğundan hasılat şüpheli hale gelecektir.

3.1.2. Sözleşmenin Birleştirilmesi

Ticari hayatın doğası gereği işletme ile müşteriler arasında aynı veya farklı zaman dilimlerinde sözleşmeler yapılabilmektedir. Aynı müşterilere aynı muhteviyatlı sözleşmeler yapılabileceği gibi aynı müşterilere farklı muhteviyatlı sözleşmeler veya farklı müşterilere aynı veya farklı muhteviyatlı sözleşmelerin yapılabilmesi de olasıdır.

Bu gibi durumlarda işletme aynı müşteri ile yaptığı birden fazla sözleşmeyi birleştirerek tek sözleşmeymiş gibi muhasebeleştirebilir.

Sözleşmelerin birleştirilmesi için aşağıdaki şartlardan en az birinin oluşmuş olması gerekir: (TFRS 15, md.17)

i.Aynı ticari amacı taşıyan sözleşmelerin paket halinde görüşülmesi,

ii.Birsözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması veya

iii.Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (veya sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen bazı mal veya hizmetlerin) standartta belirtilen (TFRS 15, md.22-30) edim yükümlülüklerine göre oluşturması.

3.1.3. Sözleşmenin Değiştirilmesi

Değişiklik, taraflarca onaylanmış sözleşmenin kapsam/fiyatındaki farklılaşmadır. Sözleşme değişikliği hak ve yükümlülüklerinin değişimi veya ilavesi şeklinde meydana gelebilir. Değişiklik onayı yazılı, sözlü veya ticari teamüllerin gerektirdiği şekilde olabilir. Sözleşme değişikliği onaylanmamış ise eski sözleşmenin hak ve yükümlülükleri geçerliliğini korur (TFRS 15, md.18). Sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) ortaya çıkan bir anlaşmazlık veya değişiklik ihtiyacı sözleşmenin değiştirilmesini gerektirir. Fiyat belirsizliği devam etmesine rağmen sadece kapsamda yapılan bir değişiklikte bile sözleşmenin değişmesi gerekir. Bu durumda işletme sözleşme değişikliğinden dolayı işlem bedelinde oluşacak değişikliği, değişken bedelin tahmin edilmesi açısından değişken bedel ile ilgili 50-54 paragrafları, değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması açısından ise 56-58 paragrafları uyarınca tahmin eder (TFRS 15, md.19).

Sözleşme değişiklikleri aşağıdaki şartlara göre ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebileceği gibi, aynı sözleşme olarak da muhasebeleştirilebilir.

i.Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi:

Taahhüt edilen farklı mal ve hizmetlere ekleme yapılması suretiyle kapsamın genişlemesi ve sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin *tek başına satış fiyatlarını* yansıtabilecek bedel kadar artırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olması (15, md.20).

ii.Sözleşme değişikliğinin aynı sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi:

Burada temel ayırıştırıcı olan husus sözleşme değişikliği gününe kadar müşteriye devredilmemiş yükümlülüklerin (mal ve hizmetlerin)devredilen kısımdan ayrılabilir olup olmadığıdır.

Şöyle ki; *ayrı bir nitelik taşıması durumunda*,geriye kalan yükümlülüklerin tespiti için de yerine getirilmemiş yükümlülüklerle ait müşteri tarafından ödenecek bedel ile sözleşme değişikliğinden kaynaklanan bedelin toplamını alır.

Ayrı bir nitelik taşımaması durumunda; müşteriye devredilen kısım ayrılabilir nitelikte olmadığından yeni sözleşmeye göre hasılda artış mı azalış mı oluşturacağı şeklinde bir düzeltme yapılarak muhasebeleştirilir.

