

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TFRS 15 STANDARDININ SEKTÖR BAZINDA  
KARŞILAŞTIRILMALI İNCELENMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**MUHAMMED BUĞRA BACAĞ**

**KOCAELİ 2020**

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TFRS 15 STANDARDININ SEKTÖR BAZINDA  
KARŞILAŞTIRILMALI İNCELENMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**MUHAMMED BUĞRA BACAĞ**

**PROF.DR. VASFİ HAFTACI**

**Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No:  
29/07/2020-2020/18**

**KOCAELİ 2020**

## ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimi aldığım süre boyunca bilgi ve tecrübeleriyle bana ve arkadaşlarıma yol gösteren kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Vasfi HAFTACI' ya saygılarımı ve şükranlarımı sunarım.

Tez çalışmam boyunca her zaman yanımda olan ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen Sayın hocam Arş. Gör. Dr. Yavuz Kılınc' a destekleri ve emekleri için saygılarımı ve şükranlarımı sunarım.

Tüm hayatım boyunca her zaman yanımda olan ve bundan sonrada olacaklarını bildiğim aileme yürekten teşekkür ederim.

Muhammed Buğra BACAĞ

Kocaeli, 2020

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
İÇİNDEKİLER .....	ii
ÖZET .....	v
ABSTRACT .....	vi
KISALTMALAR VE SİMGELER .....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	viii
TABLolar LİSTESİ .....	ix
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

1. GELİR - KAZANÇ - HASILAT KAVRAMLARI VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI .....	2
1.1. GELİR KAZANÇ VE HASILAT KAVRAMLARI .....	2
1.1.1. Gelir Kavramı .....	2
1.1.2. Kazanç Kavramı .....	3
1.1.3. Hasılat Kavramı .....	3
1.2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI .....	5
1.2.1. Amaç ve Kapsam .....	5
1.2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	7
1.2.2.1. Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması .....	8
1.2.2.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi .....	11
1.2.2.1.2. Sözleşme Değişiklikleri .....	12
1.2.2.1.2.1. Sözleşme Değişikliğinin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirilmesi .....	13
1.2.2.1.2.2. Değişikliğin Önceki Sözleşmenin Devamı Olarak Muhasebeleştirildiği Durumlar .....	14
1.2.2.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi .....	16
1.2.2.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi .....	18
1.2.2.3.1 Değişken Bedel .....	20
1.2.2.3.2. Değişken Bedel Tahmininin Sınırlandırılması .....	22
1.2.2.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Unsurunun Varlığı .....	23
1.2.2.3.4. Gayri Nakdi Bedel .....	24
1.2.2.3.5. Müşteriye Ödenebilir Bedel .....	24
1.2.2.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması .....	25
1.2.2.4.1. İndirimin Dağıtımı .....	26

1.2.2.4.2. Değişken Bedelin Dağıtımı .....	27
1.2.2.4.3. İşlem Bedelinde Değişiklik .....	28
1.2.2.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması .....	29
1.2.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi .....	31
1.2.2.5.2. Edim Yükümlülüğünün Belirli Bir Tarihte Yerine Getirilmesi.....	33
1.2.2.5.3. Geri Alım Anlaşmaları .....	35
1.2.2.5.3.1. Forward ve Alım Opsiyonu .....	35
1.2.2.5.3.2. Satım Opsiyonu .....	36
1.2.2.5.4. Konsinye Mal Anlaşmaları .....	37
1.2.2.5.5. Faturala Elde Tut Anlaşmaları .....	37
1.2.3. Sözleşme Maliyetleri .....	38
1.2.3.1. Ek Maliyetler .....	38
1.2.3.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri .....	39
1.2.3.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü .....	40
1.2.4. Standardın Uygulanmasında Diğer Durumlar .....	41
1.2.4.1. İade Hakkı Tanınan Satışlar .....	41
1.2.4.2. Garantiler .....	42
1.2.4.3. Asıl - Vekil Değerlendirmesi .....	43
1.2.4.4. İlave Mal Veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları .....	45
1.2.4.4.1. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları .....	46
1.2.4.5. İadesiz Peşin Ödenen Ücretler .....	46
1.2.5. Lisanslar .....	47

## İKİNCİ BÖLÜM

2. TFRS 15' in YERİNİ ALDIĞI DİĞER STANDARTLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	50
2.1. TFRS 15 İLE TMS 11 STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI .....	50
2.1.1. Kapsam Açısından Karşılaştırma .....	51
2.1.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma ..	51
2.1.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma .....	52
2.1.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma .....	52
2.1.5. TFRS 15 ve TMS 11 Arasındaki Temel Farklar .....	53
2.2. TFRS 15 ile TMS 18 STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI .....	56
2.2.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma .....	56
2.2.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırılması.....	56

2.2.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma .....	57
2.2.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma .....	57
2.2.5. TMS 18 ile TFRS 15 Arasındaki Temel Farklar .....	58
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>	
<b>3.TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ YÜRÜRLÜĞE GİRMESİYLE EN ÇOK ETKİLENMESİ BEKLENEN SEKTÖRLER VE BU SEKTÖRLERE UYGULANIŞI .....</b>	<b>60</b>
<b>3.1. TFRS 15 STANDARDI VE İNŞAAT SEKTÖRÜ .....</b>	<b>60</b>
<b>3.1.1. TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri .....</b>	<b>60</b>
<b>3.2. TFRS 15 STANDARDI VE TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜ .....</b>	<b>76</b>
<b>3.2.1. TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri ....</b>	<b>76</b>
<b>3.3. TFRS 15 STANDARDI VE YAZILIM SEKTÖRÜ .....</b>	<b>92</b>
<b>3.3.1. TFRS 15 Standardının Yazılım Sektörüne Etkileri .....</b>	<b>92</b>
<b>3.4. TFRS 15 STANDARDI ve ÜRETİM SEKTÖRÜ .....</b>	<b>101</b>
<b>3.4.1. TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri .....</b>	<b>101</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>115</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>118</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>123</b>

## ÖZET

İşletme performansının değerlendirilmesinde önemli bir gösterge olan hasılat, finansal tablo kullanıcıları için oldukça önemlidir. Mevcut standartların ihtiyaçları karşılamaması nedeniyle yeni bir hasılat standardına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçların karşılanması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 24 Mayıs 2014 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını yayınlamıştır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının yayınlanmasıyla, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama standartları arasında bir eşgüdüm yakalanmış ve hasılatla yönelik ortak bir muhasebe dili oluşturulmuştur. TFRS 15 standardının 01/01/2018 tarihinde uygulamaya alınmasıyla, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat standartlarında bulunan hasılatın tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik eksiklikler ortadan kaldırılmış ve tüm işletmelerinin hasılatlarını nasıl muhasebeleştireceğine dair çok daha kuralcı bir finansal raporlama standardı oluşturulmuştur.

