

**İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT VE İLETİŞİM**  
**SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**ENGİN ŞEN**

**117668009**

**PROF. DR. AHMET GÖKSEL YÜCEL**

**İSTANBUL**

**2020**

**İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT VE İLETİŞİM**  
**SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**ENGİN ŞEN**

**117668009**

**PROF.DR. AHMET GÖKSEL YÜCEL**

**İSTANBUL**

**2020**

UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ve İletişim Sektörü Üzerine Bir  
Uygulama Örneği

IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers And a Study in The  
Communication Sector

**ENGİN ŞEN**

**Öğrenci Numarası**

**117668009**

Tez Danışmanı: Prof.Dr. A.Göksel YÜCEL

İstanbul Üniversitesi

Jüri Üyesi: Dr.Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU

İstanbul Bilgi Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doc.Dr. Burcu ADILOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Tezin Onaylandığı Tarih : 12.06.2020

Toplam Sayfa Sayısı: 97

Anahtar Kelimeler (Türkçe) Anahtar Kelimeler (İngilizce)

1) HASILAT

1) REVENUE

2) UFRS 15

2) IFRS 15

3) MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİ

3) CUSTOMER'S CONTRACTS

4) EDİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

4) PERFORMANCE OBLIGATION

5) BEŞ AŞAMALI MODEL

5) FIVE-STEPS MODEL

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının gelir tablosuna olan etkisi incelenecektir. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını 2016 yılında yayımlanmış olup 2017 yıl sonunda itibaren başlayan hesap dönemlerinde uygulanacaktır. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı hasılatın hangi dönemde ve ne hangi tutarda mali tablolara alınacağı belirlemek için, alıcıyla yapılan anlaşmaya bağlı ve kontrolün devrine odaklanan beş aşamalı bir model sunmaktadır.

Bu tezin ilk kısmında hasılat, hasılat açıklaması ve hasılatın kaydedilmesine dair bilgiler sunulmuştur. Hasılat, mali tabloların en önemli unsurlarından biridir. Bu tez çalışmasının ikinci bölümünde ise Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı hakkında detaylı bilgiler sunulacaktır. Bu tez çalışmasının son bölümünde ise, yazılım ve ulaşım sektöründeki hasılat kalemlerini belirtilerek ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15'in beş aşamalı hasılat tanıma modelini iletişim sektöründen örnekler ile uygulaması gerçekleştirilecektir.

Hem yerli hem de yabancı yatırımcıların, mali tabloların karşılaştırılabilir olduğunda rasyonel kararlar verebilmeleri daha kolay olmaktadır. Kuşkusuz, küresel olarak tek bir finansal raporlama standardının benimsenmesi bu kıyaslama yapma şansını artıracak ve tüm paydaşların hisse senedi piyasasında yatırım fırsatlarını etkin bir şekilde karşılaştırabilecekleri bir ortam yaratacaktır.

Anahtar sözcükler: Hasılat, UFRS 15, Müşteri Sözleşmeleri, Edim Yükümlülüğü , Beş aşamalı model

## **ABSTRACT**

The purpose of this thesis is to explain the concept of International Financial Reporting Standards 15 Revenue from Contracts with Customers. International Financial Reporting Standards of Customer Contract Revenue was released on 2016 and effective from the end of the 2017. International Financial Reporting Standards 15 Revenue from Contracts with Customers standard involves a five step model that based on the contract with customer and focuses on transfer of control to determine when and in what amount the revenue will be recognized.

At the beginning of the thesis a description about the revenue and the fundamentals about recording of revenue are described.. Revenue is one of the most important elements of the financial statements. In the second section of the study, an information regarding to the International Financial Reporting Standards 15 Customer Contracts Revenue Standard is provided. In the last section of the study, this thesis describes the revenue items of the software and transportation industry and practices with illustrative examples about communication industry based on five-stage model of revenue recognition of International Financial Reporting Standards 15.

When financial statement is comparable, it will be easier to give rational decisions both for local and foreign investors. There is no doubt that the adoption of a single financial reporting standard globally will enhance this comparability and create an environment where all stakeholders can effectively compare investment opportunities in the equity market.

Keywords: Revenue, IFRS 15, Customer's Contracts , Performance Obligation ,  
Five-Steps Model

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
TABLolar LİSTESİ .....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	viii
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	3
HASILATIN TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
1.1. HASILATIN TANIMI VE ÖNEMİ.....	4
1.1.1. Hasılat Tanımları .....	4
1.1.2. Hasılatın Önemi.....	5
1.1.3. Finansal Raporlama Önemi .....	6
1.2. HASILATIN RAPORLANMASINA YÖNELİK DEĞİŞİKLİKLER .....	8
1.2.1. Türkiye’deki Muhasebeye Yönelik Değişiklikler .....	8
1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yapılan Düzenlemeler .....	10
1.2.2.1. Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı .....	10
1.2.2.2. Değerlendirmenin Doğruluğu (Ölçümlemenin güvenilirliği) .....	11
1.2.2.3. Aktifin Gerçekleşmesi (Varlıkların Tahakkuku) .....	11
1.2.2.4. Gelirin Oluşması (Gelirin Tahakkuku) .....	12
1.2.2.5. Giderlerin Oluşması (Giderlerin Tahakkuku).....	12
1.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ .....	13
1.4. FASB (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU .....	17
1.5. DÜNYA’DA TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARI .....	18
1.6. TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARI .....	19

İKİNCİ BÖLÜM.....	21
UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI .....	21
2.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 11 ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 18 .....	22
2.1.1. Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri.....	22
2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat.....	23
2.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT.....	29
2.2.1. Beş Aşamalı Model.....	31
2.2.1.1. Sözleşmenin Belirlenmesi .....	32
2.2.1.2. Sözleşme Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi .....	35
2.2.1.3. Sözleşmedeki Fiyatın Belirlenmesi .....	37
2.2.1.4. Sözleşme Fiyatının Yükümlülüklerine Uygun Şekilde Dağıtılması .....	41
2.2.1.5. Sözleşmeye Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	45
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....	48
UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ SEKTÖREL DEĞERLENDİRİLMESİ ve İLETİŞİM SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ .....	48
3.1. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN HASILAT KAVRAMI.....	49
3.2. UFRS 15'İN SEKTÖRLERE OLAN ETKİLERİ.....	58
3.2.1. Yazılım Sektörü.....	60
3.2.2. Ulaşım Sektörü .....	62
3.3. UFRS 15'İN İLETİŞİM SEKTÖRÜ UYGULAMASI .....	64
3.3.1. İletişim Sektörü .....	64
3.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İletişim Sektörüne Etkisi .....	67
3.3.3. İletişim Sektöründe Bir Uygulama Tür Telekom A.Ş. Örneği 1.....	70
3.3.4. İletişim Sektöründe Bir Uygulama Türk Telekom A.Ş. 2.....	74
SONUÇ .....	79
KAYNAKÇA .....	83

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1. Hasılat Standardının Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi.....	9
Tablo 1.2. Hasılat Standardının Küresel Gelişimi .....	10
Tablo 1.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları .....	14
Tablo 1.4. Türkiye Muhasebe Standartları.....	15
Tablo 1.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları .....	16
Tablo 2.1. Alacakların Vade Farkının İskontosunun Bilançoda Sunulması .....	26
Tablo 2.2. Beş Aşamalı Model.....	32
Tablo 2.3. Engin Peynircilik Satış Koşulları.....	41
Tablo 2.4. AB 909 Ürünün Satış Koşulları .....	44
Tablo 3.1. Hasılatın Karşılaştırılması.....	54
Tablo 3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İletişim Sektörüne Etkilerinin Değerlendirilmesi.....	68
Tablo 3.3. Yeni Standardın Mali Tablolara Etkisi .....	70
Tablo 3.4. Yeni Standardın Gelir Tablosuna Etkisi .....	73
Tablo 3.5. Yeni Standardın Bilançoya Etkisi.....	74
Tablo 3.6. İşlemin Edim Yükümlülüklerin Dağıtılması .....	76

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Hasılat, Gelir ve Kazanç İlişkisi .....	5
Şekil 2.1. Sözleşme Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi.....	36
Şekil 2.2. Sözleşmedeki Fiyatın Belirlenmesi .....	38
Şekil 2.3. Fiyatının Uygun Şekilde Dağıtılması .....	42
Şekil 2.4. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	46
Şekil 3.1. Mükellefiyet Bakımından .....	50
Şekil 3.2. Hesap Dönemi Bakımından .....	53
Şekil 3.3. Türk Telekom ile mobil şebeke işletmelerinde Net Hasılat.....	64
Şekil 3.4. Elektronik Haberleşme Sektörü Büyüklüğü .....	65
Şekil 3.5. Sektör Arama Trafik Miktarlar .....	66
Şekil 3.6. İletişim sektöründe vergi ve UFRS farkı .....	67

## GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte tüm finansal tablolarda menfaat sahiplerinin ortak bir muhasebe standardına ihtiyacı hasıl olmuştur. Borsaların etkin işleyebilmesi ve çok uluslu yatırımların şeffaf ve güvenilir şekilde devam edebilmesi için finansal raporlama şarttır. Bu raporlar ile birlikte karar vericiler daha etkin ve hızlı karar verebileceklerdir.

Mali tablolarını kamuoyu ile paylaşan İşletmelerin ve bu raporlara dayanarak bilgi edinmesi maliyetli, riskli ve tutarlı olmamaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bu karmaşıklığı ve belirsizliği yayınlamış olduğu rehber ile azaltmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bu kuralların orijinal adı olup Türkçe tercümesi ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak tercüme edilmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ilk kez 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gündeme getirilmiş ve 2002 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmıştır.

Türkiye’de Avrupa Birliği üyeliğine aday ülke kapsamında 2005 yılının başı itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi İşletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun biçimde raporlama hazırlamasına başlanmıştır.

Hasılat, günümüzde mali tablo okuyucuları için en önemli finansal göstergenin başında gelmektedir. Bu çerçevede, hasılatın mali tablolarda güvenilir ve uygun olarak sunulması önemlidir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı 15 Ocak 2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak

tanımlanmıştır. Bu hasılat standardı, Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri ve Türkiye Muhasebe Standartları 18 Gelir standartlarının yerini almıştır. Türkiye Muhasebe Standartları 18 gelir standardında detaylandırılmamış birçok unsuru detaylandırmaktadır. Ayrıca belirli standart başlıklar altında karşılaşılabilecek durumlar hakkında daha kapsamlı bilgi sağlamaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları birçok alt bölümden oluşmaktadır. Tez çalışmamızda Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına değinilecektir. Diğer bir ifade ile Türkiye Muhasebe Standartları 11 (İnşaat Sözleşmeleri) ve Türkiye Muhasebe Standartları 18'e (Hasılat) yüzeysel olarak yer verilecektir. Ardından ise yürürlükte bulunan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kısmına odaklanılacaktır.

Bu tez çalışması üç alt bölümden oluşmaktadır. İlk olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kapsamında hasılatın tanımı incelenecektir. Bu kapsamda standardının küresel ve Türkiye olmak üzere geçmişten günümüze aşamaları incelenecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat önce yürürlükte olan standartlar ve güncel standart bir arada değerlendirilecektir. Bu bölümde ayrıca standardın en önemli yeniliği olan beş aşamalı model değerlendirilerek örnekle açıklanacaktır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ulaşım, yazılım ve iletişim başta olmak üzere bazı endüstrilerde hasılatın ölçülmesinde uygulanan metotları etkilemiştir. Tez çalışmanın üçüncü bölümünde ise yeni hasılat standardı ile ilgili örnekler verilecek olup bu sektörlerdeki etkileri değerlendirilecektir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na göre hasılat ile standarttaki hasılat tanımı arasındaki farklar bu bölümde değerlendirilmiştir. Bu bölümde iletişim sektörü için hem halka açık bir işletme örneği hem de sık karşılaşılan bir örnek verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **HASILATIN TANIMI VE ÖNEMİ**

Hasılat bir işletmenin bir hesap dönemi boyunca elde ettiği gelirler toplamıdır. Ancak bu tanım çok genel bir ifade olup Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından muhasebe ve raporlama standartları (IFRS) yayınlanmış olup bu tanım daha belirgin hale getirilmiştir. Bu uluslararası standartlara uyum dışı açık ekonomilerde oldukça önemli olup bu uyumu gerçekleştirmek adına ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu aracılığıyla gerçekleştirilen Türkçe çeviri sayesinde ile Türkiye Muhasebe Standartları ile birlikte Türkiye Finansal Raporlama Standartları hazırlanmıştır.

İşletmeler için önemli sorunların başında hasılatın tam ve dönemsellik ilkesine uygun olarak bulunması olduğu genel olarak kabul edilir. Bu kapsamda çalışmamızın ilk bölümü hasılatın tanımı ve önemi bölümünde bu durumu vurgulanmıştır.

Bu bölümün ilk alt başlığı olan hasılatın tanımı ve önemi kısmında hasılatın raporlanması çerçevesindeki tanımına ve önemine yer verilmiştir. Buna ek olarak finansal raporlama önemi hasılatın tanımı ve önemi kısmı alt başlığının son alt başlığı olacaktır.

Birinci bölümün ikinci alt başlığı ise hasılatın raporlanmasına yönelik değişiklikler olup bu bölüm iki ana alt başlık bulunmaktadır. İlk alt başlık Türkiye'deki muhasebeye yönelik düzenlemeler ile uluslararası muhasebe standartlarında yapılan düzenlemeleri kapsamaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarında yapılan düzenlemeler ise gelecekteki ekonomik yarar olasılığı, değerlendirmenin doğruluğu, aktifin gerçekleşmesi, yükümlülüklerin gerçekleşmesi, gelirin oluşması ve giderlerin oluşması alt başlıklarını kapsamaktadır.

Bu bölümdeki üçüncü alt başlığımız uluslararası finansal raporlama standartlarına genel bakış olup dördüncü alt başlığımız finansal muhasebe standartları kuruludur. Bu bölümün beşinci alt başlığı Dünya’da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çalışmalarıdır. Altıncı alt başlık ise Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çalışmaları olup son alt Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı olarak belirlenmiştir.

## **1.1. HASILATIN TANIMI VE ÖNEMİ**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda gerçekleşen değişikliklere paralel olarak, 15 Ocak 2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

Bu tez çalışmamızda, hem Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı hem de 30 Aralık 2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe giren tebliğ ile güncel hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartları 18 dikkate alınmıştır.

### **1.1.1. Hasılat Tanımları**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmıştır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, Ek A Tanımlanan Terimler).

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardının ise pay sahiplerinin sermayeye katkıları dışında, öz kaynaklarda yükseliş ile sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki esas faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı şeklinde tanımlanmıştır (Türkiye Muhasebe Standartlar, Tanımlar). Aynı standart için diğer bir tanım ise, hesap dönemi süresince, pay sahiplerinin katkılarıyla ilgili olanlar haricinde oluşan nakit girişleri veya aktiflerde oluşan artışlar ile

borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda yaşanan yükselişe neden olan ekonomik faydalardır (Türkiye Muhasebe Standartlar 18, Amaç).

Kazanılan gelir ile hasılat arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Kazanılan gelir işletmenin sadece doğal faaliyetlerinden sağladığı hasılat değil, ayrıca olağan olmayan faaliyetlerinden de sağladığı gelirler olabilir. Bu özelliği ile bakıldığında hasılat ile gelirin arasında bir fark yoktur (Özerhan ve Yanık, 2015, s.107).

Kazanılan gelir ile hasılat arasında farkı verilebilecek en iyi örneklerin başında menkul kıymet satışı verilebilmektedir. Örneğin, menkul kıymet satışı sonrasında ortaya çıkan hasılat olmayıp kazanç olarak muhasebe kayıtlarına geçirilir. Kazançlar ile ilgili oluşan giderler düşülüp net şekilde muhasebe kayıtlarına geçirilir (Yıldırım ve diğerleri, 2014, s.192).

### 1.1.2. Hasılatın Önemi

Hasılat bir işletmenin en önemli kalemlerinin başında gelmektedir. Genellikle bir işletmenin hakkında ilk sorulan soruların başında gelen hasılat bilgisi işletmenin potansiyelini ve performansını ölçmekte de kullanılmaktadır. Hasılat ek olarak standartlarda gelir ve kazanç tanımları da bulunuyor olup hasılatın farkları bulunmaktadır.



Ekonominin dünya çapında bir hal almasıyla birlikte muhasebe bilgisini kullananlar için birçok sorun ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda birbirinin yerine kullanılarak karışan hasılat, gelir ve kazanç kavramları standart hale getirilmiştir. Şekil 1.1’de hasılat, gelir ve kazanç ilişkisi gösterilmiştir. Bu şekilden de görüleceği üzere gelir, hasılatın ve kazancın ikisini birden kapsamaktadır. Burada kazançlara örnek vermek gerekirse bir yıldan uzun süreli maddi duran varlıkların elden çıkartılması sonucu oluşan kazançlardır. Gelirin tanımı bir yıldan kısa vadeli olarak hesapta tutulan dövizlerin değerlendirilmesinden ya da menkul kıymetlerin fiyatındaki artışlardan kaynaklanan henüz satımı yapılmamış kazançları da kapsar. Bu kazançlara ilişkin bilgiler bir işletmede yatırımcıların karar vermelerinde yardımcı olduğu düşünüldüğü için ayrı bir şekilde finansal tablo okuyucularına sunulur. Bu şekilde oluşan giderler düşülerek kalan net tutar raporlanır (Ataman ve Cavlak, 2017, s.405).

Yukarıda da değinildiği gibi hasılat, bir işletmenin bilgi kullanıcılarının iş performansını ve potansiyelini değerlendirmeleri için en önemli göstergelerden biri olup kârı oluşturan unsurların başında gelmektedir. Globalleşen sermaye piyasaları ile birlikte yatırım fırsatları arayışları çoğalmıştır. Bu kapsamda yatırım fırsatlarını değerlendirirken risk ve ödül kavramları ön plana çıkarak ülkeler arası sınırlar kalkmış ülkelerin birbirlerine olan etkileri çoğalmıştır (Usul ve Kıymık, 2010, s.123).

### **1.1.3. Finansal Raporlama Önemi**

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 27 Ekim 2018 tarihinde 30578 sayılı Resmi Gazete ile yasalaşmıştır. Bu kavramsal çerçeve Uluslararası Finansal Raporlama standartlarında meydana gelen güncellemelere uyumlu olarak 7 Haziran 2019 tarihli 30794 sayılı Resmi Gazete ile yasalaşmıştır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.1).

Hesap verebilirlik sistemi, yönetim kurulu üyelerinin hisse senedi şirketinin tüzel kişiliğine ve hissedarlara karşı sistemi ifade etmektedir. Şeffaflık ilkesinin aksine, hesap verebilirlik ilkesi ancak olaydan sonra geçerlidir. Yani ortaklar şirketin en üst karar organı olan genel kurulda bulunarak oy kullanma ve yönetime katılma haklarından pek fazla yararlanmazlar (Pamukçu, 2011, s.137).

Bu ortaklar işletmenin yönetimi, mali ve yasal durumu ile ilgili olarak güncel ve güvenilir bilgiye erişmek isterler. Bu kapsamda işletmenin yönetimine doğrudan katılmayan, işletmenin işlemleri konusunda dolaylı bilgi sahibi olan azınlık pay sahiplerinin ve diğer potansiyel hissedarların işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi almalarını sağlayacak en çok önem verilen kaynak bilanço, gelir tablosu ve diğer tabloları içeren finansal raporlardır. Kamuyu aydınlatma yani kamu bilgilendirme tebliği çerçevesinde pay sahiplerini yapılacak tüm özel durumlar ve mali tablo açıklamalarının gerçeği doğru şekilde yansıtması ve güvenilir olması gerekmektedir (Uyar, 2004, s.164).

Genel olarak finansal raporlamanın, var olan ve potansiyel pay sahibi olabilecek yatırımcılara, borç ve kredi veren finansal kuruluş ile tahvil yatırımcılarına yani menfaat sahiplerine raporlayan, işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken destek olacak mali bilgiyi sağlamaktır. Bu işlemlerinden dolayı finansal raporlama önemli ve dikkatli şekilde takip edilmektedir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.7).