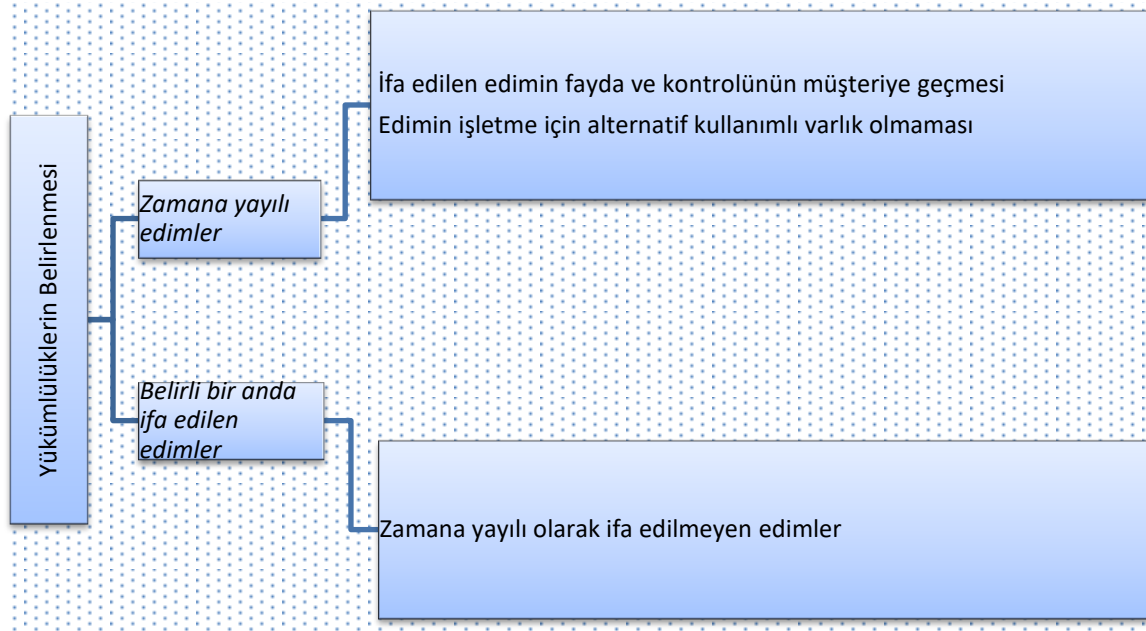
Eğer hem ayrılabilir hem de ayrılamaz nitelik taşınması durumunda; yani her iki durumda söz konusu ise tamamen ve kısmen ifa edilmemiş edim yükümlülükleri de dahil olmak üzere önceki durumlarla tutarlı olacak şekilde bir muhasebeleştirme işlemi yapılır.

TFRS-15 standardın birinci aşamasını somutlaştırmak amacıyla aşağıda verilen örnek uygulamada standart kapsamında sözleşmenin tanımlanması değerlendirilmektedir.

Örnek: Dilbilim İşletmesi yabancı dil eğitimi veren bir eğitim kurumudur. İşletme ile müşterisi arasında 01/06/2018 tarihinde 4 aylık 1. Kur İngilizce online eğitim hizmeti ve ders dokümanları kapsayan bir sözleşme düzenlenmiştir. Hizmet ve dokümanlar paketler halinde veya ayrı ayrı pazarlanabilmektedir. Taraflar arasında düzenlenen sözleşmede hizmet ve dokümanlar paket halinde olacak şekilde anlaşılmıştır.

Standart kapsamında yukarıda verilen örneğin değerlendirilmesi şu şekilde olacaktır. Tarafların anlaşmış olması sözleşmenin onaylanmış, hak ve yükümlülüklerin belirlenmiş olduğunu göstermektedir. Ayrıca paket halinde anlaşılmış olması sözleşmenin birleştirilmiş olduğunun kanıtıdır. Sözleşmenin kapsam ve fiyat değişimleri hakkında bilgi verilmemiş olması, sözleşme değişikliğinin olmadığını göstermektedir.

3.2.Yükümlülüklerinin Belirlenmesi



Şekil 3: Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Mal ve hizmetlerin devrine yönelik müşteriye verilen her bir taahhüt bir edim yükümlülüğünü ifade etmektedir. Mal veya hizmetlerin farklı olmasıyla birlikte zamana yayılı ve devir ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülüyor olması halinde edim, bir edim yükümlülüğünü ifade etmektedir. Taahhüt edilen varlıklar farklı nitelikte ve devir taahhüdü sözleşme içeriğinde farklı ise farklı mal veya hizmet sayılır. Müşterilerle yapılan sözleşmeler, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin dışında başka taahhütleri (garanti, bakım-onarım, iade gibi) de kapsayabilmektedir. Standart, mal ve hizmetlerin türlerini (belirtilenlerle sınırlı olmamakla birlikte) sıralamıştır (TFRS 15, m26).

Standart, sözleşme kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesini yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlamıştır. Yükümlülüğün ifası ise taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devrine, devri ise varlığın kontrolünün müşteriye geçmesiyle açıklanmıştır. Edim yükümlülüğü tek seferde veya zamana yayılı olarak yerine getirilmesine bağlı olarak hasılat da finansal tablolara alınır. Zamana yayılı olarak yerine getirilen yükümlülüklerde o zamana kadar ifa edilen yükümlülüklerle karşılık olarak hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkı *-edim yükümlülüğünü yerine getirememe dışındaki sebeplerle müşteri tarafından sözleşme feshedilirse-* her zaman bulunmaktadır. Yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerleme ölçüldükten sonra hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır. Ölçüm yöntemleri olarak girdi-çıkıtı yöntemleri kullanılmaktadır.