Bu çalışmada yapılan literatür taraması sonucunda TFRS 15 standardı açıklanarak, inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörlerine uygulanışı, TMS 11 ve TMS 18 standartlarıyla karşılaştırılarak ortaya konmuştur. Çalışmada yapılan muhasebe kayıtları KGK tarafından yayınlanan "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" esas alınarak yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, TMS 18, TMS 11, Hasılat

## **ABSTRACT**

Revenue, which is an important indicator in evaluating the company's performance, is very important for users of financial statements. A new revenue standard was needed because the former standards did not meet the requirements. To meet these requirements, the International Accounting Standards Board issued the TFRS 15 "Revenue From Contracts With Customer" standard on 24 May 2014. With the publication of the IFRS 15 Revenue From Customer Contracts standard, a coordination was formed between the American Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) and the International Financial Reporting Standards (IFRS) and a widespread accounting language is created. With the implementation of IFRS 15 on 01/01/2018 deficiencies relating to the determination and accounting of revenues in TMS 11 Construction Contracts and TMS 18 Revenue standards have been eliminated and a much more prescriptive financial reporting standard has been introduced in how all companies will recognize their revenues.

In this study, the literature was reviewed and the IFRS 15 was examined in detail and the situations in which TFRS 15 differs from TMS 18 and TMS 11 in the accounting of the contracts in the construction, telecommunication, software, and manufacturing sectors were presented. In this study, the accounting records were shown in accordance with "Draft Chart of Accounting" published by KGK.

Key Words: IFRS 15, IAS 18, IAS 11, Revenue



## **KISALTMALAR VE SİMGELER**

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

E&Y: Ernst And Young

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

FASB: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

IAS: Uluslararası Muhasebe Standartları

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IFRIC: Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi

KGK: Kamu Gözetimi Kurumu

SIC: Standart Yorum Komitesi

TFRS:Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı

TMS 18: Hasılat Standardı

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

US-GAAP: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Gelir, Kazanç ve Hasılat İlişkisi.....	3
Şekil 2: Hasılatın 5 Adımda Muhasebeleştirilmesi .....	8
Şekil 3 : TFRS 15 Standardı Kapsamında Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Şartları.....	10
Şekil 4: Sözleşmenin Birleştirilmesi İçin Gerekenler.....	12
Şekil 5: Sözleşme Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi.....	15
Şekil 6: Mal ve Hizmetlerin Ayrı Olarak Değerlendirilmesi .....	18
Şekil 7: İşlem Bedeli Unsurları .....	20
Şekil 8: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	26
Şekil 9: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi .....	31



## **TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 1: TFRS 15 ve TMS 11 Arasındaki Temel Faklar .....</b>	<b>53</b>
<b>Tablo 2: TMS 18 ve TFRS 15 Arasındaki Farklar .....</b>	<b>58</b>
<b>Tablo 3: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektöründe En Çok Etkileyeceği Hususlar .....</b>	<b>61</b>
<b>Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri .....</b>	<b>62</b>
<b>Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri .....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 6: TFRS 15 Standardının Yazılım Sektörüne Etkileri .....</b>	<b>94</b>
<b>Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri.....</b>	<b>103</b>



## GİRİŞ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, 1 Ocak 2017 tarihinde uygulanmaya alınmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 28 Mayıs 2014 tarihinde yayınlanmıştır. Daha sonra yapılan bir duyuru ile standardın uygulama tarihi erken uygulamaya izin verilmekle beraber 1 Ocak 2018 olarak ilan edilmiştir.

TFRS 15 standardının yayınlanmasındaki amaç finansal tablo kullanıcıları için oldukça önemli olan hasılatın tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin ortak bir muhasebe dilinin oluşturulmasıdır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, “Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” ile “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” arasında bulunan farklılıkları ve TMS 11/TMS 18 standartlarında bulunan eksiklikleri ortadan kaldırmıştır.

İşletmelerin müşterileriyle yaptıkları sözleşmelerin, genellikle uzun vadeli olması, birden fazla edim yükümlülüğü içermesi ve işletmelerin söz konusu edim yükümlülüklerini farklı zamanlarda yerine getirmesi nedeniyle TFRS 15 standardının en çok inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörlerini etkilemesi beklenmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle gelir, kazanç ve hasılat kavramları daha sonrasında ise TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise TFRS 15 standardı, yerini aldığı TMS 11 ve TMS 18 standartları ile karşılaştırılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise TFRS 15 standardının TMS 11 ve TMS 18 standartları ile ayrıştığı noktalar vurgulanarak, inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörlerine etkileri ortaya konmuştur. Çalışmanın son bölümünde yapılan muhasebe kayıtları "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" esas alınarak yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. GELİR- KAZANÇ- HASILAT KAVRAMLARI VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

#### 1.1. GELİR-KAZANÇ VE HASILAT KAVRAMLARI

##### 1.1.1. Gelir Kavramı

Gelir, Türk Dil Kurumu tarafından; “Bir ekonomik birimin belirli bir süre içerisinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irat.” şeklinde tanımlanmıştır.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.29. paragrafına göre gelir tanımı hasılat ve kazancı içerisinde barındırmaktadır. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.25. paragrafında gelir; “bir muhasebe dönemi içerisinde, işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık artışları sonucunda ekonomik yararlar meydana gelen artış veya hissedarların yatırdıkları dışında öz kaynaklarda artış sağlayan borçlardaki azalmalardır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Gelirler, işletme öz kaynaklarında artış sağlarlar ve işletmenin olağan veya olağandışı faaliyetlerinden kaynaklanabilirler (Ayanoğlu ve Çaldağ, 2012: 341). Gelirlere örnek olarak, nakit, alacaklar veya müşteriye transfer edilen mal veya hizmetler karşılığında elde edilen mal veya hizmetler söylenebilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md: 4.32).

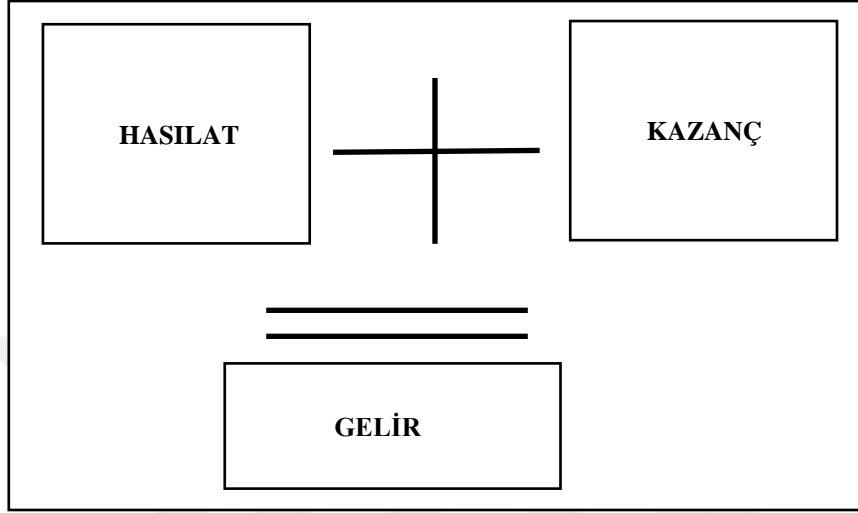
Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde ise gelir; “Gerçek bir kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 2. Maddesinde gelirin unsurları açıklanmaktadır. Bu unsurlar:

- A. Ticari Kazançlar
- B. Zirai Kazançlar
- C. Ücretler
- D. Serbest Meslek Kazançları
- E. Gayrimenkul Sermaye İratları

F. Menkul Sermaye İratları

G. Diğer Kazanç ve İratlar

### Şekil 1: Gelir, Kazanç ve Hasılat İlişkisi



Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017: 405.