Mali ya da finansal bilginin faydalı ve yararlı olması için, amaca uygun olması ve gerçekleştirilen sunumun hedeflendiği amaca uygun, dürüst ve gerçeğe uygun olarak sunulması gerekir. Mali bilginin katkısı; verilen bilginin bir önceki hesap dönemi karşılaştırılma ve doğrulanma olanağının bulunması ile ilgili olup zamanında yani etkisini kaybetmeden sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda finansal bilginin etkisi artmış olur (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.11).

## **1.2. HASILATIN RAPORLANMASINA YÖNELİK DEĞİŞİKLİKLER**

Bu tez çalışmamızın ikinci alt başlığı olan hasılatın raporlanmasına yönelik değişiklikler kısmında Türkiye'deki muhasebeye yönelik değişiklikler ardından da uluslararası muhasebe standartlarında yapılan düzenlemelere yer verilecektir.

### **1.2.1. Türkiye'deki Muhasebeye Yönelik Değişiklikler**

2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından sadece hasılat standardı yayınlanmamış ayrıca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu olarak düzenlenecek mali tablo ve bunların dipnot formatları hakkında duyuru da yapılmıştır. Bu kapsamda payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ya da portföy yönetim şirketleri bu kurallara 2005 yılından itibaren uymak zorunluluğu doğmuştur. (<https://www.spk.gov.tr/Duyuru/Dosya/20041220/0> Erişim tarihi: 15.05.2020).

2005 yılından itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumluluk Avrupa Birliği'nce payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerce kullanımı zorunlu hale getirilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu, 2008 yılında 2003 yılından bu yana yayınladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu tebliğleri yürürlükten kaldırmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2005 yılı Ocak ayından itibaren, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını, 2007 yılı Mart ayından itibaren de yorumlarını Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır.

<b>Tablo 1.1. Hasılat Standardının Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi</b>	
<b>Yıl</b>	<b>Değişiklik</b>
1997	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından “Diğer Olağan Gelirler” Standardı yayımlandı.
2003	Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Hasılat Standardı yayımlandı. 2008 yılında ise Sermaye Piyasası Kurulu yayınlamış olduğu standartları yürürlükten kaldırdı.
2005	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Türkiye Muhasebe Standartları 18 yayımlandı.
2016	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı yayımlandı.
2018	Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardı yürürlükten kalkmıştır.
Kaynak: <a href="https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5300/G%C3%BCncellemler">https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5300/G%C3%BCncellemler</a> Erişim tarihi (15.05.2020) ve Ataman ve Cavlak, 2017, s.406.	

Tablo 1.1.’de kronolojik olarak görüldüğü üzere Küresel güncellemelere paralel şekilde ülkemizde de uluslararası finansal raporlama standartları güncellenmiştir. Bu tabloda sadece uluslararası finansal raporlama standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı güncellemelerine yer verilmiştir. Güncellemelerden de görüleceği üzere Türkiye’de ilk olarak düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ve meslek örgütleri, ilk etapta standartlar yayınlamıştır. Ardından da bu standart yayınlama yetkileri tek bir kuruluşa toplanmıştır. Bunun sonucunda da standartlar tek bir yerde üretilerek bugünkü güncel halini almıştır (Ataman ve Cavlak, 2017, s.406.).

2014 yılının ilk yarısında (28.5.14) yayınlanan ve 2018’te yürürlüğe gireceği duyurulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı sayesinde eksikliklerin giderilmesi ve daha geniş içerikli yeni standart ortaya konması hedeflenmiştir.

### 1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yapılan Düzenlemeler

İşletmelerin finansal tablolarının oluşturulmasında ve performansının belirlenmesinde etkin bir gelir tablosu kalemi olarak yer alan hasılat ile ilgili olan raporlama standartlarının küresel gelişimi Tablo 1.2’de bulunmaktadır.

<b>Tablo 1.2. Hasılat Standardının Küresel Gelişimi</b>	
<b>Yıl</b>	<b>Değişiklik</b>
1982	UMS 18 Hasılat (Revenue) standardına Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından son hali verildi.
1984	UMS 18 Hasılat Standardı yürürlüğe girdi.
1993	UMS 18 Hasılat Standardı revize edildi.
1995	UMS 18 Hasılat Standardının 1993’te revize edilen hali yürürlüğe girdi.
2002	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, yeni bir hasılat standardı hazırlanması projesini gündemine aldı.
2014	UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı yayımlandı. Yürürlük tarihi, 2017 başı olarak belirlendi.
2015	UFRS 15’in yürürlük tarihi 2018 başına ertelendi.
2018	UMS 18 Hasılat standardının yürürlükten kalkması planlanmaktadır.
Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017, s.406.	

Hasılatla dair küresel alandaki gelişmeler Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından ilk olarak hazırlanmıştır. Hasılat standardı, bu Komite’nin yayımladığı ilk 26 adet standart içinde yer almıştır. İlerleyen dönemlerde ise hem pay sahiplerinin bilgilerine hem de yaşanan gelişmelere bağlı olarak güncellenmiş ve günümüzde son halini almıştır.

#### 1.2.2.1. Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı

Gelecekteki ekonomik yarar olasılığı tahakkuk ölçütü içinde kullanılan ihtimal kavramı, bir kalemlle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir iktisadi yarar katkısı ya da işletmeden bir iktisadi zarar olup olmayacağı konusundaki belirsizliğin derecesini ifade eder (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.16).

Maddi duran varlık şirketler için oldukça önemlidir. Bu maddi duran varlıklar hem bankalar için teminat olabileceği gibi hem de üretim için zorunludur. Bu maddi duran varlıkların sahip olunmasıyla beraber bu maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi hedeflenen gelecekteki iktisadi faydalar doğrusal bir şekilde yükselmesine ek olarak işletmenin diğer varlıklarından fayda sağlayabileceği için gelecekte de ekonomik değer sunabilir. Bir maddi duran varlık satıldığında ya da bir şekilde elden çıktığında gelecekte fayda sağlamayacağı için bilanço dışında tutulur.

#### **1.2.2.2. Değerlendirmenin Doğruluğu (Ölçümlemenin güvenilirliği)**

Değerlendirmenin doğruluğu bir muhasebe işleminin doğru şekilde kaydedilebilmesi için ön koşuldur. Diğer bir ifade ile bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gereken gelecekteki ekonomik yarar olasılığından sonraki şarttır. Bu muhasebe kaleminin güvenilir bir şekilde tespit edilmesi için bir alış bedeli veya bir piyasa fiyatı olması şarttır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.17).

Örneğin, işletme açtığı bir alacak davasından beklenen tahsilat için hem aktif hem de kazanç olarak tanımlanmak için gereken koşulları ve olasılık ölçütlerini de taşıyabilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.17). Bu durumda makul bir ölçüm var ise bilançoya kayıta sakınca yoktur. Ancak makul bir tahmin üretilmesinde zorluk var ise ilgili muhasebe kalemi bilançoya ya da gelir tablosuna tahakkuk ettirilemez.

#### **1.2.2.3. Aktifin Gerçekleşmesi (Varlıkların Tahakkuku)**

Varlıkların tahakkuk etmesi, kavramsal çerçeveye göre bir aktif kalemin gelecekte işletmeye iktisadi yarar sağlayacağına dair potansiyel var ise ve alış bedeli ya da piyasa fiyatı güvenilir bir şekilde değerlendirilebiliyorsa bu varlık bilançoda gösterilir. Diğer bir ifade ile, geçmişte gerçekleşen muhasebe işlemleri sonucunda doğan ve an itibarıyla işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye iktisadi

fayda sağlaması beklenen faydaların toplamıdır şeklinde tanımlanabilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.17).

Eğer işletme tam maliyet yönteminden faydalanmayı tercih etmiş ise durum nispeten farklı olabilir. Bu tercih oluşursa örneğin işletmenin hesap dönemi içerisinde faydalanmadığı kapasiteye denk gelen üretim maliyetleri stokların içinde aktifleştirilmiş olacaktır. Böyle bir durumda ise varlıkların tahakkuku ile ilgili ön şartlardan biri olan “gelecekte işletmeye fayda sağlama” ön şartı olmadan raporlama yapılmış olacaktır (Gökçen vd., 2016, s.31).

#### **1.2.2.4. Gelirin Oluşması (Gelirin Tahakkuku)**

Gelirin elde edilmesinde yaşanan ilk aşama tahakkuk aşamasıdır. Gelir ilk olarak tahakkuk eder. Gelirin genel anlamda tahakkuku, nitelik ve tutar olarak kesinlik kazanması anlamındadır. Kavramsal çerçeveye göre, güvenilir bir şekilde değerlendirmek şartıyla, aktiflerde bir yükseliş ya da ödemelerde bir düşüş yüzünden ilerleyen dönemde iktisadi faydasında yükseliş olacaksa, kâr zarar tablosunda gelir tahakkuku gerçekleştirilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.17).

#### **1.2.2.5. Giderlerin Oluşması (Giderlerin Tahakkuku)**

Kavramsal çerçeveye göre giderlerin tahakkuku işletme aktiflerinde meydana gelen bir azalış veya borçlardaki bir düşüş nedeniyle oluşan ve ölçülebilen bir zamanda ekonomik fayda azalması, kâr zarar tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.17).

Örnek ile desteklemek gerekirse bir tüketim yapıldığında, eğer ilerleyen zaman zarfında oluşacak bir iktisadi fayda yoksa ya da ileride oluşacak iktisadi fayda bilançoda tahakkuk ettirilmesi gereken bir varlık olarak ilgili şartları taşıyor durumdaysa, kâr zarar tablosunda derhal gider tahakkuku yapılır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s.17).

### **1.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ilk kez 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gündeme getirilmiş ve 2002 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma görevi 1973'te başlamıştır. IASC, muhasebe standart belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. (TMSK, 2008, s. 11).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tam metni ilk olarak 2003 yılında yayınlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın amacı içerikte de belirtildiği üzere; genel kabul görmüş finansal tablolarının hazırlanmasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını temel alan bir işletmenin izlemesi gereken süreçler belirlemektir (<https://www.iasplus.com/en> Erişim tarihi (15.05.2020)).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının amacı bir işletmenin uluslararası finansal raporlama standartlarına göre gerçekleştirilen mali tablolarının aşağıdaki özellikleri sağlaması olarak tanımlanmıştır (<https://www.iasplus.com/en/projects/completed/fta/first-time-adoption> Erişim tarihi (15.05.2020)).

- Finansal tabloları okuyan tüm menfaat sahipleri adına şeffaf ve üretilen bilgilerin tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir olmasıdır.
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre üretilecek muhasebe süreçleri açısından uygun bir dönüşüm sağlayarak etkin bir başlangıç noktası belirlemektir.
- Finansal tabloları okuyan tüm menfaat sahipleri için fayda ve maliyeti dikkate alarak etkin maliyetle elde edilebilecek, yüksek etkinlikte faydalı bilgi içermesini sağlamaktır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını ilk kez uygulayan işletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş takvimi ile birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açılış bilançosu düzenler. Bu işletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesindeki muhasebe işlemi bu sürecin başlangıç noktasıdır.

<b>Tablo 1.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları</b>	
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2	Hisse Bazlı Ödemeler
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 3	İşletme Birleşmeleri
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 4	Sigorta Sözleşmeleri
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 8	Faaliyet Bölümleri
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 9	Finansal Araçlar (2017 Sürümü)
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 10	Konsolide Finansal Tablolar
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 11	Müşterek Anlaşmalar
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
Türkiye Finansal Raporlama Standartları 16	Kiralamalar
Kaynak: <a href="https://www.kgk.gov.tr/dynamiccontentdetail/10239/TMS/TFRS-2020-Setierisim">https://www.kgk.gov.tr/dynamiccontentdetail/10239/TMS/TFRS-2020-Setierisim</a> Tarihi (6.06.2020).	

Bazı işletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre sunduğu bilgiyi ilk dönemden önceki dönemlerde farklı saptanmış bilgilerle sunabilir ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları öncesi tarihli finansal tablo değerlerini de sunabilirler. Türkiye Finansal Raporlama Standartları bu tür verilerin, Türkiye

Finansal Raporlama Standartlarında muhasebe ve ölçme hükümleri ile tam uyumlu olmalarını gerektirmez. İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçmeden muhasebe ilkelerine göre hazırladıkları karşılaştırmalı bilgiyi de sunabilir (<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs1> Erişim tarihi (15.05.2020)).

<b>Tablo 1.4. Türkiye Muhasebe Standartları</b>	
Türkiye Muhasebe Standartları 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
Türkiye Muhasebe Standartları 2	Stoklar
Türkiye Muhasebe Standartları 7	Nakit Akış Tablosu
Türkiye Muhasebe Standartları 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
Türkiye Muhasebe Standartları 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Türkiye Muhasebe Standartları 12	Gelir Vergileri
Türkiye Muhasebe Standartları 16	Maddi Duran Varlıklar
Türkiye Muhasebe Standartları 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
Türkiye Muhasebe Standartları 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Türkiye Muhasebe Standartları 21	Kur Değişiminin Etkileri
Türkiye Muhasebe Standartları 23	Borçlanma Maliyetleri
Türkiye Muhasebe Standartları 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
Türkiye Muhasebe Standartları 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
Türkiye Muhasebe Standartları 27	Bireysel Finansal Tablolar
Türkiye Muhasebe Standartları 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
Türkiye Muhasebe Standartları 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Türkiye Muhasebe Standartları 32	Finansal Araçlar: Sunum
Türkiye Muhasebe Standartları 33	Hisse Başına Kazanç
Türkiye Muhasebe Standartları 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
Türkiye Muhasebe Standartları 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Türkiye Muhasebe Standartları 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Türkiye Muhasebe Standartları 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Türkiye Muhasebe Standartları 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
Türkiye Muhasebe Standartları 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Türkiye Muhasebe Standartları 41	Tarımsal Faaliyetler
Kaynak: <a href="https://www.kgk.gov.tr/dynamiccontentdetail/10239/Tms/Tfrs-2020-Set">https://www.kgk.gov.tr/dynamiccontentdetail/10239/Tms/Tfrs-2020-Set</a> Erişim Tarihi (6.06.2020).	

Bir işletme Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının daha önceki süreçleri ile yürürlükte bulunmayan farklı düzenlemelerini uygulayamaz. Ancak bir işletme ilgili Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının erken uygulanmasına olanak sunulan düzenlemelerini uygulayabilir.

<b>Tablo 1.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları</b>			
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 1	Raporlama	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 2	Raporlama	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 5	Raporlama	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 6	Raporlama	Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 7	Raporlama	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 10	Raporlama	Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 12	Raporlama	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 14	Raporlama	Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri İle Etkileşimi	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 16	Raporlama	Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 17	Raporlama	Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 19	Raporlama	Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 20	Raporlama	Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri	
Türkiye Finansal Standartları Yorumları 21	Raporlama	Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler	

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları 22	Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli
Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları 23	Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler
Kaynak: <a href="https://Www.Kgk.Gov.Tr/Dynamiccontentdetail/10239/Tms/Tfrs-2020-Set">https://Www.Kgk.Gov.Tr/Dynamiccontentdetail/10239/Tms/Tfrs-2020-Set</a> Erişim Tarihi (6.06.2020).	

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ilk uygulanması esnasında bu standartların bazılarında istisnalar getirilmiş, bazılarında ilaveler yapılmış, bazılarının hükümlerine ise farklılıklar tanınmıştır.

#### **1.4. FASB (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU**

1973 yılında kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Norwalk, Connecticut merkezli, kamu ve özel şirketler için finansal muhasebe ve raporlama standartları oluşturan ve kâr amacı gütmeyen bağımsız, özel sektör kuruluşudur. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uyan özel ve kamu kuruluşları Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun süreçlerini takip ederek faaliyetlerini sürdürürler. (<https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495> Erişim tarihi (15.05.2020)).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, pay senetleri ve borsa tarafından kamu şirketleri için belirlenmiş muhasebe standardı belirleyicisi olarak faaliyet gösterir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Devlet Muhasebe Kurulları ve Amerikan Muhasebe Enstitüsü dahil olmak üzere diğer birçok kuruluş tarafından yetkili olarak kabul edilmektedir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, yatırımcılara ve finansal raporları kullanan diğer kişilere faydalı bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan şeffaf ve kapsayıcı bir süreçle finansal muhasebe standartlarını geliştirir ve yayınlar (<https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495> Erişim tarihi (15.05.2020)).

Finansal Muhasebe Vakfı Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nu destekler ve denetler. 1972 yılında kurulan Finansal Muhasebe Vakfı, Norwalk merkezli Connecticut, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun gözetimi, idaresi, finansmanı ve atanmasından sorumlu bağımsız, özel sektör, kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

(<https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495> Erişim tarihi (15.05.2020)).

## **1.5. DÜNYA'DA TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARI**

İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne göre Türkiye Finansal Raporlama Standartları kullanımı dünyaya yayılmaya halen devam etmektedir. Bununla birlikte, 2019 yılı sona erdiğinden beri Türkiye Finansal Raporlama Standartları için gelişmeler devam etmektedir (<https://www.icaew.com/> Erişim tarihi (15.05.2020)).

İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne göre, evrensel bir finansal dilin teorik avantajları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları sağlamanın gerçekten önemli faydalar sağladığını gösteren artan kanıtlar bulunmaktadır. Özellikle Türkiye yatırımcılar için 2005'ten bu yana Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçiş için önemli bir katalizör olmuştur. Mevcut Türkiye Finansal Raporlama Standartları paketinin iyileştirmeye açık olduğu düşünülmektedir (<https://www.icaew.com/> Erişim tarihi (15.05.2020)).

İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne göre, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının dünyaya yayılması dikkat çekici bir başarı öyküsü olmuştur ve olmaya devam etmektedir. Bugün, G20'nin üçte ikisinden fazlası dâhil olmak üzere 100'den fazla ülke, borsada yer alan şirketlerin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına dayalı ulusal standartları kullanarak finansal tablolarını hazırlamalarını şart

koşmaktadır. Ancak bu yayılma hızı düşmüştür (<https://www.icaew.com/> Erişim tarihi (15.05.2020)).

Ulusal standart belirleyicilerin geçmişte yaptıklarını çoğaltmak yeterli olmayacağı düşünülmektedir. Küresel ölçekte standart belirleme için iyi test edilmiş bir model bulunmadığı düşünülmekte olup, bu nedenle iyi uygulama ve bunu başarmak için gerekli mekanizmalar zamanla gelişmelidir. Ancak doğru araştırmanın doğru organlar tarafından doğru zamanda ve derecede Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu gözetimi ile yapılması faydalı olacaktır şeklinde bir genel kabul görüşü bulunmaktadır (<https://www.icaew.com/> Erişim tarihi (15.05.2020)).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının raporlama gereksinimlerinin karmaşıklığı bir şekilde azaldığında daha yaygın hale geleceği düşünülmektedir.

## **1.6. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARI**

Türkiye'de Avrupa Birliği üyeliğine aday ülke kapsamında 2005 yılının başı itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi İşletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun biçimde raporlama hazırlamasına başlanmıştır.

2005 yılının başı itibariyle, başta Avrupa Birliği'ne üye olan ülkeler olmak üzere birçok ülkede işletmeler, yerel muhasebe sistemleri yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama standartlarını kullanıma başlamıştır.

Bu Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş sürecinin Türkiye'de esas nedeni Avrupa Birliği üyeliğine aday ülke kapsamı olmakla birlikte sermaye piyasalarının gelişimi ve yabancı sermayenin ülkeye fon sunması için sağlanmıştır.

2012 yılı itibariyle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yerini Kamu Gözetimi Kurumu'na bırakmıştır. Günümüzde Kamu Gözetimi Kurumu'na Türkiye

Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayınlamak görevi verilmiştir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

İşletme performansının başarısı hakkında fikir sunan en önemli bilanço kalemlerinin başında gelen hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda rehberlik sağlayan Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardı, Türkiye Muhasebe Standartları Komitesi Türkçe'ye çevrilerek 1984 yılının başı itibariyle kabul edildiği daha önce sunulmuştur. Türkiye'de ise Türkiye Muhasebe Standartları 18'e paralel olan Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 9 Aralık 2005 tarihinde yayımlanmıştır.