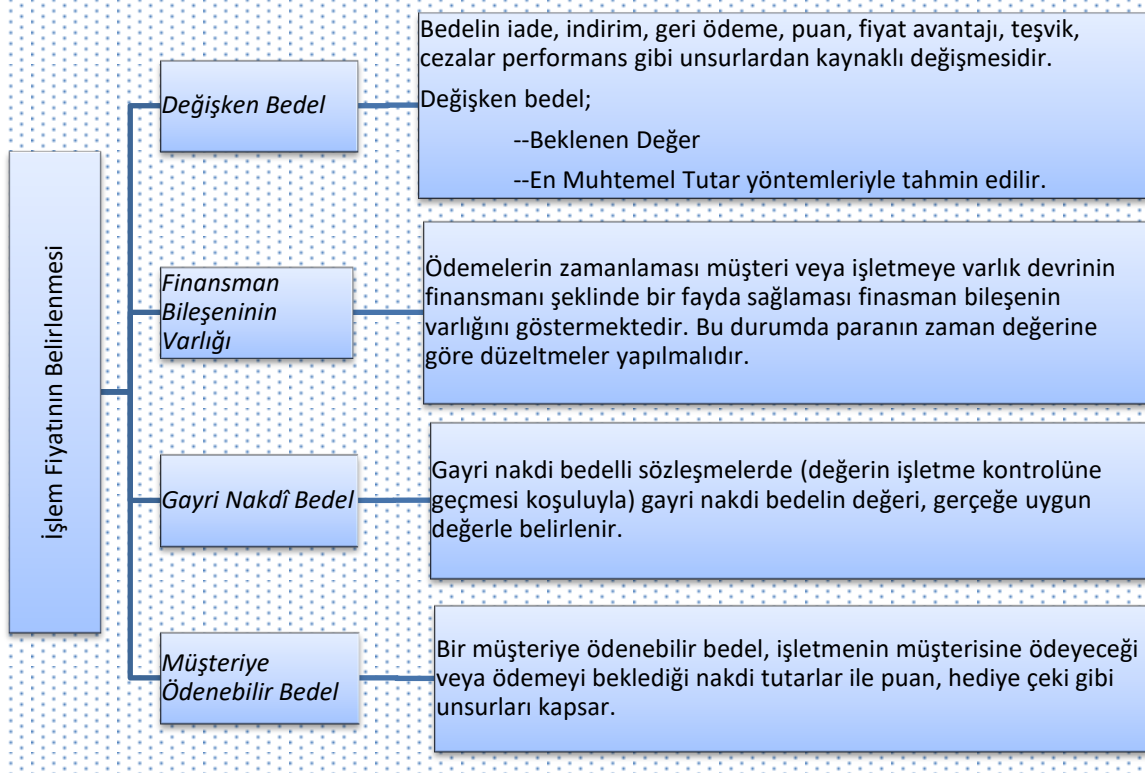
Hasılatın edimlere doğru bir şekilde dağıtımını sağlamak için edimlerin net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Standartın ikinci aşamasını anlaşılabilir hale getirmek amacıyla aşağıda verilen örnek, edim yükümlülüklerinin belirlenmesini ön planda tutulacak şekilde oluşturulmuştur.

Örnek: Can Düğün Salonu düğün ve organizasyon hizmetlerini sunan bir işletmedir. İşletmenin düğün organizasyonlarında salon hizmetleri, yemek hizmetleri, görüntüleme/ fotoğrafçılık hizmetleri ve eğlence/müzik hizmetleri olmak üzere dört farklı hizmeti bulunmaktadır. İşletme hizmetlerini ayrı ayrı sunabildiği gibi tüm hizmetleri paket halinde de sunabilmektedir. İşletme ile yapılacak bir sözleşmede işletmenin dört farklı edim yükümlülüğü bulunmaktadır.

- Salon hizmetleri edim yükümlülüğü
- Yemek hizmetleri edim yükümlülüğü
- Görüntüleme ve fotoğrafçılık edim yükümlülüğü
- Eğlence/müzik edim yükümlülüğü

Görüntüleme ve fotoğrafçılık hizmeti montaj ve düzenleme gerektirdiğinden edim zamana yayılı olarak ifa edilmekte, diğer edim yükümlülükleri ise belli bir anda ifa edilmektedir. Örnekte verilen bilgiler doğrultusunda işletme ile müşteri arasında yapılacak bir sözleşmede edim bölümleri net bir şekilde belirlenmiş, zamana yayılı ve bir anda ifa edilecek hizmetlerle ilgili detaylı bilgiler ayrı ayrı verilmiştir. Bu nedenle anlaşmanın içeriğine bağlı olarak işletmenin ifa edeceği edimler belli olup hasılatın finansal tablolara alınması süreci açık bir şekilde belirlenmiştir. Bir anda ifa edilecek edimlerde edim ifa edildiği anda hasılat finansal tablolara alınacakken, zamana yayılı olarak ifa edilecek edimler ise edim ifa edildikçe hasılat finansal tablolara alınacaktır.