#### 1.1.2. Kazanç Kavramı

Kazanç, Türk Dili Kurumu Tarafından; “Satılan bir mal, yapılan bir iş veya harcanan bir emek karşılığında elde edilen para, getiri, temettü.” şeklinde tanımlanmıştır.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.30. ve 4.31. paragraflarında kazanç kavramına yer verilmiştir. 4.30. paragrafa göre kazanç, gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtmektedir. Bu kalemler işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabileceği gibi olağan dışı faaliyetlerinden de doğabilir. Kazançlar özellikleri itibariyle gelirden farksızdırlar ve ekonomik faydada meydana gelen artışları ifade etmektedirler.

#### 1.1.3. Hasılat Kavramı

Hasılat, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.29. maddesine göre işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkar ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi isimler taşır.

TMS 18 Hasılat Standardı hasılatı; “Ortakların sermayeye kattıkları dışında işletme öz kaynaklarında meydana gelen artışlar ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.” şeklinde tanımlamıştır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı ise hasılatı; “İşletme olağan faaliyetler esnasında meydana gelen gelirdir.” şeklinde tanımlamıştır.

Akdoğan ve Aydın’ a (1987, 432) göre hasılatın tanımı yapılırken iki yaklaşım esas alınmalıdır. Bu yaklaşımlar bilanço yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Bilanço yaklaşımına göre hasılat; “İşletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönem içerisinde işletme varlıklarında meydana gelen artışlar veya yükümlülüklerde sağlanan azalışlardır.” Gelir Yaklaşımına göre ise hasılat; “Mal ve hizmet satışı sonucu alıcılara yükletilen mükellefiyetlerle, temel faaliyetlerle ilgili olmak üzere mal veya hizmet dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinden elde edilen kazançlarla, hisse senedi ve tahvillerden sağlanan faiz ve kâr payları ile öz sermayede görülen artışlardır.” (Akdoğan ve Aydın, 1987, s. 432).

## **1.2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI**

Hasılat, işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan en önemli faktörlerden biridir. Geçmişte hasılatla yönelik yayınlanan standartlarda farklılıkların bulunması ve bazı hususların bu standartlarda dikkate alınmamış olması yeni bir hasılat standardına ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur (Şavlı, 2016: 19).

IFRS 15 standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) ilkeleri ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US- GAAP) arasında hasılatla yönelik farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-International Accounting Standards Board (IASB)” ve “Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu- Financial Accounting Standards Board (FASB)” tarafından hazırlanmış ve ilk taslak 2010 yılında yayınlanmıştır (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 193).

IFRS 15 standardının son taslağı 2014 yılında yayınlanmıştır. Türkiye’ de ise IFRS 15 standardı Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından birebir Türkçeye tercüme edilerek TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” adı altında 9 Eylül 2016 yılında yayınlanmıştır.

TFRS 15 standardının ilk uygulanma tarihi 1 Ocak 2017 olarak belirlenmiş olsa da daha sonra duyurulan bir erteleme kararı ile standardın 1 Ocak 2018 tarihi ile uygulanması zorunlu kılınmıştır. İşletmelere erken uygulama imkânı da sunulmuştur (Şavlı, 2016: 21-22).

### **1.2.1. Amaç ve Kapsam**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına sunulmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, md:1). Standardın, bu amacın sağlanmasına yönelik belirlediği temel ilke ise, işletmenin müşterisine taahhüt ettiği varlıkları müşteriye teslim etmesi sonucunda elde etmeyi beklediği tutarı hasılat olarak muhasebeleştirmesidir (TFRS 15, md:2).



TFRS 15 standardının belirlediği ilkeler doğrultusunda hasılatın tutarı ve muhasebeleştirileceği tarihin belirlenmesinde beş aşamalı bir modelin uygulanması esastır. Bu beş aşamalı model, varlığın kontrolünün müşteriye transfer edilmesiyle hasılatın zamana yaygın olarak veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmesini esas almaktadır (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 195).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının yayınlanmasıyla aşağıda belirtilen standart ve yorumlar uygulamadan kaldırılmıştır (TFRS 15, C10):

- IAS 11 (TMS 11) İnşaat Sözleşmeleri,
- IAS 18 (TMS 18) Hasılat,
- IFRIC 13 (TFRS YORUM 13) Müşteri Sadakat Programları,
- IFRIC 18 (TFRS YORUM 18) Müşteri Varlık Transferleri,
- SIC 31 (TMS YORUM 31) Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri.

TFRS 15 standardının yayınlanmasındaki bir amaç da yukarıda yer alan standartlardaki belirsizlikleri ve uygulama zorluklarını ortadan kaldırmak ve hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik tek bir standart ile tüm ihtiyaçların karşılanmasıdır. Standart, telekomünikasyon, yazılım ve inşaat sektörlerinde faaliyet gösteren işletmeleri etkileyecek önemli değişiklikler barındırmaktadır. Diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin ise yeni standarda adapte olmaları çok daha kolay olacaktır (Köse ve Çelikay, 2015: 20).

FASB 2014 yılında yayınladığı bir rapor ile yeni bir hasılat standardı yayınlama amaçlarını açıklamıştır. Bu amaçlar aşağıdaki gibidir (FASB, 2014):

- A. Kullanımda olan gelir tanıma standardındaki tutarsızlık ve zayıflıkları ortadan kaldırmak.
- B. Hasılat tanıma sorunlarını ortadan kaldırmak amacıyla güçlü ve sağlam bir çerçeve oluşturmak.

- C. Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik, işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasalarına daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak.
- D. Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlayabilmek adına dipnotlarda belirtilen bilgileri nitelik ve nicelik olarak iyileştirmek.
- E. İşletmelerin açıklamak zorunda olduğu bilgileri azaltarak finansal tabloların hazırlanışını kolaylaştırmak.

TFRS 15 Standardı, aşağıdakiler hariç olmak üzere müşteriyle yapılan tüm sözleşmelere uygulanmaktadır (TFRS 15, md:5):

- TMS 17 Kiralama İşleri Kapsamına Giren Kira Sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Kapsamına Giren Sigorta Sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ve yükümlülükler,
- Benzer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin, halihazırdaki müşterilere veya potansiyel müşterilere daha kolay satış yapabilmelerini sağlamak amacıyla kendi aralarında yaptıkları nakdi olmayan değişimler.