2014 yılında yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı kavramına güncellemeler getirmiştir. Ayrıca 15 Ocak 2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de bu standardın yayınlanması ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları 11 (İnşaat Sözleşmeleri) ve Türkiye Muhasebe Standartları 18 (Hasılat) yürürlükten kalkmıştır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15, s.1).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat hasılatın muhasebeleştirilmesi hakkında kapsamlı bir süreç rehberliği sunmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15'de hasılatın muhasebeleştirilmesi için kontrolün devrine dayalı beş aşamalı bir model oluşturulduğu görülmektedir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15, s.1).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15, hasılatın mali tablolara yansıtılması konusunda Türkiye Muhasebe Standartları 18'e göre bazı farklılıklar içermektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15'in getirdiği bu yeni model iletişim, hava yolu gibi birçok sektörde de hasılatın mali tablolara alınmasında Türkiye Muhasebe Standartları 18'e göre birtakım farklılıklar ortaya koymuştur.

Çalışmamızın ikinci bölümü Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat bölümünde önce yürürlükten kalkan Türkiye

Muhasebe Standartları 11 (İnşaat Sözleşmeleri) ve Türkiye Muhasebe Standartları 18'e (Hasılat) yüzeysel olarak yer verilecektir. Ardından ise yürürlükte bulunan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kısmına odaklanılacaktır.

## **2.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 11 ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 18**

Bu bölümde ilk olarak Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmelerine ardından da Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat hükümlerine yer verilecektir.

### **2.1.1. Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri**

26.10.2005 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan ve 2006 başı itibariyle yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkında Tebliğ yürürlüğe girmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının amacı inşaat sözleşmeleriyle ilgili muhasebe uygulamalarının açıklanmasıdır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 11, s.1). İnşaat çalışmalarının doğası gereği bu sürece ilişkin işlerin sözleşme kapsamındaki işin başladığı zaman ile tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu sebepten ötürü inşaat çalışmalarına ilişkin muhasebe işlemlerinde, sözleşmeye ilişkin kazanılan gelir ile bu işe yönelik harcanan maliyetlerin inşaat eyleminin yapıldığı hesap dönemlerine dağıtılmasıdır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 11, s.1).

Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre bu kapsamdaki işlerin zamanları oldukça uzundur ve bir hesap dönemini büyük olasılıkla aşmaktadır. Sözleşme kapsamında elde edilen hasılatın ve maliyetlerin muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği işin gerçekleştiği hesap dönemine özenli bir şekilde dağıtılması gerekmektedir (Şenlik, 2005, s. 27)

Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri sadece inşaat sektörü için kullanılmasına karşın dönemsellik ilkesi gereği işin gelirlerinin ve maliyetlerinin birden çok hesap dönemini kapsayan tek iş kolu inşaat sektörü değildi. Türkiye Muhasebe Standartları 11 sözleşmelerindeki standardın ortadan kalkması ile birlikte hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin bu standarttaki belirsizliklerin ortadan kalkması ve muhasebeleştirilmeye yönelik tek bir rehberin oluşturulması planlanmıştır. Böylece tüm endüstri ve işletmeler için tek bir standardın yürürlükte olması hedeflenmiştir (Köse ve Çelikay, 2015, s.20).

Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmelerinde birden fazla teslim dönemini içeren inşaat taahhütlerine ilişkin hasılatın finansal tablolara nasıl dağıtılacağı ile ilgili bilgi kapsam dışında bırakılmıştı. Bu sebepten ötürü inşaat faaliyetlerini sürdüren işletmeler daha önce uyguladıkları muhasebe politikalarında değişikliğe gitmek zorunda kalmışlardır. Diğer bir ifade ile Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri yürürlükten kalktıktan sonra Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kısmında işlem bedelinin dağıtımı ile hükümlerden inşaat sektöründeki işletmeler etkilenmiştir (Aktaş, 2015,s.21).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının yayınlamasıyla birlikte hasılatın muhasebeleştirilmesi adına bağımsız denetçilere daha net ve geniş bir rehber sunulmuştur. Bu standart tüm pay sahiplerine borsalarda işlem gören işletmelere daha kapsamlı bir rehberlik sağlayacaktır (Olsen and Weirich, 2010, s.61).

### **2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat**

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat standardı ilk olarak 2006 başından itibaren başlayan mali hesap dönemleri için kullanılmak üzere ilk olarak 9 Aralık 2015 tarihinde 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.1).

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen güncellemelere paralel olmasını sağlamak hedefiyle Resmi Gazete’de yayınlanan farklı dönemlerdeki sekiz defa güncellemelere uğrayarak değişmiştir (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.1).

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardına göre gelir, hesap dönemi esnasında, hissedarların destekleri dışındaki nakit girişleri ya da aktiflerde artışlar ya da borçlardaki düşüşler olarak öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.2).

Yukarıda daha önce de değinildiği üzere gelirin tanımı hasılatın ve kazancın toplamını yani ikisini birden kapsamaktadır. Hasılat, işletmenin doğal faaliyetleri esnasında oluşan gelirdir. Satışlar, ücretler, faiz, kâr payı ve benzeri farklı çeşitleri bulunur.

Kazanç, işletmenin doğal faaliyetlerinden oluşabildiği gibi, doğal olmayan operasyonlardan de oluşabilir. Kazançların içeriği itibariyle gelirden bir farkı yoktur. Örneğin, maddi duran varlık olarak kayıtlı olan bir bina satışı ya da bir dövizin değerlemesinde ortaya çıkan fark hasılat değil, kazançtır. Kazançlar ile ilgili giderler düşülüp net değeriyle raporlanır (Yıldırım vd., 2014, s. 192).

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, aşağıda belirtilen sektörlerde hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulamıştır:

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları ve
- İşletme varlıklarının işletme ortakları dışında kullanılmasından sağlanan faiz, şerefiye ya da kâr payı (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.2).

İşletme varlıklarının işletme dışında farklı gerçek ya da tüzel kişiler tarafından kullanılmasından doğan gelir türlerini detaylandırmak gerekirse, faiz; nakit ya da nakdin türevlerinin farklı gerçek ya da tüzel kişilere kullandırılmasından veya işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilmiş gelirlerdir (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.2).

İşletmelerin sahip olduğu teknik bilgi kullanım hakları; değerli marka, telif hakkı, patent ya da yazılım programları gibi uzun vadeli işletme aktiflerinin kullandırılması kapsamında talep gören gelirlerdir (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.2).

Aşağıda belirtilen gerekçelerden oluşan hasılat, bu Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat kapsamında değildir (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.2).

- Finansal kiralama sözleşmeleri
- Öz kaynak yöntemi ile işlemlerden sağlanan kâr payı
- Sigorta Sözleşmeleri
- Finansal varlık ya da finansal yükümlülüklerin değerindeki değişimler
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması
- Madencilik.

Hasılat, işletme tarafından satışlar esnasında uygulanan indirimler ile birlikte miktar düşüşleri de dikkate alınarak, alınan ya da alınacak olan tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.3).

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat standardında, satış hasılatının kaydedilmesinde peşin ya da gerçeğe uygun fiyat dikkate alınmaktadır. Ancak vadeli bir satışta ise vadeli satış ile peşin satış arasındaki fark faiz farkı geliri olarak nitelendirilmektedir (Bozkurt, 2013, s.195).

Bu uygulamanın yapıldığında yaşanan temel belirsizliğin faiz oranında olduğu belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile belirsizlik nasıl muhasebeleştirileceğinden yanı sıra uygulanacak faiz oranındadır. Eğer işletme satışlarında peşin ve vadeli olarak iki ayrı etiket ile fiyatlama uyguluyor ise böyle bir faiz oranı aranmayacaktır. Ancak böyle bir faiz oranı ve müşterilere uygulanan farklı fiyatlama yok ise vade farkı doğrudan uygulanmaya çalışılacaktır (Örten vd., 2015, s.257).

Ancak Örten ve diğerlerine göre, peşin ve vadeli satışlarda fiyat farkı ayırımı yapmak isteğe bağlı olup zorunlu değildir. Peşin ve vadeli satışlarda fiyat farkı hesaplanması için satışla birlikte bir faiz işleminin de bu satış fiyatını zımni şekilde içermesi gerekir. Endüstriye göre farklı uygulamalar olabilir. Örneğin normal olarak yapılan tüm satışlarda teslimattan bir ay sonra ödeme talep ediliyorsa burada tüm ürünler için otomatik olarak bir vadeli işlem yapılmıştır ve bu işlem faizli işlem olmadığı şekilde belirtilir (Örten vd., 2015, s.257).

<b>Tablo 2.1. Alacakların Vade Farkının İskontosunun Bilançoda Sunulması</b>			
124 nolu hesap		382 nolu hesap	
12. Ticari Alacaklar 120 Alıcılar 121 Alacak Senetleri (-) 124 Ertelenmiş Gelir		12. Ticari Alacaklar 120 Alıcılar 121 Alacak Senetleri	382 Ertelenmiş Gelir
Kaynak: Örten vd., 2015, s.276.			

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat standardında, hasılat yaratan eylemlerin sadece tek bir eylem olduğunu belirtmiştir. Her satış işlemi bazen tek başına, diğer yakın satış eylemlerinden farklı olarak ele alınabilir. Bazı durumlarda da ayrı bir eylemin içinde barındırdığı ayrıştırılabilir bölümleri olabilir ve bunları toplulaştırılarak her işlemi farklı farklı ele almak, işlemin içeriğini tam olarak yansıtmak amacıyla ihtiyaç olabilir (Karapınar, 2011,s.27).

Örneğin, bir malın etiket fiyatı farklılaştırılabilecek şekilde satıldıktan sonra sunulacak satış sonrası servis fiyatını da kapsıyorsa, bu fiyat hasılat olarak muhasebe sistemine kayıtları ertelenebilir. Bu noktada servis işi için verilen dönem zarfında hasılat olarak muhasebe sistemi kayıtlarına yansıtılması daha uygundur.

Örneğin araba ticareti ve araba yetkili servisi işi ile uğraşan bir araç bayisi, bir arabayı 100 bin liraya satmaktadır. Fakat alıcı 8 bin lira daha verirse bayi 5 sene boyunca arabanın bakım işini de herhangi bir ücret almadan yapacaktır. Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat açısından burada hasılat tutarı araba satış bedeli olan 100 bin liradır. Bakım için alınan 8 bin lira ise bakım eyleminin yapıldığı dönemde mali kayıtlara hasılat olarak yansıtılması gerekmektedir (Karapınar, 2011,s.27).

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat standardına göre hasılat, aşağıdaki durumların hepsinin sağlanması durumunda oluşmuş sayılır (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.14).

- Ürünlerle ilgili önemli belirsizlik ve kazançların malı alana devredilmesi alıcıya devredilmesi,
- Ürünler üzerinde kontrol ve yönetim durumunun kaybedilmesi,
- Hasılatın tutarının güvenilir bir biçimde tespit edilmesi,
- Ekonomik faydaların işletmeye gelmesi ya da gelmesinin çok yüksek olasılık içermesi,
- Üretilen mallar için maliyetlerin doğru ve dürüst olarak tespit edilmesi.

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat standardına göre hizmet üretimiyle ilgili süreçlerde bir hizmetin bitirilmesinde sağlanacak hasılat miktarı, güvenilir, doğru ve dürüst bir şekilde öngörülebiliyorsa hasılat, bu hizmetin bitirilmesi derecesine bağlı olarak mali tablolara yansıtılır. Eylemin bitirilmesinde güvenilir, doğru ve dürüst bir şekilde öngörülebilmesi için aşağıdaki ön koşulların tamamının sağlanması şarttır (Örten vd., 2015, s.276.).

- Hasılat tutarının doğru ve dürüst bir şekilde öngörülmesi,
- Eyleme ilişkin iktisadi faydaların işletme tarafından elde edilmesinin çok büyük bir ihtimal içermesi
- Hesap dönemi bitimiyle birlikte eylemin bitme derecesinin güvenilir şekilde ölçülmesi
- Eylem için kayıt esnasına kadar ödenen maliyetler ve ilerleyen dönemler için katlanılma ihtimali olan maliyetlerin tam olarak ölçülebilmesidir.

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat standardına göre hizmet işlemine ilişkin hasılatın kayıt altına alınmasında işlemin bitirilme derecesine bakılarak yani tamamlanma oranına bakılarak kayıt yapılır. Bir eylemin bitirilme derecesi çeşitli metotlarla belirlenebilir. İşletme sunulan hizmeti güvenilir bir yöntem ile ölçebiliyor ise bu yöntem kullanılır. Eylemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri yöntemleri içerir (Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat, s.24).

- Yapılan eylem ile ilgili incelemeler,
- Hesap dönemi sonuna kadar verilen hizmetin bitirilme derecesi
- Eylemin toplam maliyeti ile hesap dönemi sonuna kadar bu eylem için harcanılan bedele oranıdır.

Bu muhasebe uygulamasını aşağıdaki şekilde örnekle destekleyebiliriz.

XYZ Özel Temizlik şirketi A Holding ile hizmet verilen şirketin iştirakleri içindeki temizlik hizmetini 1 yıl süreyle 400TL bedelle yapmak için 1 Haziran 2019 tarihinde sözleşme imzalamışlardır. Ödemeler 3 aylık süreler içerisinde yapılacak olup hizmet sonrasında takip eden ayın üçüncü gününde ödeme gerçekleştirilecektir. Anlaşma dönemi boyunca XYZ işletmesinin

240 TL gidere katlanacağı öngörülmüştür. XYZ işletmesi 1 Haziran 2019 tarihinde A Holdingden 120 TL avans almıştır. Hesap döneminde ise 140 TL gider oluşmuştur.

1.6.2019 _____	
100 KASA	120
340 ALINANAVANSLAR	120
_____ / _____	

Hesap dönemi sonunda hizmetin bitme derecesi

$$= 140/240= \%58$$

Hesap dönemi sonunda gerçekleşen hasılat= $\%58 \times 400=232$

_____ / _____	
120 ALICILAR	112
340 ALINANAVANSLAR	120
600 YURTIÇİSATIŞLAR	232
_____ / _____	
740 HİZMET ÜRETİMMALİYETİ	140
DEĞİŞİKVARLIKVEKAYNAK	140
_____ / _____	
622 SATILANHİZMET MALİYETİ	140
741 HİZMET ÜRETİM	YANSITMA
140	

## 2.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

Yukarıda da belirtildiği üzere, hasılatın genel muhasebe ilkelerine uyumlu şekilde tam olarak ölçülmesi hem karşılaştırma açısından hem de işletme ile ilgilenen menfaat sahiplerinin bilgi edinebilmesi açısından oldukça önemlidir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının amacı aşağıdadır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat , s.1):

“Müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.”

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat 29826 sayılı Resmî Gazetede 9 Eylül 2016 tarihinde yayımlanarak 2018 başından itibaren kullanılmak üzere yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının amacı yukarıda tam olarak sunulmuş olup, nakit akımlarının niteliği, zamanlamaya ilişkin belirsizlikler en önemli noktalardır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15-Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat yürürlüğe girmesiyle birlikte aşağıdaki standartlar yürürlükten kalkmıştır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.34):

- Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat,
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,

- Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri.

Hasılat tutarının belirlenmesine ve raporlanmasına yönelik Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 5. Bölümde yer alan hasılat kısmında fark bulunmaktadır. Bu tez çalışmamızın konusuna Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı girmediği için sadece Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15-Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına değinilecektir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının; işletme tarafından, bir anlaşmaya ancak bu anlaşmanın karşı tarafı bir alıcı ise uygulanır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında alıcı, işletmenin doğal operasyonlarının ürünü olan mal ya da hizmetleri, bir tutar karşılığında elde etmek amacıyla işletme ile anlaşma yapan taraftır olarak tanımlanmıştır. Anlaşmanın karşı tarafı, işletmenin doğal operasyonlarının ürünü elde etmek yerine, örneğin anlaşma taraflarının işletmenin operasyonlarından kaynaklanan belirsizlik ve faydaları paylaştığı bir sürece katılmak amacıyla anlaşma imzalanmışsa alıcı olarak tanımlanmamaktadır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat , s.1).

### **2.2.1. Beş Aşamalı Model**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardından önce, hasılat eylemleri çoğunlukla farklı gelir standartlarında ya da yorumlarında bulunmaktaydı. Standart temelde gelirin finansal tablolarında nasıl, ne zaman ve ne miktarda muhasebeleştirileceğini belirlemek için beş aşamalı bir model sunmaktadır. Uluslararası Finansal

Raporlama Standartları 15 kapsamında artık bu ayrıma ihtiyaç kalmamıştır. Çünkü bu yeni standartta bir adet hasılat modeli vardır.

<b>Tablo 2.2. Beş Aşamalı Model</b>
Sözleşmenin Belirlenmesi
Sözleşme Yükümlülüklerinin Belirlenmesi
Sözleşmedeki Fiyatın Belirlenmesi
Sözleşme Fiyatının Sözleşme Yükümlülüklerine Uygun Şekilde Dağıtılması
Sözleşme Hasılatın Standarta Göre Muhasebeleştirilmesi
Kaynak: Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının temel olarak hasılatın ne zaman, nasıl ve hangi tutarda bilanço ve gelir tablosuna alınacağı hususunda beş aşamalı model geliştirmiştir.

#### **2.2.1.1. Sözleşmenin Belirlenmesi**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15-Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında belirtildiği üzere müşteri sözleşmelerinden elde edilen gelirin hasılat olarak kayıtlara geçebilmesi için aşağıdaki koşulların sağlanması şarttır: (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.2).

1. Sözleşme yazılı ya da sözlü olarak ticari eylemlere uygun olarak işletme ve ürün ya da hizmeti alan tarafından onaylanır ve her iki taraf yükümlülüklerini yerine getirmesini taahhüt eder. Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15'e göre, bir sözleşme tanımlanmadan önce bu kuralları karşılaması zorunludur. Ancak bu beş kuralın hepsi sağlandığında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 standardına uygun bir sözleşmeden bahsedilebilir.
  - a. Sözleşmenin her iki tarafı karşılıklı olarak sözleşmeyi imzalamalı ve kuralları yerine getirmeye onay vermelidir.

- b. Her iki tarafın sözleşmeleri ile ilgili sorumluluk ve hakları sözleşmede net bir şekilde yazılmalıdır.
  - c. Sözleşmede ödeme ile koşullar net bir şekilde yazılmalıdır.
  - d. Sözleşme ticari bir işlemde kaynaklı olmalıdır. İşletmenin ürettiği hizmetlerden ya da mallardan oluşan bir devir sonucu işletmede nakit akışı sağlayan işlemler ticari nitelikte olup diğer işlemler ticari sayılmamıştır. Diğer bir ifade işletmeye nakit akımında değişiklik sağlamayan işlemler sözleşme konusu olamaz. Sözleşmede belirtilen edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde işletmenin bir bedel tahsil etmeye hak kazanması gerekir.
  - e. Sözleşmede belirtilen eylemi eksiksiz bir şekilde yerine getirmeli ve işletmenin bir ödeme almaya sözleşmeye göre hak etmesi gerekir.
2. Sözleşmede bulunan tarafların birbirlerine devredebilecekleri hizmet ya da mallarla ilgili sorumlulukları tam olarak belirlenmelidir.
  3. Sözleşmede hizmet ya da ürünlerin bedelleri ve bu bedellerin ödeme koşulları net bir şekilde belirtilmelidir. Genellikle hizmete ya da ürünlere ödenecek tutar sözleşmede belli ve net olmasına karşın, bazı esnalarda işlem fiyatının farklı yöntemlere göre de hesaplanmasını gerektirebilir.
  4. Hizmete ya da ürünlere ait fiyatın bedeli farklı edim sorumluluklarına dağıtılabilmektedir.
  5. Hizmete ya da ürünlere sorumluluklar eksiksiz şekilde yapıldıkça hasılat kayıtlara geçirilir. Diğer bir ifade ile bir işletme, edim sorumluluklarını sağladıktan sonra, müşterinin ürün ya da verilen hizmetin tüm kontrolünü sağladıktan sonra yani tüm avantajları sağladıktan sonra herhangi bir kısıtlama olmaksızın mal ya da hizmeti kullanabileceği durumda hasılatı kayıt edebilir.

Sözleşmenin tanımlanması için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 standardında bulunan dokuzuncu maddesinde sayılan ve yukarıda da sunduğumuz ön koşulların sağlanması şarttır. Bir sözleşmenin Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları 15 kapsamına alınabilmesi adına sözleşmenin; her iki tarafça kabul edilmiş ve onaylanmış her iki tarafın bu işlemi ticari bir nitelik olarak görmesi gerekmektedir.