3.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi



Şekil 4: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

İşlem bedeli, taahhüt edilen mal veya hizmetlerinin devri, yani varlığın kontrolünün müşteriye geçmesiyle birlikte işletmenin tahsil hakkını doğuran bedeldir. İşlem bedeli sabit, değişken veya karma olabilir. İşlem bedeli çeşitli sebeplerle (indirim, iade, geri ödeme, puan, fiyat avantajı gibi) değişkenlik gösterebilmektedir. Bu durumda hasılatın muhasebeleştirilmesinde değişken bedelinin edim yükümlülüklerinin ifasında belirlenmesi gerekmektedir. Değişken bedel ölçülmesinde tahmin etme yöntemleri (beklenen değer ve en muhtemel tutar) kullanılmaktadır. Tahsil edilmiş bedel kısmı veya tamamen müşteriye iadesi bekleniyorsa finansal tablolarda yükümlülük olarak alınır. Hasılatın iptaline ilişkin olasılıkları etkileyen faktörler (TFRS 15, m57) bunlarla sınırlı olamamakla birlikte standart kapsamında sıralanmıştır.

Standart kapsamında yapılan yeniliklerden biri de vade farkının önemli bir finansman niteliği taşımasıdır. Sözleşme kapsamında ödeme zamanının finansman nitelik taşıması halinde bedel, paranın zaman değeri çerçevesinde düzeltilir. Bu durum sözleşmede açıkça ifade edilip edilmediğine bakılmaksızın uygulanabilmektedir. Ödeme zamanının önemli bir finansal nitelik taşıması halinde uygulanacak faiz oranı sözleşme başında belirlenmelidir. Sözleşme başladıktan sonra oran güncellenemez. Ancak ödemenin devirden önce yapılması, bedelin büyük bölümünün değişken bedel özelliğinde olması ve taahhüt edilen bedel ile nakit satış fiyat farkının dış etkilere bağlı olması bu kapsamda değerlendirilmez. Taahhüt edilen bedel bir yıldan daha kısa sürede ödenecekse uygulamada kolaylık sağlaması amacıyla bu çerçevede değerlendirilemeyebilir. Bu kapsamda hesaplanan değerler hasılatın ayrı olarak (faiz gelir/gideri) finansal tabloya alınır.

Müşteri sözleşme kapsamında ödeme yükümlülüğünü gayri nakdi bedel olarak yerine getirecekse, gayri nakdi bedeli gerçeğe uygun değerine göre ölçülür. Müşteriden varlığa katkı amaçlı mal veya hizmet sağlamışsa ve bunu işletmeye devretmişse, bu varlık gayri nakdi bedel olarak muhasebeleştirilir. Ancak müşteriden alınan varlığa karşılık müşteriye ödenebilir bir bedeli gerektiriyorsa, işletme tedarikçilerden yaptığı alımlar gibi muhasebeleştirir.

Aşağıda verilen örnek işletmenin ifa edeceği edimlere ilişkin işlem fiyatlarının belirlenmesine yöneliktir. Bu kapsamda edimler ve edimlere ait işlem fiyatları alternatif seçenekler şeklinde oluşturulmuştur.

Örnek: Akım Tekstil A.Ş giyim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. İşletme müşteri bağlılığını ve satışları arttırmak için katalogla satış yöntemini uygulamaktadır. İşletme müşterilerine üye olma veya referans olmaları durumunda ekstra kazançlar sağlamaktadır. İşletmenin üye veya referans kaynaklı kazanç koşulları şu şekildedir.

- Üye olmadan yapılacak alımlarda ürün paketinin satış fiyatı 500 TL + 10 TL kargo ücreti
- Üye olunması halinde satış fiyatı üzerinden %10 indirim + kargo ücretsiz
- Üye olup başka müşterilere referans olma/üye yapma durumunda her yeni üyenin alışlarının %5'i kazanç elde etme şeklindedir.

Kazanılan indirim ve kazançlar nakit olarak ödenmemekte, toplam indirim ve kazanç miktarınca ürün kargo dahil ücretsiz olarak gönderilmektedir. İşletmenin bu koşullarda işlem fiyatı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 1: Satış koşulları/fiyatları

Koşul	Satış Fiyatı	%10 indirim	%5 kazanç	Kargo ücreti	Hasılat
Üye olmayanlara satış	500	--	--	10	500
Üyelere satış	500	(50)	--	(10)	440
Referanslı üyelere satış	500	(50)	(25)	(10+10)	405