### **1.2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi**

TFRS 15 standardının temel ilkesi, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye transferi ile işletmenin elde etmeyi beklediği tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmesidir. Hasılatın, TFRS 15 standardına uygun bir şekilde tespit edilmesi ve doğru tutarda muhasebeleştirilmesi için beş aşamalı bir yaklaşım kullanılır (E&Y, 2015: 4):

1. Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması.
2. Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması.
3. İşlem bedelinin belirlenmesi.
4. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması.
5. Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatın finansal tablolara alınması.

**Şekil 2: Hasılatın 5 Adımda Muhasebeleştirilmesi**



### **1.2.2.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması**

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin TFRS 15 standardı kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen tüm şartların karşılanması gerekir (TFRS 15, md:9):

- Sözleşme tarafları, sözleşmeyi yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun olarak onaylamalı ve edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmalıdır,
- İşletme, devredileceği taahhüt edilen varlıklarla ilgili tarafların haklarını tanımlayabiliyor olmalıdır,
- İşletme, devredilecek varlıklar karşılığında yapılacak ödemenin şartlarını tanımlayabiliyor olmalıdır,
- Sözleşme ticari öze sahip olmalıdır,
- İşletmenin müşteriye taahhüt ettiği varlıkları devretmesiyle hak kazandığı bedeli elde edeceği muhtemel olmalıdır. İşletme, sözleşme sonucunda elde etmeyi beklediği tutarın tahsil edilebilirliğini tespit ederken, yalnızca müşterinin söz konusu bedeli ödeme kapasitesini ve niyetini göz önünde bulundurur.

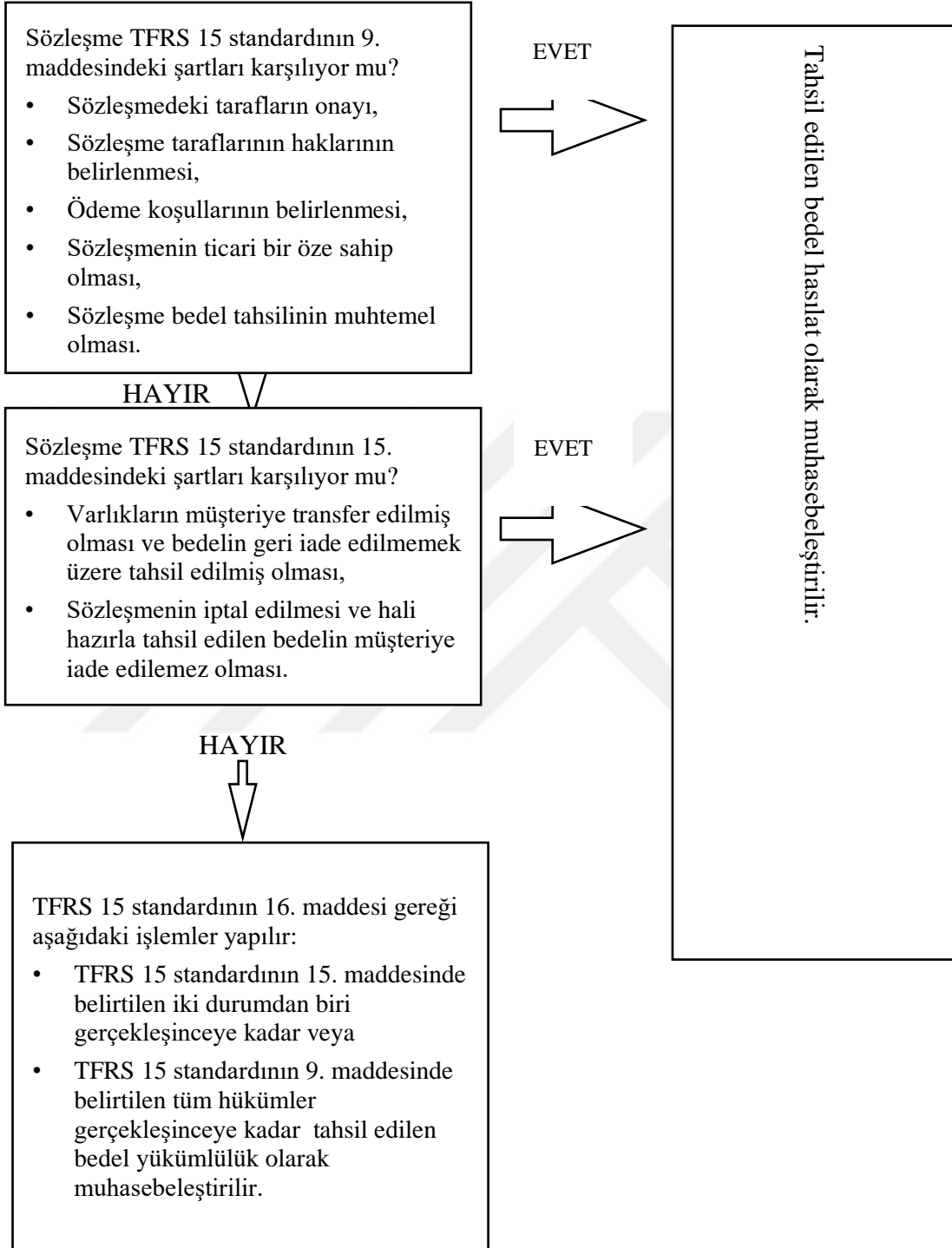
Sözleşme, TFRS 15 standardının 15. maddesinde; “İki veya daha fazla taraf arasında yapılan ve taraflara hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler yükleyen bir anlaşmadır.” şeklinde tanımlanmıştır. Müşteri ise standardın 6. maddesinde; “İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında sunduğu mal veya hizmetleri bir bedel karşılığında satın almak üzere işletmeyle anlaşma yapan taraftır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Müşteri, sözleşme kapsamında bir bedel ödemişse ve bu sözleşme standardın 9. maddesinde belirtilen şartları karşılamıyorsa işletme tahsil ettiği bedeli yükümlülük olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md:15). Bu yükümlülük, işletmenin gelecekte müşteriye mal veya hizmet teslim etme veya aldığı bedeli geri ödeme sorumluluğunu ifade etmektedir (TFRS 15, md:16).

İşletmenin müşteriden tahsil ettiği bedeli hasılat olarak muhasebeleştirebilmesi için standardın 9. maddesinde belirtilen tüm şartların karşılanması gerekmektedir. Sözleşmenin bu şartları karşılamadığı durumlarda ise işletme müşteriden tahsil ettiği bedeli yalnızca aşağıda belirtilen hallerden herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda hasılat olarak finansal tablolara alır (TFRS 15, md: 15):

- İşletmenin müşteriye taahhüt ettiği tüm varlıkları müşteriye devretmesi sonucunda herhangi bir yükümlülüğünün kalmaması ve bu devir karşılığında elde etmeyi beklediği bedelin tamamını veya tamamına yakın bir kısmını iade etmemek üzere tahsil etmesi veya
- Sözleşmenin feshedilmesi ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

### Şekil 3 : TFRS 15 Standardı Kapsamında Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Şartları



Kaynak: Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 200.