Şirketlerin iş yapma durumu gereği işletme ile müşteriler arasında aynı ya da değişik zaman zarflarında sözleşme imzalanabilmektedir. Benzer müşteri ile benzer içeriğe sahip sözleşmeler imzalanma olanağı olduğu gibi benzer olmayan müşteri profilleri benzer olmayan içeriğe sahip sözleşmeler imzalanma olanağı bulunmaktadır. Bu gibi koşullarda işletme benzer müşteri ile yaptığı sözleşmeleri birleştirerek tek sözleşme gibi muhasebe sistemine kayıt edebilecektir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15'e göre sözleşmenin birleştirilmesi hükümleri aşağıda sunulmuştur (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.3).

- Sözleşmenin bir amaç için birleştirilip paket halinde pazarlık edilmesi,
- Yapılan sözleşme karşılığında ödenecek tutarın farklı sözleşmelerin tutarına ya da performansına bağlanması ya da,
- Sözleşme kapsamında verilecek olan mal veya hizmetlerin tek bir edime dayalı sorumluluk yükümlülüğü oluşturmasıdır.

Sözleşmelerde değişiklik yapılması durumu da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 standardının kapsamındadır. Sözleşmelerde yapılan değişiklik, sözleşmeye taraf olan işletme ve müşteri tarafından kabul edilmiş içerik ve tutarın değişmesi anlamındadır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.3).

Sözleşmenin içeriğinde ya da tutarında ya da hem içeriğinde hem de tutarında meydana gelebilecek değişiklikler ile birlikte oluşabilecek anlaşmazlıkların değiştirilmesi gerekmektedir. Anlaşma bedelinde belirsizlik olmasına karşın, sadece içerikte yapılan bir değişiklik bile sözleşmenin değişikliğine neden olarak

gösterilmektedir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat s.3).

Sözleşme değişikliğinin sonucunda sürecin farklı bir sözleşme olarak muhasebe kaydı olarak devam edilememesi durumu olabilir. Böyle bir durumda işletme sözleşme değişikliği tarihinde henüz sunulmamış mal ya da hizmet için yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebe kaydı tutar (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.3).

Sözleşme değişikliği sonrasında geriye kalan mal ya da hizmetlerin benzer nitelikte olması durumunda işletme sözleşme değişikliğini bir önceki sözleşmenin devamı gibi muhasebeleştirir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.3). Aynı bir nitelik taşıyarak müşteriyle devredilen kısım bölünebilir nitelikte olmadığında eski sözleşmeye göre hasılatta yükseliş mi düşüş mü olacağı şeklinde bir düzeltme yapılarak muhasebeleştirilebilir. Eğer hem ayrılma hem de ayrılmama durumu olduğunda ise yani her iki durumun da geçerli olduğu bir durumda ise önceki durumlarla uygun olacak şekilde kısmi ya da tamamen bir muhasebeleştirme sürecine girilir.

#### **2.2.1.2. Sözleşme Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi**

Hizmetlerin ve üretilen ürünlerin devir edilmesine yönelik olarak müşteriye verilen sözler bir edim (performans) yükümlülüğü olarak tanımlanmaktadır. Hizmetlerin ve üretilen ürünlerin benzer olmaması durumunda ise zamana yayılmış ve devretme borcunu ödemeye yönelik devam etmenin benzer metotlar ile ölçülmüş olması halinde süreç bir performans yükümlülüğünü belirtmiştir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat s.4).

### Şekil 2.1. Sözleşme Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

#### Sözleşme Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Zamana yayılı  
Yükümlülükler

Zamana Yayılı olarak  
yapılamayan yükümlülükler

Kaynak: (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.3).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, sözleşmenin içeriğinde hasılatın muhasebeleştirilmesi için sorumluluğun tamamen gerçekleştirilmesine bağlamıştır. Bir mal üretiminin ya da hizmet sunulmasının yerine getirilme sorumluluğu tek seferde ya da geniş zamana yayılmış olarak sunulmasına bağlı olarak hasılat mali tablolara kaydedilir. (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.7).

Bir mal üretiminin ya da hizmet sunulmasında zamana yayılarak kaydedilmesi durumunda ilerleme ölçülmesi gerekmektedir. İşletme her ara ya da yıllık dönemde yaptığı raporlamada sorumluluğunun yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi tekrar ölçer. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında ölçüm metodu olarak girdi ya da çıktı

metodu kullanılmaktadır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.7).

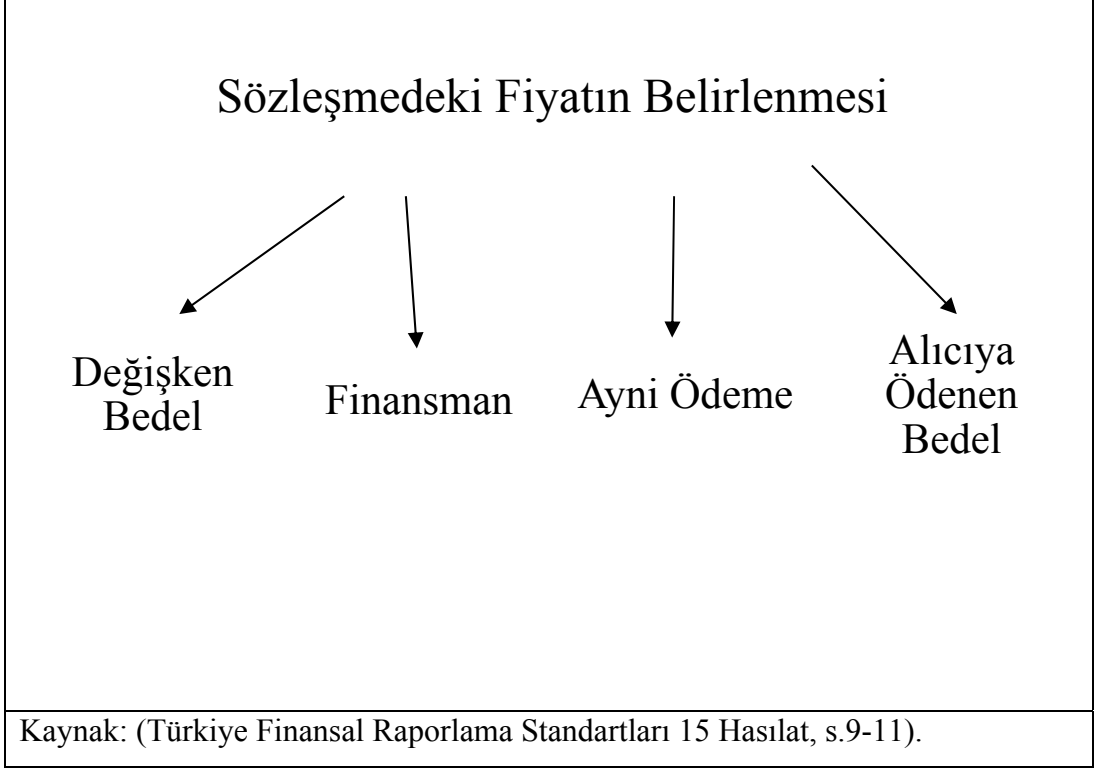
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 müşteri sözleşmelerinden edimlere tam olarak ölçümünü yapabilmek için edimlerin şeffaf olarak tanımlanması şarttır. Örneğin bir sünnet salonu hem salon kiralama hem yemek hizmeti hem de kamera ile video çekme hizmeti sunabilir. İşletme ile yapılacak anlaşmada işletmenin 3 ayrı anlaşma yükümlülüğü bulunabilir. Bunlardan hepsi ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Örneğin video çekme hizmeti belli bir zamana yayılmasına karşın, diğer edim sorumlulukları aynı anda zamana yayılmaksızın gerçekleşmektedir. Sonuç olarak sözleşmenin kapsamına bağlı olarak işletmenin yükümlülükleri net olup hasılatın mali tablolara kaydedilmesi süreci açık bir yöntem ile standartta sunulmuştur.

#### **2.2.1.3. Sözleşmedeki Fiyatın Belirlenmesi**

Sözleşmedeki fiyatın belirlenmesi yani taahhüt edilen ürün ya da hizmetlerinin devredilmesi ile bir aktif varlığın kontrol hakkının kontrolünün alıcıya devredilmesiyle işletmenin tahsil etme hakkı tutarıdır. Sözleşmedeki fiyat aşağıdaki nedenlerle farklılık gösterebilir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.8).

- İndirim
- Para İadesi
- Puanlar
- Fiyat Avantajı
- Teşvikler
- Performans Primleri
- Cezalar

**Şekil 2.2. Sözleşmedeki Fiyatın Belirlenmesi**



Böyle bir esnada hasılatın kaydedilmesinde değişken tutarın edim sorumluluklarının ifasında tanımlanması gereklidir. Sabit olmayan bu bedelin ölçümünde tahmin etme metotları olarak beklenen ve en muhtemel değer kullanılır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.9). Beklenen ve en muhtemel değer standartta aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

**Beklenen değer:** Gerçekleşmesi ihtimal dahilinde olan tutarlar aralığındaki bedellerin belli bir olasılık göz önünde bulundurularak ağırlıklı olarak toplamıdır.

**En muhtemel tutar:** Gerçekleşmesi mümkün olan bedeller aralığındaki en yüksek ihtimal olan sonuçtur.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının getirdiği yeniliklerden bir diğeri ise peşin ve vadeli satış arasında farkın da finansman geliri olarak tanımlanmış olmasıdır. Bu durum anlaşmada net bir şekilde tanımlanıp olup olmamasına bakılmaksızın yürürlüktedir. Sözleşmede bedelin yatırılacağı zaman önemli bir mali özellik taşınması nedeniyle kabul edilecek faiz oranı anlaşma başında belirlenmeli olup anlaşıldıktan sonra güncellenemez (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.10).

Alıcı anlaşma esnasında ödeme sorumluluğunu nakit olmayan bir bedel olarak ödeme yapacak ise bu nakit olmayan bedelin değeri gerçeğe uygun değerine göre değerlendirilmelidir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.11). Fakat alıcıdan alınan mal ya da ürün karşılığında alıcıya ödenebilir bir bedel gerekiyor ise işletmenin alıcılarından yaptığı bu alımlar gibi bu işlemde muhasebe kaydına geçirilir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının sözleşmedeki fiyatın belirlenmesinde şekil 2.2’de gözüktüğü üzere değişken bedel, finansman süreci, aynı ya da nakit olmayan şekilde ödeme ve alıcıya ödenebilir bir bedel önem arz etmektedir. Bu kapsamda gıda sektöründe faaliyet gösteren Engin Peynircilik Şirketi’nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının sözleşmedeki fiyatın belirlenmesindeki süreç incelenecektir.

İşletme alıcıların sadakatini yükseltmek adına alıcılarına üye olma ya da referans olma durumlarına göre avantajlar sunmaktadır. Engin Peynircilik İşletmesi’nin sağladığı avantajlar aşağıda özetlenmiştir.

- Engin Peynircilik İşletmesi’nin veri tabanına üye olunmadan gerçekleşecek olan alımlarda ürün paketinin satış fiyatı 100 TL + 5 TL kargo ücreti
- Engin Peynircilik İşletmesi’nin veri tabanına üye olunarak gerçekleşecek olan alımlarda satış fiyatı üzerinden %20 indirim + kargo ücretsiz

- Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olunup üzerine farklı bir müşteriyi de sisteme referans verilerek kazandırılması durumunda referans olma ve veri tabanına üye yapma durumunda referans ile gelen her yeni üyenin siparişlerinin %10'u şeklinde puan kazancı elde edilecektir.

Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olunup gerçekleşen indirimler ve kazançlar her hangi bir nakit çıkışına neden olmamaktadır. Engin Peynircilik İşletmesi toplam indirim ve kazanç oranına göre alınan ürünleri kargo dahil olacak şekilde ücretsiz olarak göndermektedir. İşletmenin bu kurallar kapsamında fiyatlamaları aşağıda tablo olarak sunulmuştur.

İşletme alıcıların sadakatini yükseltmek adına alıcılarına üye olma ya da referans olma durumlarına göre avantajlar sunmaktadır. Engin Peynircilik İşletmesi'nin sağladığı avantajlar aşağıda özetlenmiştir.

- Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olunmadan gerçekleşecek olan alımlarda ürün paketinin satış fiyatı 100 TL + 5 TL kargo ücreti
- Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olunarak gerçekleşecek olan alımlarda halinde satış fiyatı üzerinden %20 indirim + kargo ücretsiz
- Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olunup üzerine farklı bir müşteriyi de sisteme referans verilerek kazandırılması durumunda referans olma ve veri tabanına üye yapma durumunda referans ile gelen her yeni üyenin siparişlerinin %10'u şeklinde puan kazancı elde edilecektir.

Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olunup gerçekleşen indirimler ve kazançlar herhangi bir nakit çıkışına neden olmamaktadır. Engin Peynircilik İşletmesi toplam indirim ve kazanç oranına göre alınan ürünleri kargo dahil olacak şekilde ücretsiz olarak göndermektedir. İşletmenin bu kurallar kapsamında fiyatlamaları aşağıda tablo olarak sunulmuştur.

<b>Tablo 2.3. Engin Peynircilik Satış Koşulları</b>					
Koşul	Etiket Fiyatı	%20 ıskonto	%10 Puan kazancı	Kargo ücreti	Hasılat
Normal Satış	100	--	--	5	100
Üyelere Yapılan Satış	100	20	--	5	75
Referans Satış	100	20	10	(5+5)	60
Kaynak: Yazarın Derlemesi					

Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olmayanları sipariş vermesi halinde işletme fiyatını hasılat olarak kaydeder. Kargo ücreti ise üçüncü kişilere ait olduğundan dolayı hasılat değildir.

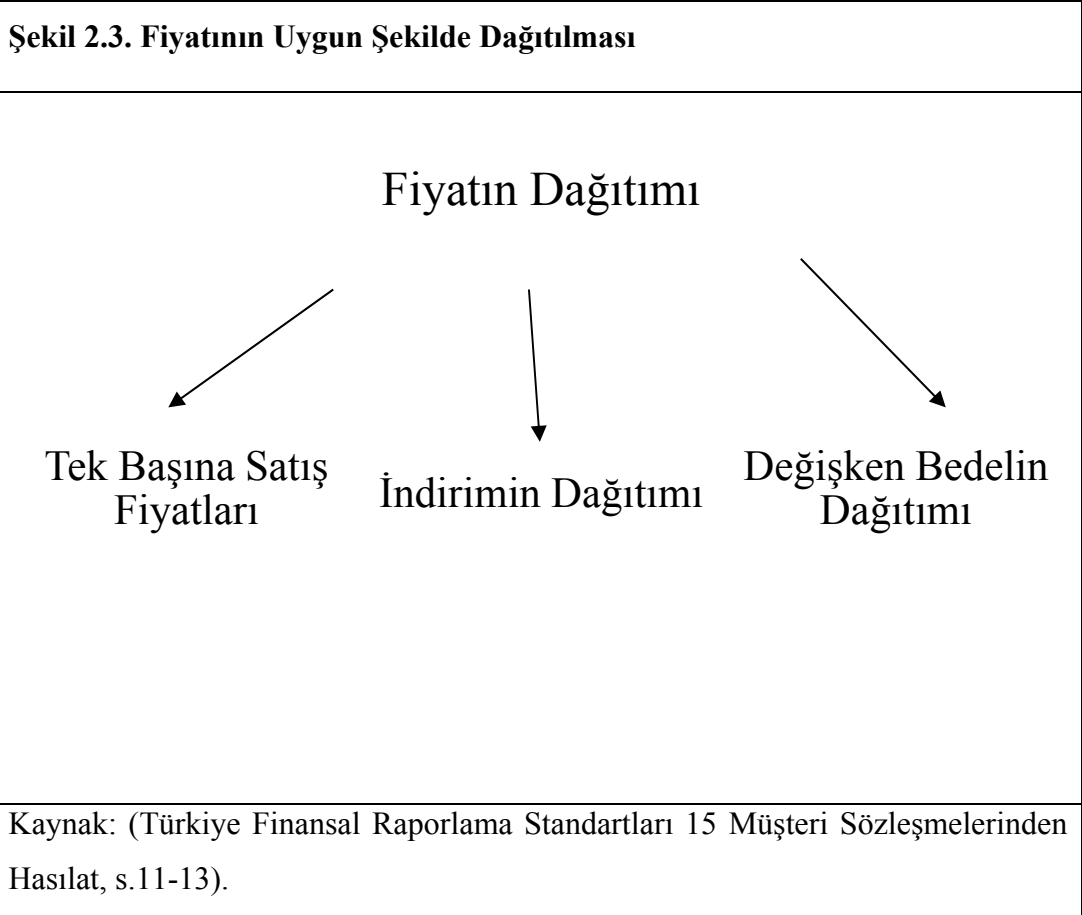
Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üyelerine yapılan %20 ıskonto ve kargo ücretsiz durumunda hasılat bu ıskonto ve kargo bedelinden düşerek muhasebe sistemine kaydedilir. Eğer kargo işletmesi Engin Peynircilik ile olan ilişkileri çerçevesinde normal kargo ücreti olan 5 TL'nin altında bir bedel ile ürünleri taşıyorsa kargo ücreti bu düşük bedeli ile hasılatтан düşülerek kaydedilmelidir.

Engin Peynircilik İşletmesi'nin veri tabanına üye olunup üzerine farklı bir müşteriyi de sisteme referans verilerek kazandırılması durumunda bu üyelere işletme %20 ıskontoya ek olarak kargo ücretsiz ve %10 tutarında puan olanağı sunmuştur. Bu durumda tüm bu promosyonlar düşüldükten sonra kalan bedel muhasebeye kaydedilmelidir.

#### **2.2.1.4. Sözleşme Fiyatının Yükümlülüklerine Uygun Şekilde Dağıtılması**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının sözleşme fiyatının yükümlülüklerine uygun şekilde

dağıtılması beş aşamalı modelin dördüncü aşamasıdır. İşletme ürettiği mal ve hizmetlerin sözleşmelere uygun şekilde sorumluluklarını yerine getirdiğinde anlaşmaya bedelleri hasılat olarak finansal tablolara yansıtır. İşletme ürettiği mal ve hizmetlerin tek ürün olarak satılması ya da birden fazla olarak satılması durumu olabilir. Birden fazla satılarak paket şeklinde satıldığında tek satıştan farklı bir satış fiyatı mevcut ise bu durumda bir indirim bulunmaktadır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.11).



İşletmenin müşterisiyle anlaşmasından sonra bir şekilde hak edilecek tutarda farklılıklar oluşabilir. Böyle bir durumda anlaşmadaki mevcut koşullara göre edim yükümlülükleri pay edilir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının sözleşme fiyatının yükümlülüklerine uygun şekilde dağıtılması (işlem fiyatlarının edim yükümlülüklerine) beş aşamalı modelin dördüncü aşaması olup konuyu bir örnekle anlatalım; Engin İthalat İhracat ve Yedek Parça Şirketi tıraş aletleri ve yedek parçaları satmaktadır.

Engin İthalat İhracat ve Yedek Parça Şirketi pazarladığı mallarla ilgili etiket fiyatları ve yaptığı bir anlaşmaya ilişkin bilgiler aşağıda kısaca sunulmuştur:

İşletmede AB 909 kodlu tıraş makinesini peşin 400 TL'ye satılmaktadır. 3 adet ve üzeri alımlarda %15 indirim uygulanmaktadır. Engin İthalat İhracat ve Yedek Parça Şirketi aynı zamanda bu ürünlerin yedek parçalarını da satmaktadır. Yedek parça olarak satılan jilet için 160 TL, temizlik aleti için 70 TL, yedek pil için 40 TL talep eden işletme hem jilet hem temizlik aleti hem de yedek pil alınması halinde de indirim yapmaktadır. Bu üç ürünün aynı anda alınması halinde fiyat 200 TL olmaktadır. Engin İthalat İhracat ve Yedek Parça Şirketi satmış olduğu AB 909 kodlu tıraş makinesi ve yedek parçalar hep beraber alındığında ise 500 TL olmaktadır. İşletme bir müşterisine AB 909 kodlu tıraş makinesi ve yedek parçaları üç ay vadeli olarak satmıştır.