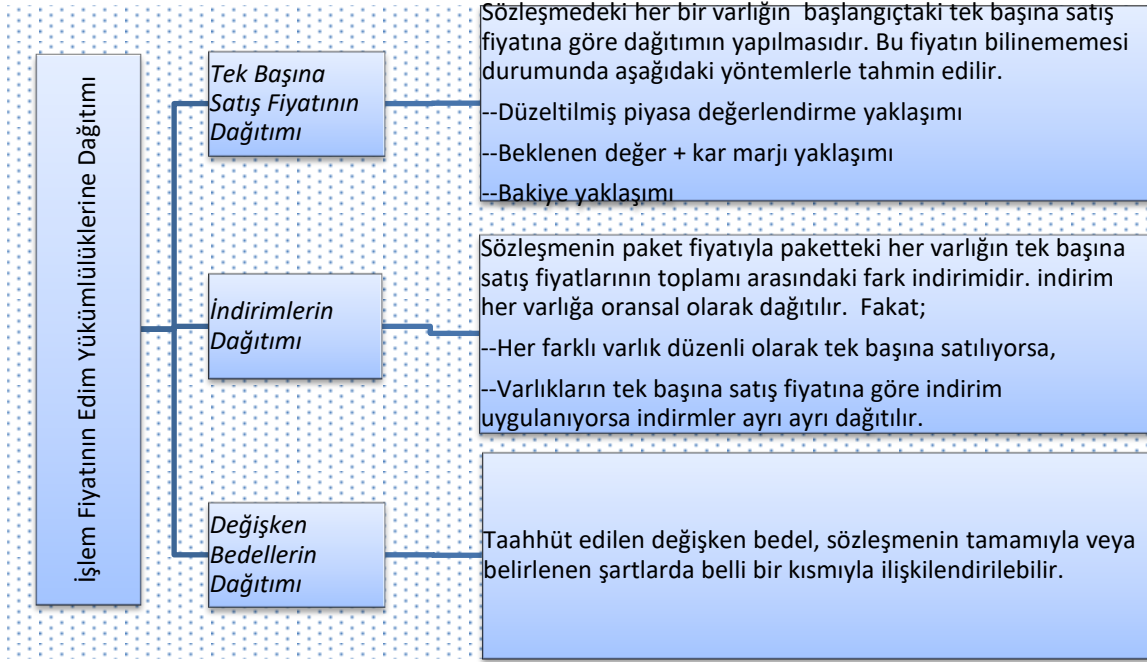
Üye olmayanların alış yapması halinde işletme fiyatını hasılat olarak kaydeder. Kargo ücreti 3. Kişiler adına tahsilat olduğundan hasılat olarak kaydedilmez.

Üyelere yapılan satışlarda satış fiyatının %10'u indirim ve kargo ücreti kadar satış tutarının düşürülmüş tutarı hasılat olarak kaydedilir. Kargo ücreti 3. Kişilere ödenmesi gereken bir bedel olduğundan hasılat kargo ücreti ve yapılan indirim kadar daha düşük değerde kaydedilmesi gerekmektedir.

Referanslı üyelere yapılan satışlarda işletme yeni üyeye %10 indirim+kargo ücreti ile referans üyeye %5 kazanç+kargo ücretini düşürdükten sonra kalan tutarı hasılat olarak kaydeder.

İşletmenin yukarıdaki örneğe göre her bir seçenekten dolayı ifa edeceği edimlere ait işlem fiyatlarının belirlenmesi ayrı ayrı belirtilmiştir. İşlem fiyatları, edimlere ait fiyatlarının oluşturulması açısından önem arz etmektedir.

3.4 İşlem Bedellerinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı



Şekil 5: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

İşletme yerine getirdiği her bir edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem bedellerini hasılat olarak finansal tablolara alır. İşlem bedeli tek başına satış fiyatı çerçevesinde her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır (TFRS 15, m74). Her bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı çeşitli sebeplerden dolayı (farklı müşterilere farklı fiyatın sunulması, fiyatın belirlenmemiş olması veya geçmişte tek başına satılmamış olması gibi) belirlenemiyorsa fiyat, tahmin yöntemlerine (piyasa fiyatı, beklenen maliyet+karmarjı veya bakiye yaklaşımı) göre belirlenir. Tek başına satış fiyatıyla paket halinde yapılan satış fiyatı arasında bir farkın olması halinde indirim söz konusudur. Edim yükümlülüğünde indirim olması halinde tüm varlıklara indirim orantılı olarak dağıtılır. Edim yükümlülüğündeki farklı mal veya hizmetlerin her biri tek başına satış fiyatlarıyla satılıyorsa indirim varlıklara ayrı ayrı olarak dağıtılır. İndirimin dağıtımında her bir varlığın tek başına satış fiyatı oranınca dağıtılır.

Sözleşme başlangıcından sonra çeşitli sebeplerle edim yükümlülüğü karşılığı hak edilecek bedelde değişiklik olabilir. Bu durumda sözleşmedeki mevcut esaslara göre edim yükümlülüklerine pay edilir. İfa edilmiş edimlere tekabül eden bedeller, işlem bedelinin değiştiği dönemde hasılat veya indirim olarak muhasebeleştirilir.