Örnek: Y işletmesi, 4.000.000 TL değerindeki bir binanın satışı için müşterisiyle sözleşme yapıyor. Müşteri binayı özel okul olarak kullanmak istemektedir.

Sözleşmeye konu olan bina rekabetin yüksek olduğu bir bölgede bulunmakta ve müşteri söz konusu alanda yeteri kadar tecrübe sahibi değildir. Sözleşme başlangıcında müşteriden 200.000 TL geri ödenemez şekilde depozito alınıyor. Geri kalan bedelin ise %95'lik bölümü için uzun vadeli bir finansman anlaşması yapılıyor. Müşteri binayı sözleşme başlangıcında devralmıştır.

Müşterinin diğer varlıkları veya gelirleri kalan borcunu ödemekte yetersizdir ayrıca kalan borcuna teminat olarak gösterebileceği bir varlığı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla müşterinin kalan borcunu ödeme yeteneği okuldan elde edeceği gelire bağlıdır. Müşterinin sektörde yeteri kadar tecrübe sahibi olmaması ve sektörde rekabetin oldukça yüksek olması hasılatın elde edilebilirliğine yönelik önemli riskler doğurmaktadır. Bu tarz durumlar barındıran yani işletmenin elde etmeyi beklediği hasılatla yönelik önemli riskler barındıran sözleşmelerde, müşteriden alınan geri ödenemez depozitolar bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 199).

#### **1.2.2.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi**

İşletme, aşağıda belirtilen şartların bir veya daha fazlasının mevcut olduğu durumlarda tek bir müşteri (ya da müşteri grubu) ile aynı veya benzer tarihlerde yaptığı iki veya daha fazla sözleşmeyi birleştirerek tek bir sözleşme halinde muhasebeleştirebilir (TFRS 15, md:17):

- A. Sözleşmelerin tek bir ticari amaç uğruna müzakere edilmesi,
- B. Sözleşme bedellerinden birinin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması veya
- C. Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (veya sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen bazı mal veya hizmetlerin) tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

#### Şekil 4: Sözleşmenin Birleştirilmesi İçin Gerekenler

Sözleşmeler bir paket halinde aynı amaç uğruna mı yapıldı? Hayır	Evet	
Bir sözleşmenin şartları diğer fiyat veya mı bağlı ? Hayır	Evet	Tek bir sözleşme olarak değerlendirilir. performansa
Sözleşmeler tek bir performans için mi ? Hayır	Evet	

Kaynak: Grant Thornton, 2017: 4.

Örnek: Otomobil kiralama işi yapan X firması, otomobil satışı yapan A firması ile aynı model 10 otomobil satın almak üzere bir sözleşme yapmıştır. Otomobillerin tanesi 100.000 TL'dir. Otomobillerin plaka ve ruhsat işlemlerinin tamamlanması ve LPG uygulanması üzerine aynı firma ile farklı bir sözleşme yapılmıştır.

Örnekte iki farklı sözleşme bulunmaktadır. Ancak sözleşmeler birlikte müzakere edilmiş ve tek bir yükümlülük doğurmuştur. Sözleşme bedelinin tahsil edilebilmesi için yükümlülüklerin tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 815).

#### 1.2.2.1.2. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme taraflarının kabul ettiği ve sözleşme kapsamı veya fiyatında (veya her ikisinde) meydana gelen değişikliklerdir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren veya hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler meydana getiren değişiklik, taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği onayı, yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun başka bir şekilde olabilir. Sözleşme değişikliği taraflarca onaylanmamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar TFRS 15 standardını mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder (TFRS 15, md:18).

### 1.2.2.1.2.1. Sözleşme Değişikliğinin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirilmesi

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir (TFRS 15, md: 20):

- İşletmenin, müşteriye sözleşme başlangıcında taahhüt ettiği mal veya hizmetlere ek farklı mal veya hizmet taahhüt etmesiyle sözleşme kapsamının genişlemesi,
- Müşteriye farklı mal veya hizmetler taahhüt edilmesiyle sözleşme bedelinin söz konusu mal veya hizmetlerin satış fiyatı kadar artması.

Sözleşme bedelinde meydana gelen artışın ilave mal veya hizmet taahhüdüne uygun olması gerekmektedir. Bu uygunluk, söz konusu mal veya hizmetlerin başka bir müşteriye satılması halinde uygulanacak fiyatı ifade etmektedir. Fakat, söz konusu sözleşmede yeni bir müşteri edinme maliyetlerine katlanılmayacağı için makul bir iskonto yapılması bu duruma engel değildir (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 815-816).

Örnek: A işletmesi sözleşme kapsamında müşteriyle 50 adet ürün için 5.000 TL' ye (birim satış fiyatı 100 TL) anlaşmıştır. Sözleşmeye göre ürünler 8 aylık süre içerisinde müşteriye transfer edilecektir. İşletme, müşterisine 30 adet ürünü transfer ettikten sonra müşteri ek olarak birim fiyatı 95 TL olan 20 adet ürün daha sipariş ediyor ve sözleşme değişiyor (Şavlı, 2016:32).

İlk sözleşmeye ek olarak sipariş edilen 20 ürünün fiyatı (95 TL) söz konusu ürünün o tarihteki bağımsız satış fiyatı temsil etmektedir ve ek ürünler sözleşmeye başlangıcında taahhüt edilen mallardan farklı olduğu için, sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak finansal tablolara alınır.



### **1.2.2.1.2.2. Değişikliğin Önceki Sözleşmenin Devamı Olarak Muhasebeleştirildiği Durumlar**

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmediği hallerde, işletme sözleşme değişikliğinin gerçekleştiği tarih itibarıyla müşteriye taahhüt ettiği ancak henüz teslim etmediği mal veya hizmetleri üç farklı yöntemden uygun olanıyla muhasebeleştirir (TFRS 15, md: 21):