Engin İthalat İhracat ve Yedek Parça Şirketi pazarladığı mallarla ilgili etiket fiyatları ve yaptığı bir anlaşmaya ilişkin bilgiler aşağıda kısaca sunulmuştur:

İşletme AB 909 kodlu tıraş makinesini peşin 400 TL'ye satılmaktadır. 3 adet ve üzeri alımlarda %15 indirim uygulanmaktadır. Engin İthalat İhracat ve Yedek Parça Şirketi aynı zamanda bu ürünlerin yedek parçalarını da satmaktadır. Yedek parça olarak satılan jilet için 160 TL, temizlik aleti için 70 TL, yedek pil için 40 TL talep eden işletme hem jilet hem temizlik aleti hem de yedek pil alınması halinde de indirim yapmaktadır. Bu üç ürünün aynı anda alınması halinde 200 TL olmaktadır. Engin ithalat ihracat ve yedek parça şirketi satmış olduğu AB 909 kodlu tıraş makinesi ve yedek parçalar hep beraber alındığında ise 500 TL

olmaktadır. İşletme bir müşterisine AB 909 kodlu tıraş makinesi ve yedek parçaları üç ay vadeli olarak satmıştır.

<b>Tablo 2.4. AB 909 Ürünün Satış Koşulları</b>			
İşletmenin Yükümlülükleri	Sadece Cihaz	Fiyatın Belirtilmesi	Fiyatların Dağılımı
Yedek Parçalar <ul style="list-style-type: none"><li>• Jilet</li><li>• Temizlik aleti</li><li>• Yedek pil</li></ul>	480TL	$480 \times 0,667 =$ $270 \times 0,667 =$  $(500/750) = \%66,7$	320,16 TL
	160 TL		179,84 TL
	70 TL		
	40 TL		

Kaynak: Yazarın Derlemesi

Engin İthalat İhracat ve Yedek Parça Şirketi pazarladığı tablo 2.3.'te sunulan örnekte de görüleceği üzere işletmenin iki adet edim sorumluluğu bulunmaktadır. Alıcının seçeceği duruma göre işletmenin fiyatlarının hasılat dağıtımını gösterilmiştir. Bu içerikte tıraş aleti ile tıraş aletine ait yedek parçaların toplam bedeli

$$480\text{TL} + 160\text{ TL} + 70\text{ TL} + 40\text{ TL} = 750\text{ TL.}$$

Alıcının her iki edimi birden işletmeden alması durumunda fiyat %33 düşerek 500 TL olarak uygulanmıştır. Bu işlemin sonucu olarak,

$$\text{Cihaz için: } 480 \times 0,667 = 320,16\text{ TL}$$

$$\text{Yedek parçalar için: } 270 \times 0,667 = 179,84\text{ TL}$$

Şeklinde bir muhasebe kaydıyla hasılat dağıtımına gitmiştir.

### 2.2.1.5. Sözleşmeye Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

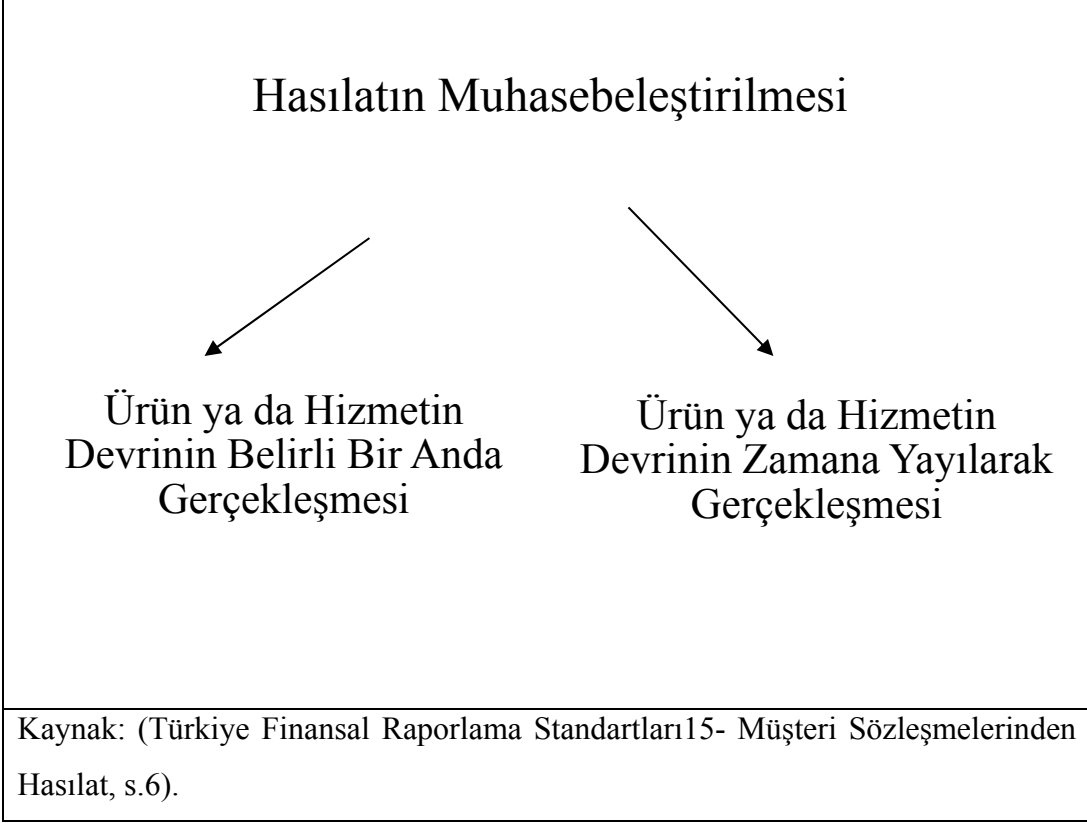
İşletme ile alıcı arasında yapılan tüm sözleşmelerde her iki tarafın sözleşmeye dayalı bir hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Genel olarak satıcı mal ya da hizmet sunumunu yerine getirmekle yükümlü olup alıcı ise bu mal ya da hizmet alımı karşılığında ödeme yapmakla mükelleftir.

Holzmann ve Munter'e göre Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının en kilit noktasının bir mal ya da hizmet sunumunda kontrolün alıcıya devir olup olmaması bu standardın ana ilkesidir (Holzmann ve Munter, 2014, s.73). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre bir mal ya da hizmetin karşı tarafa geçişi şekil 2.4'e göre iki şekilde olabilir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15-Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.6).

İşletme ürettiği ürün ya da hizmetleri alıcıya teslimini belirli bir anda tamamen devir edebiliyor ise ve bu tarihten sonra bu ürün ya da hizmetlerin kontrolü alıcıya geçebiliyorsa ilgili ifa eylemi Standarta göre tek belirli bir anda tamamlanmış sayılır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15-Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, s.7).

- İşletme, varlığa ilişkin mevcut bir tahsil hakkına sahiptir.
- Alıcı, ürünün yasal kontrolünü sahiptir.
- İşletme, ürünün fiziki yönetimini devretmiştir.
- Alıcı, ürünün getirdiği önemli risk ve getirilere sahiptir.
- Alıcı, varlığı kabul etmiştir.

#### Şekil 2.4. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi



İşletme bu edim yükümlülüğünü tek seferde yerine getirmesi ile tek seferde hasılat olarak mali tablolara kaydedilir. İşletme bu edim yükümlülüğünü zamana bağlı olarak yerine getirmesi durumunda ise her yerine getirdiğinde, yerine getirilen kadar tutarda hasılat olarak mali tablolara alır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının son aşaması hasılatın muhasebeleştirilmesi ilk uygulanması esnasında çoğu yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletme gibi Microsoft işletmesini de etkilemiştir. İşletme bu açıklamasını faaliyetlerin sonuçları hakkında sunduğu telekonferansta pay sahiplerinin bilgisine sunmuştur (<https://www.microsoft.com/en-us/Investor/events/FY-2017/new-reporting-standards.aspx> erişim tarihi: 15.05.2020)

İşletme ürettiği yazılımları satışı sunduğunda bu yazılımlar için bir abonelik süresi üretmekte olup tek seferde gelir yazmak yerine bu abonelik süresi boyunca gelirleri hasılat olarak kaydetmekteydi. Ancak bu standart ile yazılımların kontrolü alıcılara devir olduğu için işletme belirli bir anda teslim şeklinde muhasebe işlemi gerçekleştirmiştir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ SEKTÖREL DEĞERLENDİRİLMESİ ve İLETİŞİM SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ**

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardındaki bilinmezlikleri ve belli başlı eksiklikleri nedeniyle değişiklik ihtiyacı duyulmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ulaşım, yazılım ve iletişim başta olmak üzere bazı endüstrilerde hasılatın ölçülmesinde uygulanan metotları etkilemiştir.

Çoğu sektörde faaliyet gösteren işletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının işletmenin hasılatı üzerindeki etkisi minimum oranda olup hasılatı daha önceki yöntemlerle tanımlamaya devam edeceklerdir. Ancak başta ulaşım, yazılım ve iletişim olmak üzere bu endüstrilere ait işletmeler, Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yeni kurallarını uygulamada bazı farklılıklarla karşılaşabilir.

En büyük farklılık genel olarak Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardındaki ve diğer atıfta bulunan standartlar tarafından kesin olarak belirlenememiş bölümlerde olacaktır. Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat standardından farklı olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uygulayıcıya muhasebe işlemleri için daha az opsiyon sunmaktadır.

Hasılatın hesaplanmasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında ve Vergi Usul Kanunu'nda farklı hesaplamalar bulunmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümün ilk amacı, Vergi Usul Kanunu ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde hasılatın incelenmesidir. Bu noktada hasılatı ve hasılat

sayılan eylemlerin mali tablolarında sunulmasına ilişkin muhasebe uygulaması süreçlerinde değişiklikler değerlendirilmiştir.

Bu bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını etkileyen sektörler hakkında yüzeysel bakış ve iletişim sektörüne dair bir uygulama bulunmaktadır. Bu durumdan yola çıkarak çalışma şekillendirilecektir.

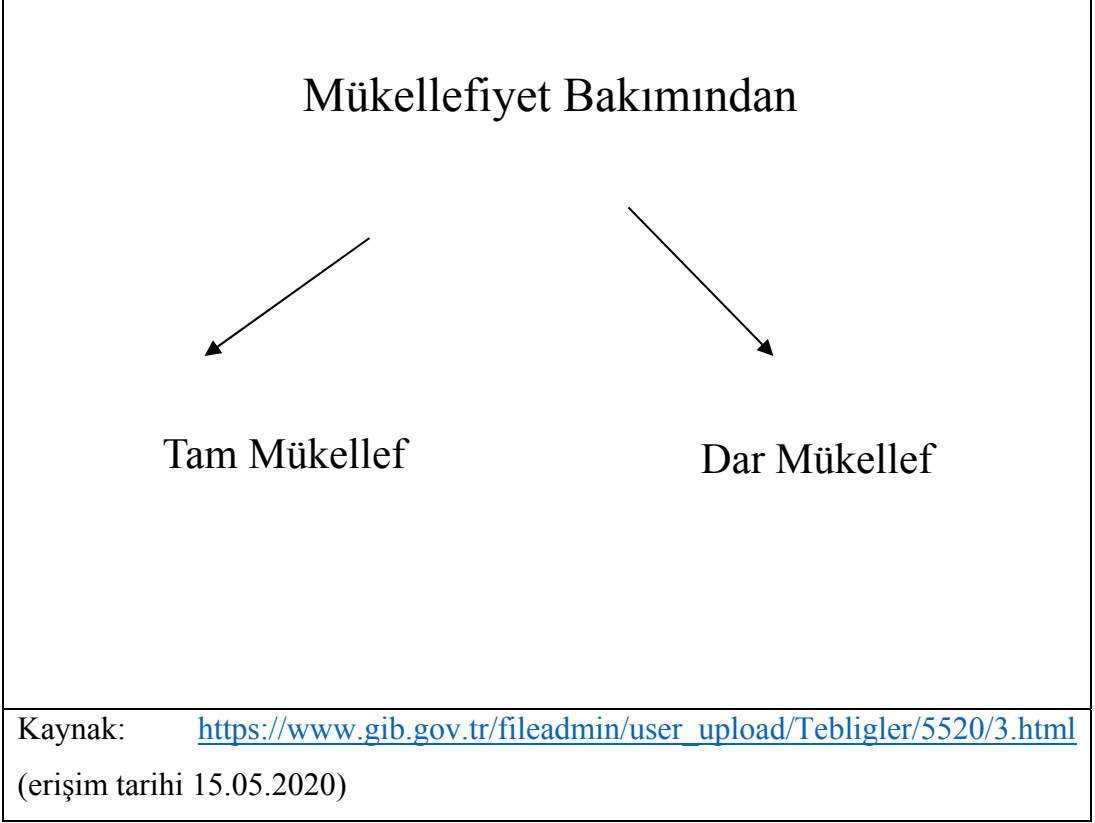
### **3.1. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN HASILAT KAVRAMI**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile Vergi Usul Kanunu'nda hesaplanan hasılat tutarları birbirinden farklı olmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, hasılat yaratan eylemlerin her birinin ayrı bir eylem olduğu yukarıdaki bölümlerde belirtilmiştir.

Birden çok eylemi barındıran işlemlerin içerisinde birden fazla performans yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu kapsamda bu performans yükümlülükleri ayrıştırılarak farklı olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı net rakam üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre hasılat tabii tutarlar brüt tutarları üzerinden dikkate alınmaktadır. Diğer bir ifade ile içerdiği eylemler ayrıştırılmadan sadece bir eylem gibi dikkate alınmaktadır (Yıkılmaz vd., 2016, s.141).

Vergi Usul Kanunu'nda bir işletmenin elde ettiği hasılat oldukça önemli olup bir işletmenin vergi ile ilgili tüm işlemlerine bu tutar dayanak olmaktadır. Bu çerçevede matrahın tespiti mükellefiyet yönünden ya da hesap dönemi bakımından farklılıklar oluşturabilir.

### Şekil 3.1. Mükellefiyet Bakımından



İşletmelerden, kanuni ya da ana merkezleri Türkiye’de bulunanlar Tam mükellef olup Türkiye’de bulunmayanlar dar mükellef olarak sınıflandırılmıştır. Dar mükellef işletmeler sadece Türkiye’de elde ettiği kazançlardan vergi ödemelerine karşın tam mükellef işletmeler hem yurt içi hem de yurt dışı gelirlerinden vergi öderler.

Vergi Usul Kanunu’nun “İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma” bölümünde hasılat tanımlanmıştır. Bu bölümde hasılat aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu Madde 194, s. 3518).

*“Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; kaydolunur”*

Yukarıdaki tanımda da görüleceği üzere Vergi Usul Kanunu'na göre hasılat tanımlanırken bütün hasılat yani brüt tutar üstünden hesaplama gerçekleştirilir. Vergi Usul Kanunu'na göre peşin satış ile vadeli satış eylemlerinde oluşan hasılat farkı belirtilirken faiz bir gelir gibi hasılat içinde sunulmaktadır. Bunun temel nedeni ise bu faiz gelirinin satışın bir tamamlayıcı parçası olmasından kaynaklanmaktadır (Yıkılmaz vd., 2016, s.144).

Bir işletmenin elde ettiği kazançta gelir vergisi kanununda bulunan gerçek usulde bir ticari kazancın belirlenmesi çerçevesindeki esaslar ile tespit ediliyor. Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu'nda bulunan 39. Madde kurum kazancı ile ilgili hasılatın belirlenmesinde yol göstermektedir. Bu maddeye göre bir

*“hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu fark”*

olarak tanımlanmıştır (Gelir Vergisi Kanunu Madde 39, s. 3363).

Yukarıda bulunan madde işletmeler için elde etmiş olduğu hasılattan, kasaya girmiş olan nakitlerle tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir. Giderler ise, ödenen ve borçlanılan tutarları ifade eder

İşletmelerde satılan ürün ya da hizmetlerin içeriği ve tutarı konusunda müşteri ve üretici mutabık kaldığı ve satıcı fatura düzenlediğinde Vergi Usul Kanunu'na göre vergilendirme açısından ürün ya da hizmetlerin tutarının işletmenin kasasına girmesine gerek yoktur. Diğer bir ifade ile fatura kesildiği an işletme gelir elde etmiş gibi düşünen bir vergi sistemi bulunmaktadır. Ancak günümüzde İşletmelerin ürettikleri mal ve hizmetleri için faturalardan her zaman tahsilat sağlanamayabilir.

Böyle bir uygulama İşletmelerin tahsil edemedikleri ürün ya da hizmetler için satış yapmış gibi gözükmesine ve bu satıştan bazen borçlanarak vergi ödemelerine neden olmaktadır. İşletmelerin bu alacağı ne zaman tahsil ettiği ile ilgilenmeyen bir Vergi Usul Kanunu bulunmaktadır.

İşletmeler Gelir Vergisi Kanunu'nda bulunan 40. Maddeye göre aşağıdaki giderleri hasılatlarından indirebilmektedir (Gelir Vergisi Kanunu Madde 40, s. 3363).

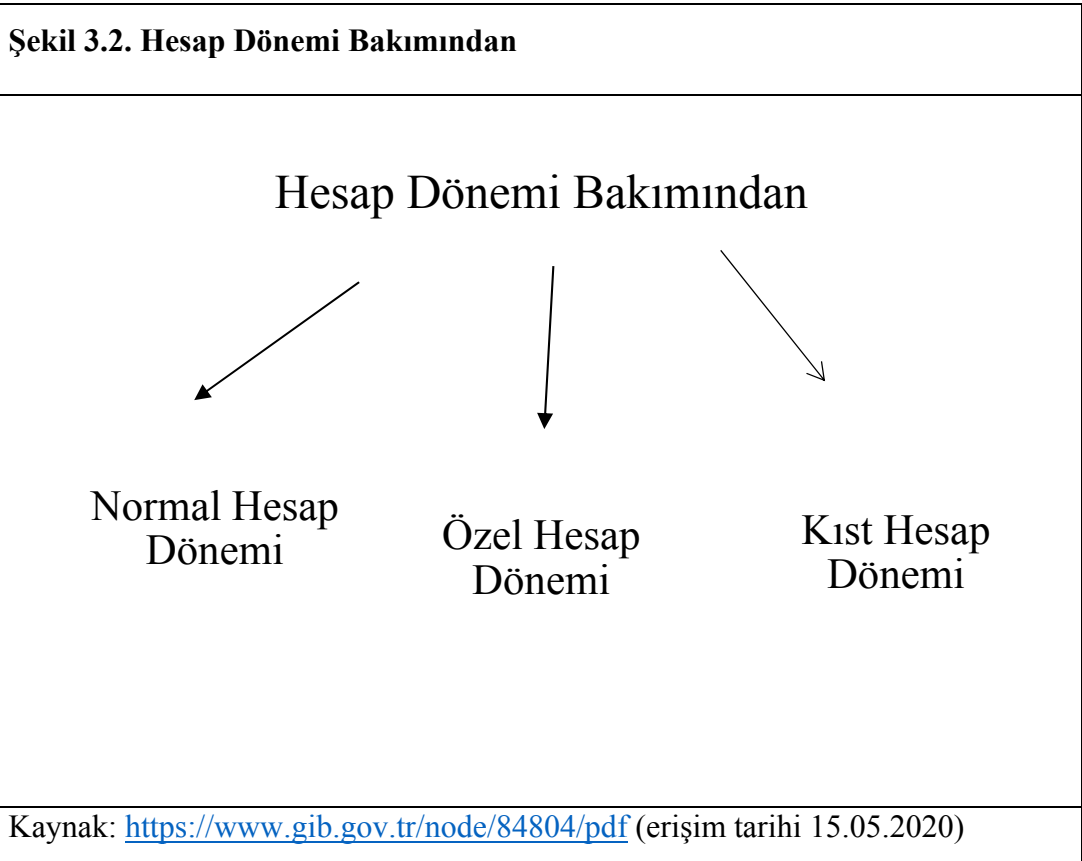
- Kazanç için yapılan giderler,
- Çalışan giderleri,
- Kazanç için yapılan zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Kazanç için yapılan seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralık araçlar,
- Kazanç için vergi, resim harçlar,
- Amortismanlar,
- Sendika giderleri,
- Bireysel emeklilik katkı payları,
- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin başlığı,
- Türkiye iş kurumu tarafından düzenlenen iş başı eğitim için ödenen ücretler.

İşletmeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bulunan 8. Maddeye göre aşağıdaki giderleri hasılatlarından indirebilmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 8, s. 9888).

- Menkul kıymet ihraçları için yapılan giderler,
- Kuruluş ve örgütlenme için yapılan giderler,
- Genel kurullar için yapılan giderler,
- Ödenen tüm temettüler,

- Sigorta işletmeleri için teknik karşılıklardır.

İşletmelerin ömürleri sınırsız kabul edilmektedir. Ancak bu sınırsız kabul edilen dönemler belli dönemlere bölünmelidir. Bu şekilde her faaliyet dönemi diğer dönemlerden bağımsız şekilde ölçülmeli ve değerlendirilmelidir. Yukarıda anlatılan tahakkuk ve tahsilat gibi faaliyet sonuçlarının ilgili olduğu dönemler ile değerlendirilmesi durumu dönemsellik denilen bu muhasebe ilkesi gereği oluşmaktadır (Sevilengül, 2016, s. 20).



Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme hesap dönemi bakımından normal, özel ve kıst hesap dönemi olarak üçe ayrılmıştır. Normal hesap dönemi 1 Ocak ile 31 Aralık tarihlerini kapsar. Özel hesap dönemi ise işletmenin faaliyetlerinin doğası gereği mevcut olan sezonlukları göz önüne alınarak belirlenir. Örneğin spor

kulüpleri ve turizm işletmeleri bu özel hesap dönemine uygun sektörlerdir. Spor kulüplerinin faaliyetleri Ekim ayında başlayıp Eylül ayında tamamlandığından dolayı genelde özel hesap dönemleri 1 Ekim ile 30 Eylül arası olarak belirlenmiştir. Kıst hesap dönemi işletmenin normal ya da özel hesap dönemi ile alakası olmaksızın, işletmenin yeni faaliyete başlar iken uyguladığı bir yöntemdir. Bu yöntem 12 aydan daha kısa olan bir dönemi kapsar.

<b>Tablo 3.1. Hasılatın Karşılaştırılması</b>		
<b>Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat</b>	<b>Vergi Usul Kanunu</b>	<b>Farklar</b>
İşletme, alıcı ile gerçekleştirmiş olduğu anlaşmada taahhüt ettiği bir ürün ya da hizmeti alıcısına devrederek performans yükümlülüğünü yerine getirdiğinde ya da zaman içerisinde bu işlemi yerine getirdikçe hasılatı finansal tablolarına alır.	Bir ürün ya da hizmetin satışından elde edilen hasılat, işletmenin alıcıya fatura kesmesiyle birlikte tahakkuk etmektedir. Bu işlem sonrası hasılatın kaydı yapılmaktadır.	Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatın mali tablolara alınmasına ilişkin oluşturulan beş aşamalı model vergi usul kanununun da yer almamaktadır.
Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre eylem bedeline işletmenin diğer kişiler adına mevzuat ile zorunlu tutulan ve tahsil etmek zorunda	Vergi Usul Kanununda da elde edilen hasılat tutarına diğer kişiler adına mevzuat ile zorunlu tutulan ve mevzuat ile	Fark bulunmamaktadır.

<b>Tablo 3.1. Hasılatın Karşılaştırılması</b>		
olduğu özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ya da banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi vergiler eklenemez.	zorunlu olarak tahsil edilen özel tüketim vergisi, katma değer vergisi gibi tutarlar	
İşletmelerin ilerleyen dönemlerde elde edecekleri nakitlerin gidişatında bir farklılık olması esnasında, İşletmelerin maruz kaldıkları riskte bir değişikliğin olmaması ve tam olarak aynı niteliklere sahip malların değiş tokuşu müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının kapsamı dışında bırakılmıştır.	hasılatı dahil edilmez.	
Kaynak: Çalış ve Hışman, 2019, s. 364 - 365.		

Tablo 3.1.'den görüldüğü üzere Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile Vergi Usul Kanunu'na göre farklılıklar bulunmaktadır.

Birden çok işlemi barındıran anlaşmalarda ya da birden fazla performans yükümlülüğünü barındıran anlaşmalarda her işlem ayrıştırılarak her bir performans yükümlülüğü için farklı değerlendirme yapılmalıdır. Bu kapsamda Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında hasılat net meblağ üzerinden muhasebeleştirilirken, vergi usul kanununda hasılat yaratan eylemler brüt meblağ üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Diğer bir ifade ile bu işlemler her hangi bir

ayrıştırılmaya gitmeden tek eylem gibi düşünölmektedir (Yıkılmaz vd., 2016, s.144).

Hasılat, işletmenin mali performansının ölçölmesinde hem yatırımcıların hem de işletme yönetiminin baktığı en önemli muhasebe kalemlerinin başında gelmektedir. Uygulanan benzer olmayan mali tablolarındaki raporlama standartlarında, hasılatın nasıl, ne şekilde, ne zaman ve hangi durumlarda mali tablolarda gösterileceğine dair bir farklılık bulunmaktaydı. Özellikle birden çok ölkede faaliyet gösteren işletmeler için bu önemli bir problemdir (Şavlı, 2016, s.19).

Vergi Usul Kanunu'na göre hasılat, işletmenin kazancının belirlenmesinde kullanılacak olan ve belirlenen hesap dönemi için satılan ürün ya da hizmetlerin karşılığında tahsil edilen meblağ ya da tahakkuk eden bakiyelerdir (Şenyüz vd., 2008, s.274).

Müşteri sadakati tanımı, hem bir işletmeye ya da işletmenin bayisine hem de bir işletmenin mal ya da hizmetlerine yönelik olan sadakati veya bağlılığı tanımlamaktadır (<http://www.loyaltynedir.com/musteri-sadakati-ve-onemi/> erişim tarihi 15.05.2020). Müşterileri bir işletmeden mal ya da hizmet almayı teşvik eden bu sistem günümüzde güçlü bir pazarlama stratejisidir.

Müşterilere sunulan sadakat puanlarının muhasebeleştirilmesi önemli bir durumdur. Alıcının satın almış olduğu ürün ya da hizmetlerin karşılığındaki alışverişe bağlı olarak sunulan elektronik para sonra kullanılabilir. Diğer bir ifade alıcı hediye olarak sunulan elektronik paraları bedelsiz mal ya da hizmet satın almak için kullanılabilir (Pamukçu ve Pamukçu, 2016, s. 78).

Kazanılan elektronik para sisteminin uygulamasında, gerçekleşen satışların fonksiyonel para birimi karşılığı gider hesapları ile ilişkilendirilmeksizin avans hesaplarda takip edilebilir (Pamukçu ve Pamukçu, 2016, s. 81). Eğer müşteri kazandığı elektronik parayı bayide harcıyor ise ana işletmenin bir hesap sistemi

ile sisteme borç kayıt edilen puanlar ile sisteme alacak kayıt edilen puanlar mahsuplaştırılabilir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre satışları artırmak için kullanılan bu sadakat teşvik metotları bulunmaktadır. Bu noktada anlaşma yenileme seçenekleri ya da gelecekteki mal ya da hizmete ilişkin diğer indirimler dâhil olmak üzere ilave ürün yada hizmetlerin sunulması gibi fırsatlar alıcıya sunulmaktadır. Diğer bir fırsat ise işletmenin sunduğu hizmetlere ücret ödmeden ulaşma ya da indirimli şekilde bu hizmetlerden yararlanma seçeneğidir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.26).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, işletme bir anlaşmada alıcısına ilave olarak ürün ya da hizmetleri sunmak için bir seçenek hakkı vermektedir. Verilen bu seçenek hakkı ile alıcı aynı zamanda anlaşma yapmadan elde edemeyeceği önemli bir fayda sağlayabilmektedir. Bu durum anlaşmada ilave bir performans yükümlülüğü getirmektedir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.26).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, işletmenin alıcıya sunduğu bu kullanım hakkı önemli bir hak olup, hak sahibi alıcı bu hakkın karşılığını işletmeye peşin olarak ödemektedir. İşletme, hasılatı ise ancak bu ürün ya da hizmet devir edildiğinde ya da bu kullanım hakkı bittiğinde mali tablolara yansıtabilir (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.27).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, eylem bedeli anlaşmadaki performans yükümlülüklerine göre tek başına satış fiyatı esas alınarak bölüştürülmelidir. Fakat ekstra ürün ya da hizmetlerin verilme seçeneği var ise ve dolaylı olmaksızın fiyat belirlenemiyorsa elde edilebilecek iskonto miktarı dikkate alınarak bölüştürülmelidir. Bu şekilde

mali tablolara yansıtılmalıdır (Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Hasılat, s.27).

### **3.2. UFRS 15'İN SEKTÖRLERE OLAN ETKİLERİ**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 2012 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yürürlüğe girmeden kamunun görüşüne açmışlardır (Holzmann ve Munter, 2014, s.73).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 2014 yılında uygulamadaki gelirin finansal tablolara alınması üzerine derinlikli bilgi ve rehberlik sağlayan yeni hasılat standardını kamu ile paylaşmışlardır (Holzmann ve Munter, 2014, s.73).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 2014 yılında sunduğu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının arkasında yatan ana düşünce mal ya da hizmet üretenin müşteriye karşı sorumluluğunu performans yükümlülüğü yerine getirmesi durumudur (Ciesielski ve Weirich, 2015, s.32).

Ciesielski ve Weirich'e göre müşteri ile satıcının sözleşmelerinin imzalanması ile meydana gelen performansın yükümlülüklerine bölünmesi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının standardın geçmişe göre geliri daha hızlı bir şekilde muhasebeleştirmesini sağlamaktadır (Ciesielski ve Weirich, 2015, s.32).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında payları organize piyasalarda işlem gören ürün ya da hizmet üretim ve satışı yapan işletmeler 2017 yılından itibaren bu standardı

uygulamışlardır. Hizmet üreten işletmeler ise 2018 başından tarihinden itibaren Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını uygulamak zorundadırlar (Şavlı, 2016, s.9).

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15'in aynı çevirisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu aracılığıyla 2016 yılında kamu ile paylaşılmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlar 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte hasılatların daha açık, net ve kapsamlı şekilde sunulmasına dair bir rehber sunulmuştur. Bu standart ile birlikte çok uluslu şirketler farklı coğrafyalarda bulunan işletmelerini daha kolay karşılaştırma olanağına sahip olacaktır (Olsen ve Weirich, 2010, s.61)

Bunun bir sonucu olarak işletmelerle ilgilenen menfaat sahiplerinin işletmeleri karşılaştırması ve yatırım fırsatlarını değerlendiren yatırımcıların işi nispeten kolaylaşmıştır. Ancak bu karşılaştırma süreci işletmeleri bir takım zorluklarla karşı karşıya bırakmıştır (Nugent, 2014, s. 22).

Nugent'in çalışmasına göre Uluslararası Finansal Raporlama Standartlar 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının geriye doğru uygulamak zorunda kalması bir problemdir. Yazar ayrıca birden çok anlaşmanın olduğu işletmelerde bu anlaşmalara göre performans yükümlülüklerinin ayrı ayrı belirlenmesinin zor ve yorucu olduğunu belirtmiştir. Bu çerçevede ilk uygulamada bazı problemler olabilir. Tüm bunlara ek olarak iletişim, yazılım ve ulaşım sektörlerinin nispeten daha çok etkilenebileceğini vurgulamıştır. Aşağıda ilk etapta yazılım ve ulaşım sektörü hakkında yüzeysel bilgi sunacağız. Bir sonraki bölümde de iletişim sektörüne değineceğiz.

### 3.2.1. Yazılım Sektörü

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uzun dönemli sözleşme yapan yazılım işletmelerini etkilemiştir. Uzun dönemli sözleşmelerde alacakların tahsili gibi karşı taraf riskleri bulunmaktadır.

Yazılım sektörü birçok endüstriyi içermektedir: Bunlardan bazıları aşağıdadır.

- Yazılım,
- Donanım ve birleştirici;
- İnternet yazılımı ve hizmetleri;
- İnternet perakendeciliği;
- Yarı iletken üretimi.

Yazılım sektörü, bir satıcının yapacağı bir düzenlemenin birden fazla teslim edilebilir düzenlemeye yabancı olmaması çok sayıda mal ya da hizmet sunmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının bir sözleşmedeki ayrı performans yükümlülüklerini belirleme, onlara bir işlem fiyatı tahsis etme ve performans yükümlülükleri tamamlandığında geliri tanımanın gereklilikleri bulunmaktadır. Bu tür bir durum için uygun altyapıya sahip olması bir şirket ya da grubu varsa, teknoloji sektörünün birden fazla teslim edilebilir düzenlemeyle ilgili deneyimi iyi hazırlamalıdır.

Hizmet ve malların bir araya getirilmesi yazılım sektöründe yeni değildir, ancak yeni düzenleme olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İşletmelerin düzenleme unsurlarına bakmalarını gerektirme biçimi, geçmişe göre farklı sonuçlara yol açabilir.

Bir hizmet veya mal demeti birbirinden farklı değilse veya tek bir performans yükümlülüğünü yerine getirmek için girdi olarak kullanılıyorsa, bir işletme geliri, çok sayıda ayrı parça yerine tüm performans yükümlülüğü yerine getirildiğinde muhasebeleştirme zorunda kalabilir.

Mevcut ayrı ayrı tanımlanmış unsurlara kıyasla daha fazla veya daha az performans yükümlülüğü olup olmayacağı konusunda teknoloji sektöründe geniş çapta genelleme yapmak mümkün değildir. Sektörün gelir kalemleri aşağıdadır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016, s. 18).

- Lisans Satışları
- Özel Yazılım Geliştirme
- Yazılım Desteği
- Yazılım Bakım Hizmeti
- Yazılım Kurulum Hizmeti
- Eğitim Hizmeti
- Bilişim Danışmanlığı
- Sunucu Kiralama Hizmeti
- Yazılım Servisleri
- Platform ve Altyapı Servisleri

Yazılım ve benzeri şekilde hizmetleri sunan işletmeler, hasılatı doğru belirleyebilmek adına hizmetin ifasını net bir şekilde kayıt altına almaları gerekmektedir. Örneğin, tamir hizmeti sunuldukça, her alıcı için farklı şekilde gün, ay, saat olarak kişi başı maliyetler ve veriler kayıt edilmelidir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016, s. 38).

Bu değişiklikler yazılım sektöründeki şirketleri etkileyebilir, ancak bazı yenilikler diğer sektörlerde de uygulanabilir. Örneğin, perakendeciler şimdi satış iadelerini hesaba katmanın yeni yolunu ele almak zorunda kalacaklar.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, çoğunlukla anlaşmada birden çok yükümlülüğü olduğu ve alıcılarla uzun dönemli anlaşmalar gerçekleştiren yazılım sektörünü etkileyecektir. Anlaşma yükümlülüklerinin değerlendirilebilmesi adına kullanılan ilk prensip ürün ya da hizmetlerin ayrılabilir olup olmadığıdır (Holzmann ve Munter, 2014, s.75).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı sonrasında işletmeler iş modellerini ve muhasebe uygulamalarını bu standarda uygun şekilde güncellemişlerdir (Holzmann ve Munter, 2014, s.75).

### **3.2.2. Ulaşım Sektörü**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uzun dönemli sözleşme yapan yazılım işletmeleri gibi ulaşım sektörünü de etkilemiştir. Ulaşım sektörü bir bütün olarak, denizcilik hizmetleri, demir yolları, hava yolları, tır ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca lojistik ile denizcilik hizmetlerinin birbirleriyle ilişkili hatları ve bunlara hizmet sunan işletmeleri kapsamaktadır.

Taşımacılık ve lojistik endüstrisi, nakliye, hava yolları, uçak, kamyon ve lojistik ve denizcilik hatları ile ilgili şirketleri içerir. Müşteriler genellikle kargoların veya yolcuların belirtilen iki veya daha fazla nokta arasındaki hareketi için bir ücret öderler. Müşteri teşvikleri sınırlıdır ve temel olarak toplu indirimlerden veya havayollarının, kat edilen kilometreye göre ödüllerin kazandığı ve çeşitli ürün veya hizmetler için kullanılabileceği müşteri sadakat programlarından kaynaklanır.

Bu sektörde alıcılar hizmetlerinin karşılığını sadece tek bir işletmeye öderler. Ancak hizmeti sunan işletme birden çok işletmeden hizmet alıcıya hizmeti sunar. Diğer bir ifade ile çoğu ulaşım işletmesi, yolcularına ya da hizmet

alıcılarına tek bir fatura ile birden fazla hizmet sunmaktadır. Ancak bir ürün ya da hizmet paketi, bazı koşullar sağlandığında tek bir edim yükümlülüğü olarak görülmesi mümkündür.

Taşımacılık ve lojistik endüstrisindeki bazı sözleşmeler gelir standartları kapsamındaki bileşenleri ve diğer standartlar kapsamındaki bileşenleri içerebilir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, bir sözleşme kısmen başka bir standart kapsamındaysa, bir şirketin önce diğer standartta herhangi bir ayırma ya da ölçüm kılavuzu uygulaması gerektiğini belirtir. Aksi takdirde, sözleşmenin bileşenlerini ayırmak ve / veya başlangıçta ölçmek için gelir standartlarındaki ilkeler uygulanmalıdır.

Müşteri sadakat puanları ulaşım sektöründe önem arz etmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uyarınca bu puanlara dağıtılan meblağ, var olan gerçeğe uygun değer yönteminden farklı olarak, puanların münferit bilet bedeli ve yolcuların bu hakları kullanma oranları göz önüne alınarak belirlenir

(<https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers.pdf> erişim tarihi 15.05.2020)

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında ulaşım sektörü için göz önünde bulundurulması gereken bir diğer konu ise sektörde satılıp kullanılmayan uçak biletleridir. Bu yeni standart ile birlikte işletme geçmiş deneyimlerini göz önünde kullanılmama ihtimali olan biletleri tahmin eder. Bu tutarlı tahmine dayalı olarak işletme bu tutarı mali tablolarına alır.

Ulaşım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, bir anlaşmanın koşullarını ya da sağladığı hakları veya sorumlulukları farklılaştıran bir düzenlemede bu düzenlemenin tarihini göz önünde bulundurmalıdırlar. Birden çok ürün ya da hizmetin paket olarak birlikte müşteriye sunulurken, toplam meblağ, her bir ürün ya da hizmetin ayrı ayrı satış fiyatları toplamından daha az ise, alıcıya zımni bir

indirim yapılmış olduğu görünmektedir. Havacılık sektöründe durumu örnek ile desteklemek gerekirse biletin yanında satılan internet erişim hizmeti, yemek ya da koltuk seçimi olabilir. Bunlar ayrı ayrı satılabileceği gibi hep birlikte de satılabilir. Ayrı satışı durumunda yapılan indirim oran orantı şeklinde hasıllata dağıtılır.

### 3.3. UFRS 15'İN İLETİŞİM SEKTÖRÜ UYGULAMASI

Bu bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında önce iletişim sektörü hakkında bilgi ardından yeni standardının sektöre etkisini Türk Telekom bilançosu üzerinden gösterilecektir.