TFRS-15 standardı kapsamında beş aşamalı modelin dördüncü aşaması olan işlem fiyatlarının edim yükümlülüklerine dağıtımını ile ilgili örnek aşağıda verilmiştir.

Amaç edimlere ilişkin işlem fiyatlarının doğru bir şekilde edimlere dağıtılarak edimlere ait hasılatın gerçekçi bir şekilde belirlenmesini sağlamaktır.

Örnek: Beste Sanayi, Ticaret ve Gıda A.Ş su arıtma sistemleri ve yedek parçalarını pazarlamaktadır. Pazarladığı ürünlerle ilgili satış fiyatları ve yaptığı bir sözleşmeye ilişkin bilgiler şu şekildedir.

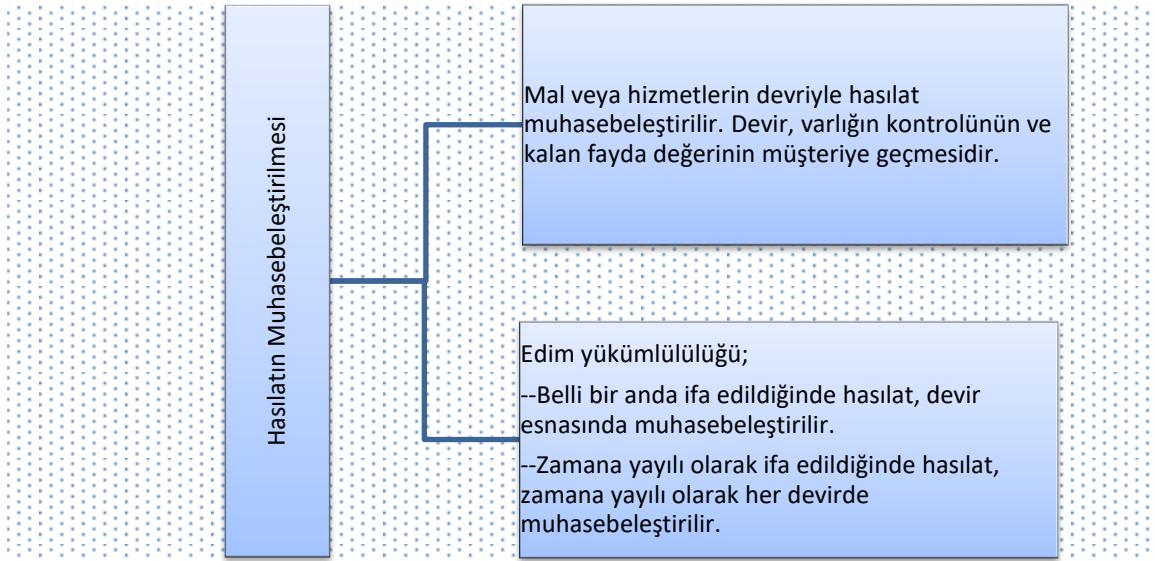
İşletme HF 101 kodlu ev tipi tezgah altı arıtma cihazlarını peşin 1250 TL'ye satmaktadır. 20 adet ve üzeri alımlarda %10 indirim uygulanmaktadır. Yedek parçaların fiyatı ise; membran 80 TL, tatlandırıcı 40 TL, üçlü filtrelerin her biri 30 TL'ye satılmaktadır. Yedek parçaların beşli olarak birlikte alınması halinde paket fiyatı 180 TL olarak belirlenmiştir. Cihazla beraber yedek parça takımı alınması halinde fiyat 1400 TL olmaktadır. İşletme bir müşterisine HF 101 kodlu ev tipi tezgâh altı arıtma cihazı ile yedek parça takımının satışını 3 ay vadeli olarak gerçekleştirmiştir. İşletmenin edim yükümlülükleri ve işlem fiyatlarının dağıtımı aşağıda verilmiştir.

Tablo 2: Satış Fiyatlarının Belirlenmesi ve Edimlere Dağıtımı

Edim Yükümlülükleri	Tek başına satış fiyatları	Fiyatlarının belirlenmesi	Fiyatların dağıtımı
Aritma cihazı	1250 TL	$1250 \cdot 0,9586 = 1.198$ TL	1.198 TL
Yedek parçalar	210 TL	$210 \cdot 0,9586 = 202$ TL	202 TL
Membran 80 TL			
Tatlandırıcı 40 TL			
Üçlü filtre 90 TL			
		$(1400/1460) = 0,9586$	

Yukarıda verilen örnekte de görüleceği gibi işletmenin iki farklı edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Müşterinin seçeceği alternatife göre işlem fiyatlarının dağıtımı belirlenmiştir. Bu kapsamda cihaz fiyatı ile yedek parçaların toplam fiyatı $1250+210=1460$ TL iken müşterinin her iki edimi birlikte satın almasından dolayı işlem fiyatı 1400 TL olarak uygulanmıştır. Bu çerçevede edimlere ait işlem fiyatı katsayısı $1400/1460=0,9586$ olmuştur. Sonuç olarak cihaz edimi $1250 \cdot 0,9586=1198$ TL, yedek parça edimi $210 \cdot 0,9586=202$ TL olacak şekilde edimlere dağıtılmıştır.