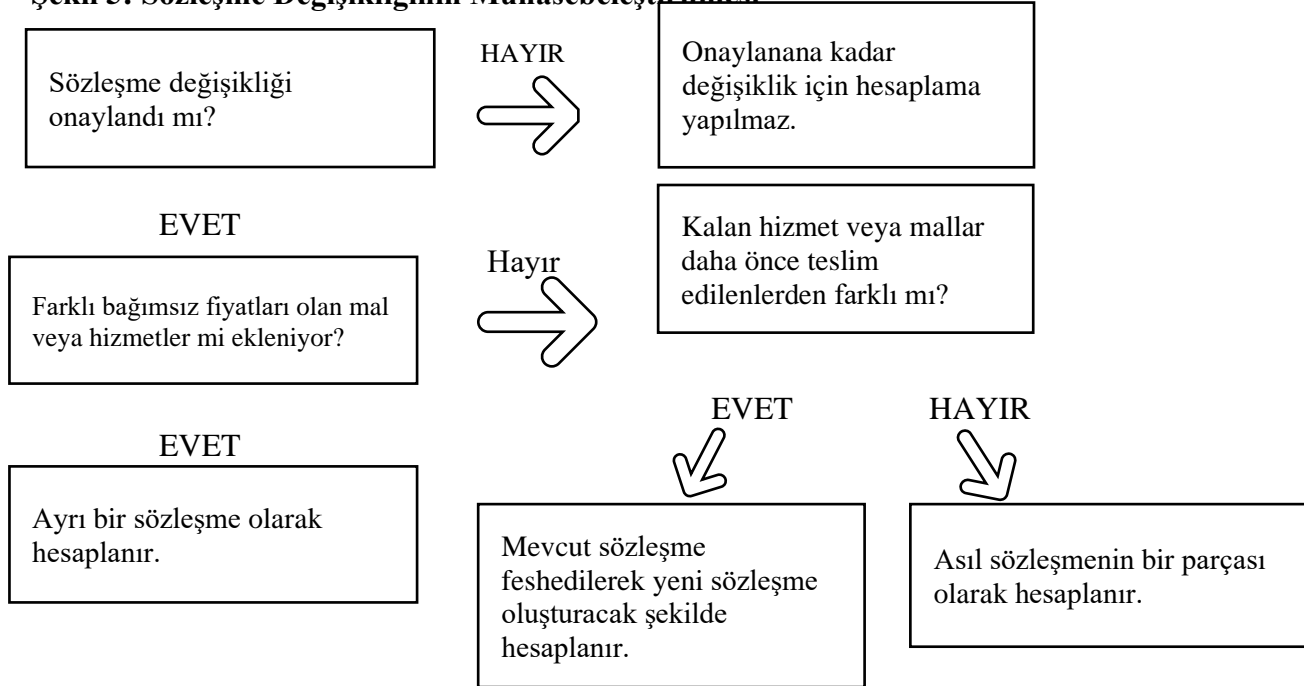
1. Müşteriye teslim edilmemiş mal veya hizmetler, sözleşme değişikliği tarihinde veya bu tarihten önce müşteriye transfer edilen mal veya hizmetlerden farklı ise, işletme mevcut sözleşmeyi fesheder ve sözleşme değişikliğini yeni bir sözleşme gibi muhasebeleştirir. Kalan edim yükümlülüklerine dağıtılacak bedel ise, tahmini işlem bedeline dahil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan, müşterinin hali hazırda ödediği bedellerde dahil olmak üzere ödemeyi taahhüt ettiği bedel ile sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak ödemeyi taahhüt ettiği bedelin toplamından oluşmaktadır.
2. Geriye kalan mal veya hizmetler hali hazırda müşteriye teslim edilmiş mal veya hizmetler ile aynı nitelikte ise, sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirilir.
3. Geriye kalan mal veya hizmetlerin ilk iki madde de belirtilen kalemlerin bir birleşimi olduğu durumlarda ise işletme, değişikliğe uğramış bir sözleşmedeki gerçekleştirilmemiş yükümlülüklerde (kısmen gerçekleştirilmemişler de dahil) meydana gelen değişiklikleri bu paragrafta belirtilen amaçlarla uyumlu olacak şekilde muhasebeleştirir.

Örnek: Bir özel hastane, 10 adet ambulans için bir firma ile tanesi 100.000 TL' den anlaşmıştır. İşletme, 6 adet ambulansı müşteriye teslim etmiştir. Bu aşamada, esas sözleşmedekilere ek 5 adet ambulans için taraflar anlaşmıştır. Fakat, ambulansların ilk sözleşmede belirlenen sürede teslim edilebilmesi için teslim edilmeyen 9 adet ambulansa (ilk sözleşmeden 4, ikinci sözleşmeden 5 adet) sözleşmede belirtilen çeşitli modifikasyonların (siren ve Tepe lambası) yapılmamasına karar verilmiştir. Bu durumda ambulansların bedeli 90.000 TL/adet olarak belirlenmiştir (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 817).

Örneğe göre müşteriyle yapılan ikinci sözleşme birinci sözleşmenin devamı niteliğindedir ve ikinci sözleşme birinci sözleşmedeki bazı yükümlülüklerde değişikliğe neden olmuştur. Müşteriye teslim edilmeyen ilk ambulanslar ile ikinci sözleşmeyle taahhüt edilen ambulanslar birbirinden farklıdır ve her bir ambulans diğerlerinden farkı olarak kullanılabilir. Bu nedenle, firma 6 adet ambulans için tahsil ettiği hasılda bir değişiklik yapmaz. Teslim edilecek 9 adet ambulans için toplam hasılat 810.000 TL olarak finansal tablolara alır. Böylece işletmenin sözleşmeden elde ettiği toplam hasılat 1.410.000 TL olur.

Örnek: Perakende sektöründe faaliyet gösteren bir firma mağazalarında kullanmak üzere adedi 1.000 TL olan 100 adet klima siparişi vermiştir. Söz konusu klimaların 40 tanesini teslim alan firma, klimaların mağazalarını soğutmak için yeterli olmadığını tespit etmiştir. Yapılan ikinci sözleşme kapsamında, henüz teslimi yapılmayan 60 adet klimanın 20 adedinin daha teslim edilmesine ve adet fiyatının 900 TL'ye indirilmesine karar verilmiştir. Ayrıca ikinci sözleşme kapsamında daha yüksek soğutma özelliğine sahip 30 adet klimanın teslim edilmesine ve satış fiyatının 1200 TL olmasına karar verilmiştir. Örnekte yapılan ikinci sözleşme birinci sözleşmenin devamı niteliğindedir (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 817).

#### Şekil 5: Sözleşme Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 27

### 1.2.2.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

TFRS 15 standardının temel özelliklerinden biri, işletmenin müşteriyle yaptığı bir sözleşme kapsamında belirli bir bedel elde etmek üzere müşteriye mal veya hizmet sağlayacağına yönelik bir edim yükümlülüğüne girmesidir (Tong, 2014: 4).

İşletme, sözleşme başlangıcında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini kapsayan her bir taahhüdünü edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15, md:22):

- Farklı mal veya hizmeti (mal paketi veya hizmetler paketini) ya da
- Büyük oranda benzerlik gösteren ve müşteriye aynı şekilde teslim edilecek mal veya hizmetler serisini.

Farklı bir mal veya hizmet serisi, aşağıdaki şartların karşılanması halinde aynı şekilde devredilir (TFRS 15, md:23):

- İşletmenin, müşterisine taahhüt ettiği paket içerisindeki her bir mal veya hizmet, sözleşmede ilan edilen zamana yayılı edim yükümlülüğü kapsamına girmeli ve
- Standardın bir edim yükümlülüğünün tamamen ifası yönelik ilerlemenin ölçülmesi (39 ve 40. maddeleri) ile ilgili maddeleri gereği, işletmenin belirlediği edim yükümlülüğünde bulunan mal veya hizmet paketindeki her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine dair ilerlemenin aynı şekilde ölçülebilmesi.