#### 3.3.1. İletişim Sektörü

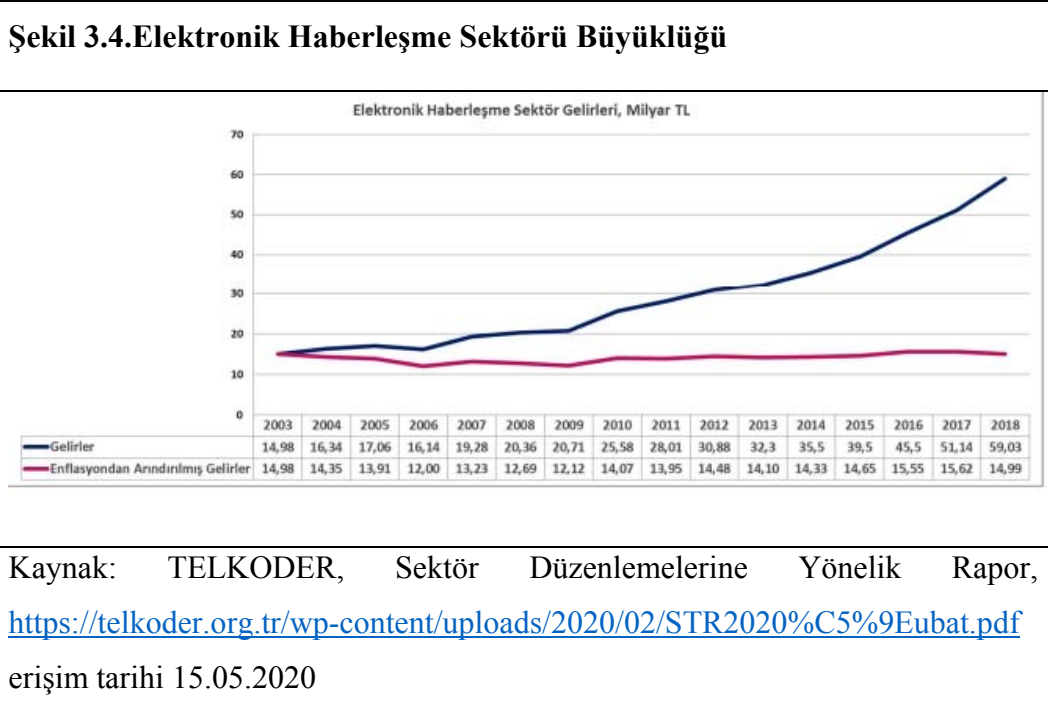
Bilgi teknoloji kurumu verilerine göre, 2019 yıl sonu itibarıyla iletişim sektöründe faaliyet gösteren işletme sayısı 449 olup bu işletmeler verilen yetkilendirme sayısı 802'dir.

<b>Şekil 3.3. Türk Telekom ile Mobil Şebeke İşletmelerinde Net Hasılat</b>					
<b>Net Satış (₺)</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Türk Telekom</b>	7.935.891.670	8.970.047.591	9.667.090.166	10.369.769.362	11.726.372.626
<b>Turkcell</b>	10.060.441.508	10.583.662.879	12.176.754.583	14.188.307.033	16.153.497.422
<b>Vodafone</b>	8.427.327.284	10.015.336.567	10.963.199.653	12.908.523.375	13.813.476.176
<b>TT Mobil</b>	4.966.653.570	5.766.290.784	6.645.526.224	7.567.699.295	8.938.985.623
<b>TOPLAM</b>	<b>31.390.314.032</b>	<b>35.335.337.821</b>	<b>39.452.570.626</b>	<b>45.034.299.065</b>	<b>50.632.331.846</b>

Kaynak: BTK 4Ç 2019 Pazar Verileri raporu

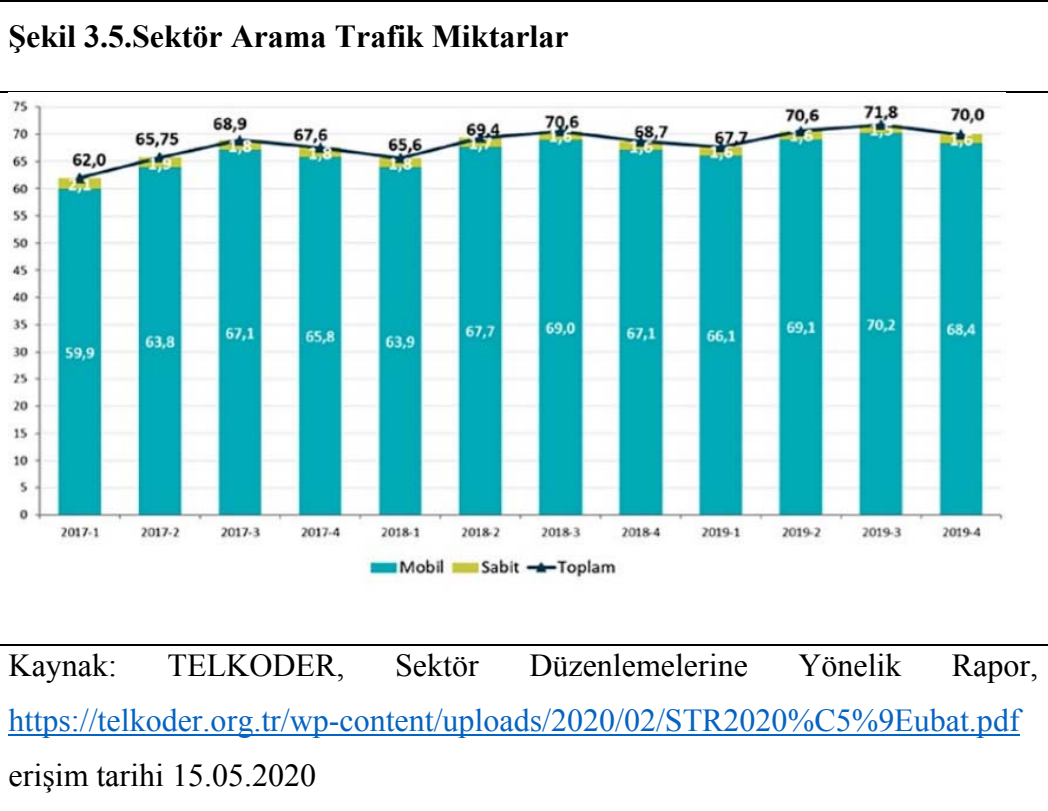
Bilgi teknoloji kurumu verilerinden alınan bilgilere göre, Türk Telekom ile mobil şebeke işletmelerinin 2015 – 2019 yılları arasında İşletmelerin hasılatları aşağıda sunulmuştur. 2019 yılında toplam net satış gelirleri yıllık bazda %12,4 artışla 50,6 milyar Türk Lirası olmuştur.

2019 yılı sonu itibarıyla mobil pazarı incelendiğinde, Turkcell'in toplam pazar payının %41, Türk Telekom'un %29, ve Vodafone'un %30 olduğu görülmektedir. Serbest Telekomünikasyon İşletmecileri Derneği verilerine göre, elektronik haberleşme sektörü gelirleri ise 2003 yılında yaklaşık 15 Milyar Türk Lirası iken 2018 yılı sonu itibarıyla 59 Milyar TL olarak tespit edilmiştir.



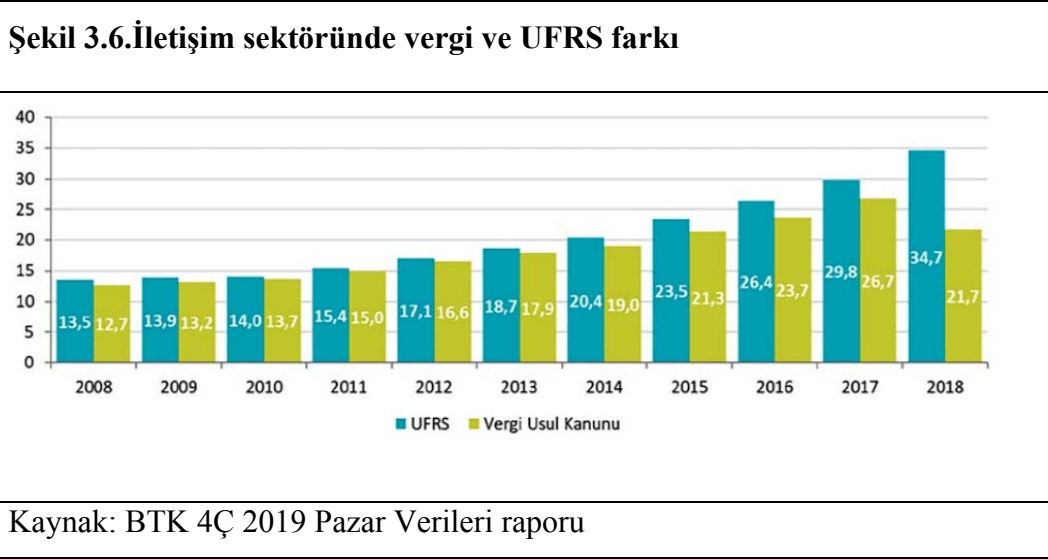
Aşağıda bulunan şekil 3.3'te kullanılan dakika miktarları sunulmuştur. 2017 yılı başından itibaren çeyrek dönemler halinde sabit ve mobil toplam trafik miktarları aşağıda verilmektedir. 2019 yıl sonu itibarıyla toplam mobil trafik miktarı yaklaşık 68,4 milyar dakika olurken sabit trafik miktarı ise 1,6 milyar dakika

olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak 2019 yıl sonu 70 milyar dakika kullanım olarak gerçekleşmiştir.



Bilgi teknoloji kurumu verilerinden alınan bilgilere göre, Şekil 3.4'te 2008 yılından bu yana mobil iletişim hizmetlerinden elde edilen yıllık gelir bilgilerine Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunu bazında yer karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı bazında 2017 yılında 29,8 milyar Türk Lirası olan toplam gelirin 2018 yılında yıllık bazda yaklaşık %16 civarında artış göstermiş olup 34,7 milyar Türk Lirası

olduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanunu bazında ise 2017 yılında 26,7 milyar Türk Lirası olarak gerçekleşen gelirin ise bir sonraki yıl yıllık bazda yaklaşık %19 oranında azalış göstererek 21,7 milyar Türk Lirasına düştüğü görülmektedir.



### 3.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İletişim Sektörüne Etkisi

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı getirdiği beş aşamalı model iletişim sektöründeki ilk etkisi sabit hat ya da mobil hat hizmetlerinin veya kısa mesaj, modem ve internet hizmetlerinin tek bir anlaşma içerisinde sunulması esnasında görülmüştür.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı iletişim sektöründe hizmetleri sunan İşletmelerin alıcıya sözleşme

yapılması için maruz kaldığı ilave maliyetlerin aktif hesaba aktarılarak, alıcıdan anlaşmadan kaynaklı iktisadi faydaların alınacağı süre boyunca performansa etki yaratacaktır.

Uluslararası Bağımsız Denetim işşirketi Akis Bağımsız Denetim'e göre, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı telekomünikasyon sektöründe ciddi etkileri beraberinde getirecek. Özellikle bazı gelir kalemleri, eski standartlara göre daha erken mali tablolara alınırken, bazı giderler de ertelenebilecek (<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf> erişim tarihi 15.05.2020)

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre işletmeler, anlaşmalarında önemli bir finansman gideri ya da geliri içeriği bulunması durumunda anlaşmadaki bedeli tahmin etmek için paranın zaman değerinin çerçevesine göre düzeltme yapılır. Diğer bir ifade ile bir yıldan uzun süreye yayılan tüm anlaşmalar gözden geçirilmelidir (<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf> erişim tarihi 15.05.2020).

Akis Bağımsız Denetim Şirketine göre, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının iletişim sektörüne olan etkileri aşağıda belirtilmiştir: (<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf> erişim tarihi 15.05.2020).

<b>Tablo 3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İletişim Sektörüne Etkilerinin Değerlendirilmesi</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>İndirimli cep telefonları</li></ul>	İşletmeler ürün satış fiyatlarını esas alarak hasıllara dağıtması gerekmektedir.

**Tablo 3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İletişim Sektörüne Etkilerinin Değerlendirilmesi**

<ul style="list-style-type: none"><li>• Portföy muhasebesi</li></ul>	Benzer anlaşmalar portföye alınarak muhasebeleştirilebilir
<ul style="list-style-type: none"><li>• Çok kullanıcı planlar</li></ul>	Birden çok işletme için üretilmiş planlar
<ul style="list-style-type: none"><li>• Bir üst tarifeye geçiş hakları</li></ul>	Mevcut telefon ya da alınan hizmet süresinin içeriğini güncelleyerek bir üst tarifeye geçiş durumu
<ul style="list-style-type: none"><li>• Kurulum ya da montaj hizmetleri için tahsil edilen ve sonradan geri verilmeyecek bedeller</li></ul>	Bu kurulum hizmetinin ilave performans yükümlülüğü doğurup doğurmadığına bağlı olarak değerlendirilmelidir.
<ul style="list-style-type: none"><li>• Tek seferlik krediler ve alıcıları kaçırmamak için sunulan indirimler</li></ul>	Bu indirimlerin, değişken tutar ya da anlaşmanın değişikliği olarak değerlendirilmesi, işletmenin akıl yürüterek hasılatın ne zaman mali tablolara alınacağına karar vermesi gerekir.
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ödeme süresi bir yıldan uzun sözleşmeler</li></ul>	Bir seneyi aşan tüm anlaşmalar gözden geçirilmelidir.
<ul style="list-style-type: none"><li>• Endirekt kanal satışları</li></ul>	Anlaşma koşullarını ve acentelerle gerçekleştirilen sözleşmelerin uygulama yöntemi gözden geçirilmelidir.

**Tablo 3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İletişim Sektörüne Etkilerinin Değerlendirilmesi**

<ul style="list-style-type: none"><li>• Komisyonlar ve diğer sözleşme giderleri</li></ul>	İşletmeler, bu maliyetleri aktifleştirmeleri gerekmektedir.
Kaynak: <a href="https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf">https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf</a> erişim tarihi 15.05.2020	

### 3.3.3. İletişim Sektöründe Bir Uygulama Tür Telekom A.Ş. Örneği 1

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının ilk uygulaması ile birlikte iletişim sektöründe faaliyet gösteren halka açık bir işletmenin mali tablolarının dipnotları incelenmiştir.

İşletmeler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını 2018 yılı başından itibaren uygulamaya başlamıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ilk uygulaması ile birlikte toplam etki öz sermaye üzerinde bir düzeltme olarak mali tablolara alınmıştır.

<b>Tablo 3.3. Yeni Standardın Mali Tablolara Etkisi</b>	
<b>Geçmiş yıl karları / (zararları)</b>	
Kampanyalı ekipman satış geliri ve bağlantı ücretleri	-204.412.000

Abone edinim ve tutma maliyetleri	843.203.000
Önemli finansman bileşeni	-45.607.000
İlgili vergi	-43.406.000
Yabancı para çevirim farkı	2.468.000
<b>1 Ocak 2018 itibarıyla etki</b>	<b>552.246.000</b>
Kaynak: Türk Telekom 2018 1. Çeyrek Mali Tablolar	

Tablo 3.3'te bulunan bilgilere göre, Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 2018 yıl başında yürürlüğe girmesiyle birlikte standardın Türk Telekom mali tablolar üzerindeki etkisi 552.246.000 Türk Lirası olmuştur. Bu etkinin düzeltme olarak finansal tablolara alındığı görülmüştür.

Türk Telekom'un mali tablolar üzerindeki en önemli etki kalemi abone edinim ve tutma maliyetlerinin mali tablolara alınması esnasında gerçekleştiği görülmüştür. Abone edinim ve tutma maliyetlerinin 843.203.000 Türk Lirası katkı yaptığı görülmüştür. Bu kalem müşteri kaybetmemek ve müşterileri sistemde tutmak için gerçekleşen faaliyetleri esnasında oluşan komisyon ve primleri de içermektedir.

İşletmenin bireysel olmayan mali tablolarına ilişkin dipnotlarda, 2018 yılından önce abone edinim maliyetlerinin meydana geldiği esnada bireysel olmayan mali tablolara ve gelir tablosuna yansıtılarak muhasebe uygulaması yapıldığı görülmüştür.

İşletme dipnotlarında önceki hesap dönemlerinde abone edinim maliyetleri gerçekleştiği yılda bireysel olmayan kâr veya zarar tablosuna yansıttığını belirtmiştir. Ayrıca müşteri edinim maliyetleri abonenin hizmet aldığı dönem içerisinde, abone tutma maliyetleri ise yenileme süresi içinde amortismanına tabi tutulur. Diğer bir ifade sunulan bu dipnotlarda müşteri kazanma maliyetlerinin

abonenin kaldığı süre boyunca, müşteri tutma maliyetlerinin ise anlaşma yenileme dönemi süresince azalara pazarlama satış ile dağıtım giderlerinde muhasebeleştirilecektir.

2018 yıl başından itibaren önce gider ya da kâr olarak sunulan bu maliyetler 2018 sonrası düzeltmeye alınmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte işletme, anlaşma dönemi boyunca ya da abonenin işletmenin müşterisi olarak kaldığı süre boyunca kıst yöntemi ile amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Bunun bir sonucu olarak Türk Telekom geçmiş yıl kârları -zararları hesabında artış olarak bir düzeltme yapılmıştır.

İşletmenin yayınlamış olduğu mali tablo dipnotlarında, 2018 yılından önce mal ya da hizmet satışlarından kaynaklı hasılatın, hizmetin ya da ürünün teslimi ile ilgili belirsizlik ya da faydanın sunulmuş olması, gelirin net ve güvenilir bir şekilde belirlenmiş olmalıdır. Ayrıca bu eylemlerle ilgili faydaların transfer edilmesi gerektiği belirtilmiştir. İşletmenin dipnotlara göre gelirler, alınan ya da alınacak olan tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilen ve sürecin normal akışı içinde ürün ya da hizmet satışına ilişkin maliyetlere düşüldükten ve vergiler indikten sonra kalan bakiyeyi ifade etmiştir.

İşletmenin yayınlamış olduğu mali tablo dipnotlarında, kampanyalı cihaz satışı ve diğer iletişim hizmetleri gelirleri ile bağlantılı ücretler hakkında bilgi sunmuştur. Bu uygulama çerçevesinde işletme, kampanya kapsamında diğer iletişim hizmetleriyle birlikte sunulan cihazlar için teslim edilen ürüne bağlı olan hasılat tutarını, ilerleyen dönemlerde iletişim hizmetlerine bağlı olmayan meblağın toplamı ile sınırlamıştır. Diğer bir ifade ile telefon, modem ve diğer şebeke cihazlarının satışıyla sağlanan gelir, bu cihazların kontrolünün alıcıya devir edilmesiyle birlikte hasılat olarak mali tablolara alınır.

Tablo 3.3'te bulunan bilgilere göre, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 2018 yıl başında yürürlüğe

girmesiyle birlikte önce gelir olarak gelir tablosuna yansıtılan kampanyalı ekipman satış gelirleri ve bağlantı ücretlerinin bir kısmı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 göre daha sonraki hesap dönemlerinde hasılat olarak muhasebeleştirileceği için önceki yıl kârlarında 204.412.000 Türk Lirası azalış şeklinde bir düzeltme uğramıştır.

<b>Tablo 3.4. Yeni Standardın Gelir Tablosuna Etkisi</b>			
<b>Konsolide Özet Kâr/Zarar Tablosu (Milyon Türk Lirası)</b>	<b>2018 1. Çeyrek Dönemi</b>	<b>Yeni Hasılat Standardının Etkisi</b>	<b>Etki Hariç Durum</b>
Satış Gelirleri	4.686	-10	4.696
FAVÖK	1.972	140	1.832
Marj	42,1%		39,0%
Faaliyet Karı	1.094	25	1.069
Faaliyet Kar Marjı	23,3%		22,8%
Finansal Giderler, net	-986	-3	-983
Kur ve Türev Giderleri, net	-879		-879
Faiz Giderleri, net	-86		-86
Diğer Finansal Giderler, net	-21	-3	-18
Vergi Giderleri	-51	-3	-48
Kar	56	18	38
Marj	1,2%		0,8%
Kaynak: Türk Telekom 2018 1. Çeyrek Mali Tablolar			

İşletmenin vazgeçilmez kullanım hakkı sözleşmeleri önemli bir finansman bileşeni içerdiği tespit edilmiştir. İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 öncesinde bu vazgeçilmez kullanım haklarını önemli bir finansman kalemi olarak görmediğinden dolayı mali tablolara almamıştır. Ancak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 sonrasında sözleşme bedelinin bir finansman kalemi olarak yansıtmak üzere düzeltilmiş ve finansman bileşeni faiz gideri gelir tablosunun içerisinde finansman giderleri olarak muhasebeleştirilmiştir. Bu çerçevede işletme, mali tablolarının gelir tablosuna 45.607.000 azalış şeklinde düzeltme yapılarak muhasebeleştirilmiştir.