3.5. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi



Şekil 6: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İşletme ile müşteri arasında yapılan sözleşmede, sözleşmenin bir sonucu olarak taraflara belli hak ve yükümlülükler getirmektedir. İşletme açısından taahhüt edilen mal ve hizmetin anlaşılabilir şekil ve zamanda ifa etmesini temsil eden edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Buna karşılık, müşteriden edim yükümlülüğünü ifa ettiği varlıklara ilişkin işletmenin alacak hakkı bulunmaktadır. Benzer şekilde işletmenin taahhüt ettiği edim yükümlülüğüne karşılık ödeyeceği işlem bedeli müşterinin yükümlülüğünü oluştururken, kontrolüne geçmesini beklediği mal ve hizmetler ise müşterinin hakkını ifade etmektedir. Standartta göre işletmenin edim yükümlülüğünü ifa ettiği anda tahsil edebilir bir hakkını hasılat olarak finansal tablolara alır. Bu işlem, işletme edim yükümlülüğünü tek seferde ifa etmesi halinde tek seferde hasılat olarak, zamana yayılı olarak ifa etmesi halinde ise her ifa edildiğinde, ifa edilen tutarda hasılat olarak finansal tablolara alınır.

Standartın son aşaması hasılatın muhasebeleştirilmesini oluşturmaktadır. Bu kapsamda aşağıda verilen varsayımsal örnekte hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili hasılat olarak hangi tutarların ve bu tutarların finansal tablolarına alınma zamanlarına ilişkin bilgilerin somutlaştırılması amacıyla sunulmuştur.

Örnek: Demir İletişim Ltd. Şti. elektronik cihaz, yedek parça ve bakım onarım faaliyetlerini yürüten bir işletmedir. İşletme 01/10/2018 tarihinde bir adet ikinci el cep telefonunu müşterisine 2800 TL'ye satışını gerçekleştirmiştir. Ayrıca 1 yıl boyunca bakım onarım hizmetini ücretsiz olarak karşılayacağını taahhüt etmiştir. İşletmenin ikinci el cep telefonlarının 1 yıl içerisinde ortalama tamir ücreti 200 TL'dir. İşletmenin hasılatı şu şekilde hesaplanır:

Tablo 3: Hasılatın Hesaplanması

Edim Yükümlülüğü	Tek başına fiyat	Edim fiyatları	Hasılat
Cihaz satışı	2800	2800	2600

Onarım	200	(200)	200*
--------	-----	-------	------

*1 yıl içerisinde onarım sorunuyla karşılaşılmaması halinde hasılat olarak kaydedilecektir.

İşletme cihaz satışını yaptığı an 1 yıllık onarım bedelini satış fiyatından indirerek kalan tutarı hasılat olarak muhasebeleştirecektir. Onarım bedeli 1 yıl boyunca yükümlülük olarak finansal tablolarda yer alacaktır. 1 yıl içerisinde herhangi bir onarım şikayeti almaması halinde kalan tutar hasılat olarak kaydedilecektir. Hasılatın finansal tablolara alınması ile ilgili getirilen yenilikler kapsamında yapılan satışlar hemen hasılat olarak kaydedilmemektedir. Öncelikle beş aşamalı hasılat modelinde değerlendirilerek çıkan sonuçlara göre kayıtlara alınmasını gerektirmektedir. Örneğimizde de görüldüğü gibi yapılan satış tutarının tamamı hasılat olarak kayıtlara alınmamıştır. Muhtemel onarım bedelleri, vaat edilen süre içerisinde herhangi bir onarım hizmeti oluşmaması halinde vaat edilen süresinin sonunda hasılat olarak kayıtlara alınacaktır.

Sonuç

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, yazılı, sözlü veya ticari teamüllerin gerektirdiği başka biçimlerde de yapılacak sözleşmelerde işletme ve müşterinin karşılıklı olarak hak ve yükümlülüklerine yer vermiştir. TMS 18'de gerçeğe uygun değer kavramı ve diğer özellikli durumlara göre yapılan finansal tablolara alınma konusu TFRS 15'de sözleşmeden hasılatı kadar geçen beş aşamalı bir model olarak ele alınmıştır.