Sözleşme de yer alan edimler belirlendikten sonra her bir edim ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Ayrı edim yükümlülükleri müşteriye sözleşme kapsamında teslimi taahhüt edilen mal veya hizmetlerdir. Ürün veya hizmetlerin birbirlerinden ayrı değerlendirilebilmesi için her ürün veya hizmetin birbirlerinden ayrı satılmaları, farklı ekonomik fayda sağlamaları ve farklı fonksiyonlara sahip olmaları gerekir (Olsen ve Weirich, 2010: 57).

Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi aşaması hasılatın muhasebeleştirilmesinde özellikle telekomünikasyon firmalarını, ürün ve bakım hizmeti gibi sözleşmeler sunan teknoloji firmalarını etkileyecektir.

Hasılat, işletme edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe muhasebeleştirilecektir (Aktaş ve Varol, 2016: 147).

Sözleşme kapsamında taahhüt edilen bir mal veya hizmetin birbirinden ayrı edim yükümlülükleri olup olmayacağı aşağıdaki maddeler esas alınarak değerlendirilir (TFRS 15, md:27):

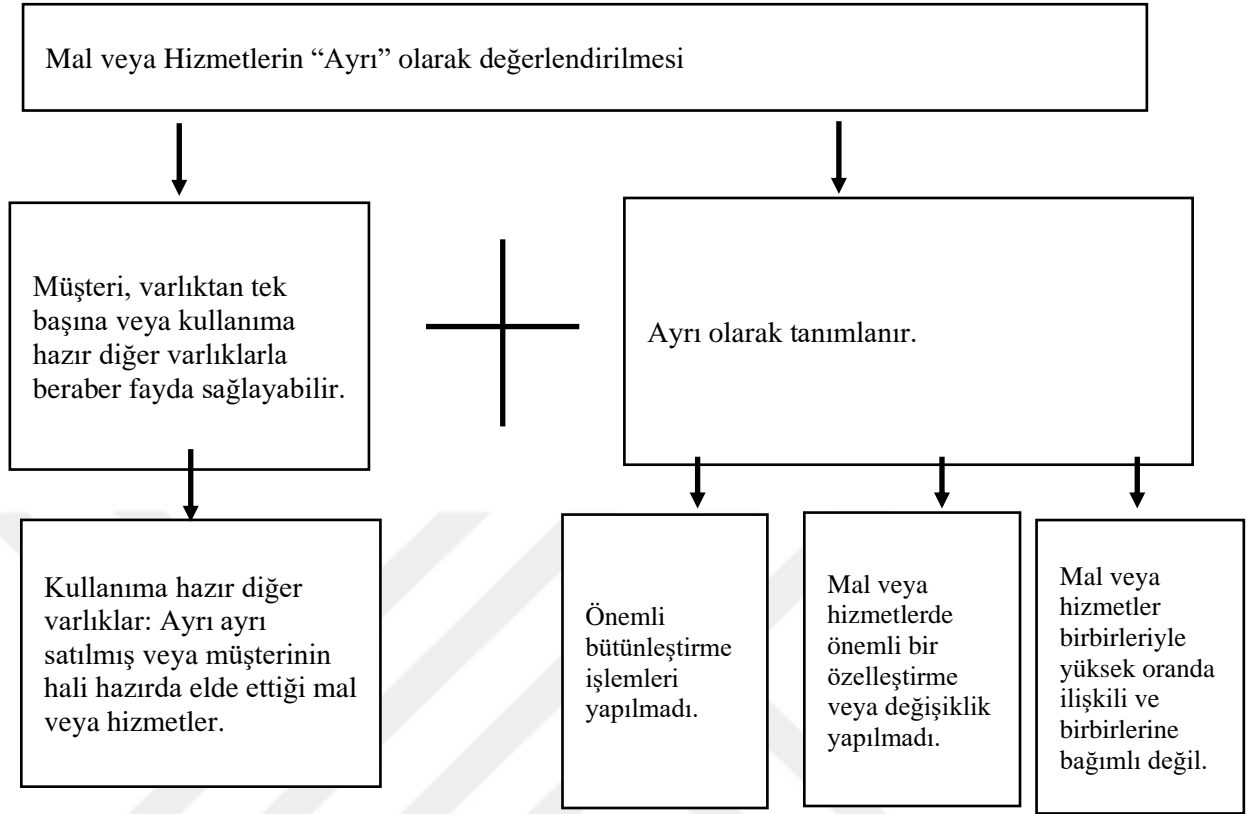
- a. Müşterinin, mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla beraber faydalanabiliyor olması ve
- b. İşletmenin mal veya hizmetleri transfer etme taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanıyorsa söz konusu mal veya hizmetler farklı mal veya hizmetler olarak değerlendirilir.

Standarda göre yukarıdaki iki şartın beraber mevcut olmadığı hallerde birleştirme zorunludur. Birleştirme, ayrı niteliklere sahip mal veya hizmetlerin tek bir yükümlülük olarak dikkate alınmasıdır (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 818).

Sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin ayrı birer edim yükümlülüğü olarak tanımlanamayacağını gösteren faktörlerden bazıları aşağıda belirtilmiştir (TFRS 15, md: 29):

- a. İşletme, mal veya hizmetleri müşterinin talep ettiği birleşik çıktı veya çıktıları üretmek üzere girdi olarak kullanır. Birleşik çıktı veya çıktılar birden fazla aşama, unsur veya birim içerebilir.
- b. Bir veya birden fazla mal veya hizmet, sözleşmeyle müşteriye taahhüt edilen diğer mal veya hizmetleri önemli biçimde değiştirir veya müşterinin isteklerine uygun olarak özelleştirir veya diğer mal veya hizmetler tarafından önemli ölçüde değiştirilir veya müşterinin isteğine uygun olarak özelleştirir.
- c. Mal veya hizmetler yüksek oranda birbirlerine bağımlıdır veya birbirleriyle ilişkilidir.

## Şekil 6: Mal ve Hizmetlerin Ayrı Olarak Değerlendirilmesi



Kaynak: Grant Thornton, 2016: 5.

İşletmenin sözleşme kapsamında taahhüt ettiği yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla gerçekleştirdiği fakat bu yükümlülükler ile doğrudan ilişkili olmayan faaliyetler edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmezler. Örneğin bir hizmet tedarikçisinin, bir sözleşmeyi gerçekleştirmek amacıyla yaptığı idari işlemler sözleşme de belirlenmiş hizmetlerin müşteriye devredilmesiyle sonuçlanmadığı için edim yükümlülüğü sayılmazlar (TFRS 15, md:25).

### 1.2.2.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşletme, sözleşmeyle belirlenen edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe her bir yükümlülüğün işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır (TFRS 15, md:46). İşlem bedeli, işletmenin sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye teslim etme karşılığında elde etmeyi beklediği bedeldir. Bu bedel katma değer vergisi gibi üçüncü kişiler adına tahsil edilen vergileri içermemektedir.

İşlem bedeli sabit tutar, değişken tutar veya her ikisinden oluşabilir. İşletme, işlem bedelini tespit ederken sözleşme şartlarının yanı sıra ticari teamülleri de dikkate alır (TFRS 15, md: 47).