<b>Tablo 3.5. Yeni Standardın Bilançoya Etkisi</b>			
<b>Konsolide Özet Bilanço (Milyon Türk Lirası)</b>	<b>2018 1. Çeyrek Dönemi</b>	<b>Yeni Hasılat Standardının Etkisi</b>	<b>Etki Hariç Durum</b>
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	9.263	878	8.384
Maddi Varlıklar	8.964		8.964
Diğer Varlıklar	7.730	-7	7.737
Nakit ve Nakit Benzerleri	3.979		3.979
Toplam Varlıklar	29.936	871	29.065
Öz Sermaye	3.260		3.260
Yedekler, dağıtılmamış karlar ve diğer öz kaynaklar	1.707	568	1.139
Faize tabi yükümlülükler	17.496		17.496
Kıdem Tazminatı Karşılığı	652		652
Diğer Yükümlülükler	6.822	303	6.519
Toplam Öz Sermaye ve Yükümlülükler	29.936	871	29.065
Kaynak: Türk Telekom 2018 1. Çeyrek Mali Tablolar			

Türk Telekom 2018 1. çeyrek mali tablolarını incelediğimizde işletme 56 milyon Türk Lirası net kar elde etmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının etkilerinden arındırılmış net gelir ise 38 milyon Türk Lirası olmuştur. Standardın uygulanmasının Türk Telekom 2018 1. çeyrek mali tablolarında gelirden sadece 10 milyon Türk Lirası civarında etkisi olmuştur.

### **3.3.4. İletişim Sektöründe Bir Uygulama Türk Telekom A.Ş. 2**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının uygulamaya geçmesi ile birlikte iletişim sektöründe en çok gördüğü uygulamaların başında bedelsiz modem ya da cihazın müşteriye belli bir süre abonelik taahhüdü karşılığında sunulması gelmektedir.

Örneğin bir iletişim işletmesi bir alıcısı ile internet hizmeti sunmak adına bir sözleşme yapmıştır. Bu sözleşmeye 1 Mart 2019 tarihinde başlamaktadır. Bu

sözleşme kapsamında iletişim işletmesi alıcısına ücretsiz bir adet modem cihazı verecektir. Anlaşmaya göre alıcının ödemesi gereken aylık tutar önümüzdeki iki yıl boyunca 50 Türk Lirasıdır.

Türkiye muhasebe standardına 18'e göre bu anlaşmanın tek bir performans gerektirdiği düşünülmektedir. Aşağıdaki muhasebe kaydı her ay yapılacaktır.

1.3.2019	_____
100 ALICILAR	50
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 50
_____	/ _____

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının uygulamasında örneğe göre ilk etapta alıcı ile olan sözleşme belirlenmelidir. Beş aşamalı model kapsamında bu işlemi değerlendireceğiz

#### **Birinci aşama: Müşteri ile olan anlaşma**

İletişim işletmesi, bir alıcıya 24 aylık internet hizmeti anlaşması yapmıştır. Ayrıca anlaşma başlangıcında, alıcıya bedelsiz belirli bir model modem verilecektir.

#### **İkinci aşama: Anlaşmadaki edim yükümlülüklerini belirlemek**

Anlaşmanın edim yükümlülükleri:

1. Modem verme yükümlülüğü,
2. 2 yıl boyunca internet hizmeti verme yükümlülüğü.

#### **Üçüncü aşama: Anlaşmadaki işlem fiyatlarını belirlemek**

Anlaşmadaki işlem fiyatı, aylık 50 Türk Lirası olmak üzere, 24 ay ödemeli toplam 1.200 Türk Lirası tutarındadır.

#### **Dördüncü aşama: Anlaşmadaki performans yükümlülüklerini dağıtmak**

İşletme bedelsiz verilen modeli tek başına 300 Türk Lirası'na satmaktadır. Ayrıca anlaşmadaki internet hizmetini modemi bedelsiz olarak vermeden 2 yıllık anlaşma

karşılığında 30 Türk Lirası'na satmaktadır. Bu çerçeveden modem verme iki yıllık internet sunma hizmeti edim yükümlülüğü bağımsız satış fiyatları sırasıyla, 600 Türk Lirası ve  $30 \times 24 = 720$  Türk Lirası olacaktır. Sonuç olarak toplam 1.320 Türk Lirası olacaktır.

Anlaşmadaki 1.200 Türk Lirası eylem bedeli, edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı satış bedellerine bağımlı olarak her bir edim yükümlülüğüne aşağıda dağıtılmıştır.

<b>Tablo 3.6. İşlemin Edim Yükümlülüklerin Dağıtılması</b>			
Edim Yükümlülüğü	Modem	İnternet Hizmeti	Toplam
Bağımsız Satış Fiyatı Türk Lirası	600	720	1.320
Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oranı (%)	45,45	54,55	100
Hasılat Türk Lirası	545,45	654,54	1.200
Kaynak: Yazarın Derlemesi			

Tablo 3.6'da anlaşmadaki işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması gösterilmiştir. Modemin ve iki yıl boyunca sunulan internet hizmetinin birbirinden ayrı şekilde satış bedelleri sırasıyla 600 Türk Lirası ve 720 Türk Lirası olduğu yukarıda sunulmuştur.

Satış fiyatlarının toplamı 1.320 Türk Lirası (600 Türk Lirası + 720 Türk Lirası) tutarındadır. Bu çerçevede bir birinden ayrı şekilde satış bedellerine göre modemi için %45 ağırlık verilmiştir. İnterneti hizmeti için ise %55 ağırlık

sunulmuştur.Edim yükümlülüklerine göre hasılat anlaşmanın işlem bedelinin bu oranlarla orançarpılmasıyla bulunur.

Anlaşmanın işlem fiyatı sonuç olarak 1.200 Türk Lirası dır.Böylelikle modem için 545,45 Türk Lirası (1.200Türk Lirası x %45,45), İnternet hizmeti için 654,54 Türk Lirası (1.200 Türk Lirası x %54,55) olarak dağıtılmalıdır.

**Beşinci aşama: İşletme edim yükümlülüğünü bittiğinde hasılatın kayıt edilmesi**

İşletme alıcıya internet hizmeti için sunduğu modemi teslim ettiği esnada, 545,45 Türk Lirası (1.200 Türk Lirası x %45), hasılatı tanınmalıdır. İşletme internet hizmeti için alıcısına aylık bazda verdiği toplam için 654,54 Türk Lirası (1.200 Türk Lirası x %55) tutarı aylık olarak (654,54 / 24 = 27,27 Türk Lirası) hasılat olarak kayıtlara alacaktır. Bu mali tablolara kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

Modem:

İşletme modemi anlaşmanın başlangıcı olan 1 Mart 2019 tarihinde teslim eder. Bu teslim ile birlikte 545,45 Türk Lirası modem bedelinin 2019 hesap dönemine ait olan kısmı muhasebeleştirilir. İlgili anlaşmaya göre 2019 hesap dönemine ait 10 aylık kısım bulunmaktadır.

$$545,45 / 24 = 22,72 \text{ Türk Lirası}$$

2019 yılına düşen 227,27 Türk Lirası gelir tahakkukları (181), bakiye olan 318,17 Türk Lirasını da gelir tahakkukları (281) hesaba borç kayıt edilir. Toplam bedel olan 545,45 Türk Lirası ise satışlar hesabına (600) kayıt edilir.

1.3.2019

181Gelir Tahakkukları	227,27
281Gelir Tahakkukları	318,17

600Yurt İçi Satışlar545,45

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
İnternet Hizmetinin Satışı:

Anlaşmaya göre aylık internet sağlama hizmeti sunulduğunda 50 Türk Lirası aylık anlaşma bedeli 120 alıcılar hesabına borç kayıt edilmelidir.

$654,54 / 24 = 27,27$  Türk Lirası

27,27 Türk Lirası aylık internet sağlama hizmeti bedeli olarak yurtiçi satışlar (600) hesabına alacak ve aylık 22,72 Türk Lirası ( 545,45 Türk Lirası / 24 ay) modem cihaz gelir tahakkukları (181) hesabına kayıt edilmelidir. Aşağıda sunulan muhasebe kaydı anlaşma süresi olan 2 yıl boyunca yapılır. Ancak burada hesap dönemi sonlarında 281Gelir Tahakkukları kalemindeki tutarın yeni hesap dönemine ait olan kısmı ilgili hesap dönemi başında 181Gelir Tahakkukları hesabına aktarılmalıdır.

1.3.2019 \_\_\_\_\_

120 Alıcılar 50

600 Yurt İçi Satışlar	27,27
181 Gelir Tahakkukları	22,72

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## SONUÇ

Hasılat, günümüzde mali tablo okuyucuları için en önemli finansal göstergenin başında gelmektedir. Bu çerçevede, hasılatın mali tablolarda güvenilir ve uygun olarak sunulması önemlidir. Finansal tablolardaki ve dipnotlardaki ilgili ve güvenilir bilgiler, büyük ölçüde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı tarafından sunulan yeni muhasebe modeli ile sağlanmıştır.

Yeni hasılat standardı, Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri ve Türkiye Muhasebe Standartları 18 Gelir standartlarının yerini almıştır. Yeni standart, Türkiye Muhasebe Standartları 18 gelir standardında açıklanmayan birçok unsuru açıklamakta ve belirli standart başlıklar altında karşılaşılabilecek durumlar hakkında daha kapsamlı bilgi sağlamaktadır.

Uzun süreli anlaşmalarda hasılatın olduğundan farklı olarak belirlenmesi nedeniyle kâr tahminlerinde yaşanabilecek değişiklikler, vergilendirmede ve payları organize piyasalarda işlem gören İşletmelerin pay senedi değerlerinde farklılıklara neden olabilmektedir. Yatırımcılar hisseleri borsada işlem gören halka açık şirketlerin finansal tabloları takip etmektedirler. Yatırımcılar bu tabloları analiz eder ve yatırım kararlarını şekillendirir. Menfaat sahibi olarak araştırmacıların, öğrencilerin ve sivil toplum kuruluşlarının İşletmelerin finansal tablolarının bir analize ihtiyaçları vardır. Finansal analiz yapabilmek için İşletmelerin finansal bilgi sistemi tarafından üretilen finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu nedenle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı hemen hemen her işletme için faydalı bir standarttır.

Hasılatın niteliği, miktarı ve zamanlaması hakkında faydalı bilgiler veren yeni muhasebe modelinin ilk aşaması sözleşmeyi tanımlamaktır. İkinci aşamada ayır edim yükümlülüğü belirlenir. İşlem fiyatı üçüncü aşamada belirlenir. Dördüncü aşamada, belirlenen işlem fiyatı performans yükümlülüklerine dağıtılacaktır. Son

aşamada gelir kaydedilecektir. Gelir standardını Türkiye Muhasebe Standartları 18 standardında tanımak için hizmet ve ürünlerin risk ve getirilerinin müşteriye devri esas alınmakta, yeni standart ile kontrolün devri esas alınmamaktadır.

Bu beş aşamalı modelin bir sonucu olarak, İşletmelerin yazacağı hasılat miktarı açıkça belirlenebilir. Bunu sağlayan en önemli unsur, anlaşmadaki ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve işlem yükümlülüğünün yerine getirilmesi halinde hasılatın mali tabloları alınmasıdır. Burada muhasebeleştirilecek tutar, sözleşmedeki performans yükümlülüğüne dağıtılan tutardır. Yeni muhasebe modeli ayrıca belirli şirketlerin hasılatların mali tablolara alınmasını hızlandırmaktadır. Ancak bu standart bazı İşletmelerin hasılatlarının mali tablolara alınmasını yavaşlatmaktadır.

İşletme, anlaşma fiyatının bir kısmının tahsil edilebileceğine inanırsa, tahsil edebileceği tutarı gelir olarak muhasebeleştirir. Ancak Türkiye uygulamasında böyle bir durum bulunmamaktadır. Üzerinde mutabık kalınan tutar ve faturadan düşülecek tutar gelir olarak muhasebeleştirilir. Daha sonra toplanamayacağı anlaşılırsa, gerekli kayıtlar ve süreçler ayrılacaktır. Bu gibi durumlarda, hasılat standart kapsamında daha yavaş muhasebeleştirilir.

Değişken miktarları içeren anlaşmalarda hasılatların daha hızlı mali tablolara kaydedildiği görülmektedir. Anlaşmanın başlamasından sonra anlaşma fiyatının değiştiği durumlarda, hasılatın standartlara göre mali tablolara kaydedilmesi de değişiklik tutarından etkilenecektir. Standartta göre değişiklik tarihinden itibaren anlaşma kapsamında kalan toplam tutarın toplam tutara bölünmesi gerekir ve her yıl için aynı miktarda gelir muhasebeleştirilir.

Bu durum hasılatın daha hızlı ya da daha yavaş tanınmasına yol açabilir. Anlaşma imzalandıktan sonra anlaşma içeriğinin değiştirilmesi sonucunda, geçmişe yönelik daha fazla hasılatın mali tablolara kaydedilmesi de gerekebilir. Bu tür durumlar, standart kapsamındaki değişiklik olduğunda hasılat olarak mali tablolara kaydedilir. Ayrıca düzeltilir. Ancak, Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre hasılat faturada yazılı olacak. Bu gibi durumlarda, yeni standart hasılatın tanınmasını hızlandıracaktır.

Bu değerlendirmeler yapılırken işletme daima gelir toplama riskini değerlendirmektedir. Sonuç olarak, yeni risk yönetimi standardı řu anda çok önemli bir yere sahiptir.

Yeni gelir standartlarının, işletmelerin ödeyecekleri tutarlar üzerinde vergi etkisi olacaktır. Kurumlar gelir muhasebesi hızlandığında daha fazla vergi ödeyecek, gelir muhasebesi yavaşladığında kurumlar daha az vergi ödeyecektir.

Sözleşme yükümlülüğü ve sözleşme alacakları hesapları da yeni gelir standardında belirtilmiştir. Sözleşmenin başında alınan avanslar gelir veya sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Yeni hasılat standardı incelendiğinde, bazı maliyetler doğurmuştur. Ancak gelecekteki bu maliyetleri işletme kazanabileceğine inanıyorsa, bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara olarak her yılın sonunda itfa edebilecektir. Ancak, işletme bu tutarların geri alınabileceğine inanmazlarsa, bu maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir.

Sonuç olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnaşaat Sözleşmeleri ve Türkiye Muhasebe Standartları 18 Gelir standardı yürürlükten kalmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile birlikte sektörler de süreçten hiç şpbesiz etkilenmiştir. Özellikle uygulama bahsettiğimiz gibi iletişim sektöründe yaygın olarak görülen ürün yanında ekipman sunma durumu İşletmelerin nakit akımlarını etkilemiştir.

Bu tez çalışmasında küresel gelişmelere paralel olarak Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve hasılatın tanınması için getirdiği yenilikler ele alınmıştır. Ayrıca yeni standarttan etkilenme ihtimali yüksek olan sektörler değerlendirilmiştir. Ayrıca hasılatın mali tablolara alınması sürecini detaylandıran beş aşamalı model kapsamında bir uygulamaya yer verilmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile birlikte hisseleri borsada işlem gören halka açık şirketler mali tablo kullanıcıları için daha fazla açıklama yapacaklardır. Bu durum işletmelere yönelik şeffaflığı artıracığından dolayı olumludur.

Son olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı sadece mali tablo hazırlayan ve okuyanları değil aynı zamanda iş süreçlerini ve iç kontrolü de etkileyecektir. Bu standartlar bazı sektörlerde kolaylık sunmasına karşın bazı sektörlerde birtakım zorluklar getirmiştir. Bir bütün olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını değerlendirdiğimizde faydalı olduğu gözlenmiştir.

## KAYNAKÇA

AĞCA, A. ve AKTAŞ, R., (2007). First Time Application of IFRS and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms. Problems and Perspectives in Management. 5(2), 99-112.

AKDOĞAN, N., (2004). Enflasyon muhasebesi (2. baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.

AKDOĞAN, N. ve Aydın, H., (1987). Muhasebe Teorileri. Ankara.

AKTAŞ, Jale (2015). Yeni Global Gelir Standardının İnşaat Sektörü için Anlamı”, Grant Thornton Haber Bülteni.

ATAMAN, B , CAVLAK, H ., (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi , 39 (2) , 403-430 .

BALL R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros And Cons For Investors. Accounting and Business Research, 36(1), 5-27.

Bilgi Teknolojileri Kurumu 2018 Faaliyet Raporu

Bilgi Teknolojileri Kurumu 2017 Faaliyet Raporu

Bilgi Teknolojileri Kurumu 2018 Yıl Sonu Sektör Raporu

BOZKURT, İbrahim (2013).Türkiye Muhasebe Standartları: İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Sistemik Anlatımı. Ankara: Adalet Yayınevi.

CALAYOĞLU, İlker, YILMAZ Recep, (2016).TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması, PESA Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi 2: 18-42

CIESIELSKI, J., WERICH T., (2015) Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors, The Journal of Corporate Accounting and Finance / March/April.

DOĞAN, A. (2018) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması Muhasebe ve Finansman Dergisi, (80): 115-132.

GÖKÇEN , G., ATAMAN B. ve ÇAKICI C. (2016). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları”, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım.

Gelir Vergisi Kanunu

HOLZMANN, O. J., & MUNTER, P. (2014, Eylül-Ekim). New Revenue Recognition Guidance. Journal of Corporate Accounting & Finance, 25(6),

IASB and FASB issue new revenue recognition standard -IFRS 15. 2014. Ernst and Young, Issue 80

IFRS News Special Edition for Revenue. 2014. Grant Thornton,

IFRS 15 - The New Revenue Recognition Standard, Impact on Mining and Metals Entities. 2014. Ernst and Young

KHAMİS, A., (2016) Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (UFRS 15): Evidence from Egypt, Proceedings of 35th International Business Research Conference 30 – 31 May.

KOCAMAZ, H.,(2012). Türkiye Muhasebe Standartlarının Dünya’da ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , 2 (2) , 105-120 .

NUGENT, J., (2014). A New Model for Revenue Recognition: Key Changes to Generally Accepted Accounting Principles, Texas Woman’s University, School of Management, April 25.

OLSEN, L., WEİRİCH, R., (2010). New Revenue-Recognition Model, The Journal of Corporate Accounting and Finance.

ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan ve KARAPINAR Aydın,(2015). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, 9. Basım, Ankara: Gazi Kitapevi.

ÖRTEN, R., KAVAL, H., ve KARAPINAR, A., (2007). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Kitapevi.

ÖZERHAN, Yıldız ve YANIK Serap,(2015). TMS-TFRS: Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı, 3. Basım, Ankara: TÜRMOB Yayınları, s.107.

PAMUKÇU, F.,(2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. Muhasebe ve Finansman Dergisi , (50) , 133-148

PAMUKÇU Fatma ve PAMUKÇU Nevzat, “Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Yapılan Satışların Mevcut Yasal Düzenlemeler ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Güncellenmesi ve

Pwc, (2017), “New Revenue Guidance, Implementation in the Software Industry”,

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.

SPK (2003), Seri:XI, No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Ankara.

SPK (2008), Seri:XI, No:29 Sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Ankara.

ŞAYLI, T.,(2016) UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması, İSMMM Yayınları, İstanbul.

ŞEN, İ. K., ÖZBİRECİKLİ, M. BOBİ,(2018). FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS, ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 462-484.

ŞENLİK , Mehmet (2005), İnşaat Muhasebesi, 1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

ŞENYÜZ. Doğan ,GERÇEK Adnan ve YÜCE Mehmet , (2008).Türk Vergi Sistemi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.274

SEVİLENGÜL, Orhan., (2016) Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı

TMSK. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türk Telekom 2018 1. Çeyrek Mali Tablolar

Türk Telekom 2018 2. Çeyrek Mali Tablolar

Türk Telekom 2018 3. Çeyrek Mali Tablolar

Türk Telekom 2018 Yıl sonu Mali Tablolar

Türk Telekom 2018 Faaliyet Raporu

UYAR, Süleyman (2004), “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:66, Ocak-Şubat-Mart, s.154-168.

YILDIRIM Adem, DOKUR Şükrü ve BOZKURT Orhan ,(2014). TMS-TFRS Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, Bursa: Dora Yayıncılık, s.192.

YIKILMAZ Seyfi, DERAN Ali ve ERDURU İncilay, (2016)“Hasılat Yaratan işlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Güncellenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.

## İnternet

<https://www.iasplus.com/en> erişim tarihi 15.05.20

<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/09/revenue-for-telecoms-issues-in-depth-2016.pdf> erişim tarihi 15.05.20

<https://www.microsoft.com/en-us/Investor/events/FY-2017/new-reporting-standards.aspx> erişim tarihi 15.05.20

<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf>  
erişim tarihi 15.05.20