Hasılat, tüm sektörlerde finansal tabloların en önemli unsurlarından biridir. Bu nedenle bir çok sektöre rahatlıkla uygulanabilmesi ve ortak paydada buluşulabilmesi açısından standartta her bir aşamada oluşabilecek alternatif hususlara hasılatı ayırma bir biçimde yer verilmiştir. Örneğin beş aşamalı modelin ilk aşaması olan sözleşmenin belirlenmesi aşamasında sözleşmenin tanımlanması, birleştirilmesi ve değiştirilmesi alternatifleri ele alınmış ve bu durumdan hak ve yükümlülüklerinin nasıl etkileneceği farklı seçeneklere göre değerlendirilmiştir.

Sözleşme yükümlülükleri belirlenirken mal ve hizmetlerin ayrılabilir olup olmadığı, işlem fiyatının belirlenmesi, oluşan işlem fiyatının edimlere dağıtılması, hasılatların belirlenerek kaydedilmesi gibi hususlar TFRS 15'in özellikli konularındandır. Hasılatın oluşması, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlıdır. Mal ve hizmetin kontrolü işletmeden müşteriye geçmişse muhasebeleştirme işlemi yapılır.

İşletmelerde performansın temel göstergesi hasılatıdır. Hasılatın doğru bir şekilde tespit edilmesi işletmelerin performanslarının daha gerçekçi belirlenmesine katkı sunacaktır. Çalışmamızda TFRS-15 standardın beş aşamasına ilişkin temel bilgilerle birlikte konuyu somutlaştırmak amacıyla şekiller oluşturulmuş ve örnekler verilmiştir.

Standartla birlikte hasılatın finansal tablolara alınmasında uygulamalar arasında tutarlı bir davranış oluşturmaktadır. Bu davranışla birlikte uluslararası çapta işletmeler arasında birliktelik ve tutarlılık sağlanmaktadır. Bu çerçevede gelirlerle ilgili uygulamalardaki karmaşıklığa çözüm üreterek daha sağlam bir yapı oluşturmaktadır. Standart ayrıca finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktadır. Çıkar gruplarının

ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanmasında birliktelik sağlanmış olmaktadır. Hasılatın kaydedilmesine ilişkin detaylı açıklamalarla işletmelere faydalı bilgiler sağlayarak finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmektedir.

İşlemlerini yoğun olarak sözleşmelere dayalı olarak yapan yazılım, inşaat, bilişim ve perakende sektörünü en çok etkileyecek olan TFRS 15 net karı ve dolaylı olarak da vergileri etkileyecektir. Bu nedenle standardın verimli bir biçimde uygulanması aynı zamanda sosyal sorumluluğun da bir gereğidir.

Çalışmamızda TFRS 15'in genel olarak değerlendirilmesi gerçekleştirilmiştir ve 5 aşamalı model üzerinde durularak konu şekiller ve örneklerle somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Standart geniş kapsamlı olduğundan özellikli tüm konulara derinlemesine inilememiştir. Yapılacak diğer akademik çalışmalarla da özellikli konular derinlemesine irdelenerek çözüm odaklı veriler sağlanacağı kuvvetle muhtemeldir.

KAYNAKLAR

AKTAŞ, R., VAROL, İ.D., (2017), Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri, **Muhasebe ve Finansman Dergisi** Ocak/2017

ATAMAN, B., CAVLAK, H., (2017), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi** Cilt: 39 Sayı: 2 Aralık, ISSN: 2149-1844, ss/pp. 403-428 DOI: 10.14780/muiibd.384075.

ARABACI, H., (2017), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama, **Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences, Economic and Social Development in Balkan Countries** (03) Special Issue

CALAYOĞLU, İ., YILMAZ, R., (2016), TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması, **PESA International Journal of Social Studies**, Vol:2, Issue:2.

GÖKGÖZ, A., (2018), TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı ile Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlanması, **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies** 4/4 s.45-57.

KESKİN, A.İ., DİNÇER, B., (2015), UFRS 15 –Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama, **Maliye Finans Yazıları** (103), s219-246.

ÖZERHAN, Y., vd. (2015), IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** Haziran; 17 (2): s193-226.

RUTLEDGE, R.W., KARİM, K.E., and KİM 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?, <https://doi.org/10.1002/jcaf.22188>.

YİNGZHEE, L., SUSELA S. D., and NURMAZİLAH, M., (2015), Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia, **Advanced Science Letters**, Volume 21, Number 6, June, pp. 1781-1785.

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/669334/IFRS_15_Application_Guidance.pdfpp5.

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-revenue-from-contracts-with-customers/\\$FILE/EY-revenue-from-contracts-with-customers.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-revenue-from-contracts-with-customers/$FILE/EY-revenue-from-contracts-with-customers.pdf)pp20.

<http://www.kgk.gov.tr/>, TFRS 15