İşletme, işlem bedelini tespit ederken söz konusu mal veya hizmetlerin mevcut sözleşmeye uygun olarak müşteriye teslim edileceği, sözleşmenin feshedilmeyeceği, yenilenmeyeceği veya değiştirilmeyeceği varsayımı ile hareket eder (TFRS 15, md: 49).

İşletme, işlem bedelini tespit ederken aşağıda bulunan unsurların etkilerini göz önünde bulundurur (TFRS 15, md: 48):

- A. Değişken bedel,
- B. Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması,
- C. Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı,
- D. Gayri Nakdi bedel,
- E. Müşteriye Ödenebilir Bedel.

## Şekil 7: İşlem Bedeli Unsurları

Değişken Bedel	<p>Değişken bedel, sözleşmede bulunan indirim, iade ve diğer benzeri kalemlerle ortaya çıkar.</p> <p>İşletme elde edeceği tutarı beklenen değer veya en muhtemel tutar yöntemlerinden uygun olanı ile tahmin eder.</p>
Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması	<p>İşletme, bulunan risklere rağmen sözleşmenin yüksek ihtimalle iptal edilmeyeceğini düşünüyorsa, tahmin ederek belirlediği değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını muhasebeleştirilen kümülatif hasılat tutarının değişken kısmı üzerindeki belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder.</p>
Sözleşmede önemli bir finansman bileşenin varlığı	<p>Sözleşme taraflarının belirlediği ödeme tarihleri, müşteri ya da işletmeye önemli bir avantaj sağlıyorsa, paranın zaman değerine karşılık finansman bileşeni vardır ve nakit satış fiyatının belirlenmesine yönelik düzeltme yapılır.</p>
Gayri Nakdi Bedel	<p>İşletme, işlem fiyatını değişken bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Ancak gerçeğe uygun değer doğru tahmin edilemiyorsa taahhüt edilen mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatlarını esas alarak ölçer.</p>
Müşteriye Ödenebilir Bedel	<p>İşletme müşteriye yaptığı bir ödemeyi herhangi bir mal veya hizmet karşılığında yapmadıysa, hasılatta indirim olarak muhasebeleştirir.</p>

Kaynak: Akkın, 2017: 75.

### 1.2.2.3.1 Değişken Bedel

Sözleşme bedeli, indirim, para iadesi, geri ödeme, teşvik, ceza gibi unsurlar içerdiğinde veya müşteri ödemeyi gerçekleştirmek için birtakım şartlar öne sürdüğünde değişken bir hal alır ve işletme edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hak kazanacağı tutarı tahmin etmek zorunda kalır (TFRS 15, md:50-51).

Sözleşme kapsamında müşterinin ödemeyi taahhüt ettiği bedele ilişkin değişkenlik sözleşmede açıkça ifade edilmemiş ise aşağıdaki şartların mevcudiyetine bakılır. Bu şartlardan en az birinin mevcut olması durumunda söz konusu bedel değişkendir (TFRS 15, md:52):

- A. Müşteri, işletmenin ticari teamülleri veya özel beyanları gibi göstergelerden kendisine fiyat avantajı sağlayacağına yönelik geçerli bir beklentiye sahip olması,
- B. Sözleşme yapılırken, işletmenin müşteriye fiyat avantajı sağlayacağına yönelik bir beklentiye yol açan durum veya şartların olması.

Değişken bedel tahmin edilirken “Beklenen Değer” veya “En Muhtemel Tutar” yöntemlerinden biri kullanılır (TFRS 15, md:53). İşletme benzer nitelikte çok sayıda sözleşmeye sahipse “Beklenen Değer” yöntemini kullanır. Beklenen değer, gerçekleşmesi muhtemel olan değerler aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamıdır. “En Muhtemel Tutar” yöntemi ise sözleşmede iki muhtemel sonucun olduğu hallerde kullanılır.

Örnek: Bir araştırma şirketi, müşterisinin isteği üzerine bir pazar araştırması yapacaktır. Sözleşme bedeli 300.000 TL ve işin 25 Aralık 2019 tarihinde kadar tamamlanması gerekmektedir. Şirket, işi sözleşmede belirtilen tarihten önce tamamladığı her gün için 100 TL fazla, geç tamamladığı her gün ise 100 TL daha az ücret alacaktır (Şavlı, 2016: 44).

Bu örnekte, işlem fiyatının değişkenliği işin tamamlanma zamanından etkilenmektedir. İşletme, beklenen değer yöntemini kullanarak işin tamamlanma gününü belirler ve işlem fiyatını günceller ve işin gerçekleştiği süreç boyunca bu fiyatı hasılat olarak muhasebeleştirir.



### 1.2.2.3.2. Değişken Bedel Tahmininin Sınırlandırılması

İşlem fiyatına dahil edilen değişken bedelin sınırlandırılmasına bazı durumlarda ihtiyaç duyulabilir (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 210). Beklenen Değer veya En Muhtemel Tutar yöntemleriyle tespit edilmiş olan değişken tutarın tamamının veya bir kısmının işlem bedeline dahil edilebilmesi için değişken bedele dair belirsizliğin sonradan ortadan kalkmasıyla finansal tablolarda bulunan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağına muhtemel olması gerekmektedir (TFRS 15, md: 56). Değişken bedele dair belirsizliğin ortadan kalkmasıyla finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir değişikliğin olup olmayacağına tespit edilmesinde, söz konusu iptalin gerçekleşme olasılığı ile büyüklüğü dikkate alınır. Bir hasılatın iptal olma olasılığını ve büyüklüğü artıran etkenlerden bazıları aşağıda belirtilmiştir (TFRS 15, md:57):

- Sözleşme bedelinin, işletme dışındaki faktörlerden önemli ölçüde etkilenmesi.
- Bedele dair belirsizliğin uzun süre mevcut olması.
- İşletmenin benzer nitelikteki sözleşmelerle ilgili deneyiminin sınırlı olması nedeniyle tahmin yeteneğinin kısıtlı olması.
- İşletmenin, benzer sözleşmelerde yüksek oranda fiyat indirimleri sunma deneyimine sahip olması nedeniyle sözleşme bedelinde değişiklik yapması.
- Sözleşmede fazla ve geniş aralıkta muhtemel değişken bedel tutarlarının olması.

İşletme her dönem sonunda, mevcut şartlar ile bu şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru bir şekilde yansıtabilmek adına (bir değişken bedel tahminin sınırlandırılmasına dair değerlendirme güncellemeleri de dahil) tahmini işlem bedelini günceller (TFRS 15, md:59).

Örnek: Kapı kolu üretimi yapan bir işletme, müşterisiyle yaptığı bir sözleşme kapsamında müşterisine birim maliyeti 30 TL ve birim satış fiyatı 50 TL olan 100 adet kapı kolunu teslim etmeyi taahhüt etmiştir. Sözleşme kapsamında müşteri ürünü 15 gün içerisinde iade etme ve ödediği bedeli geri alma hakkına sahiptir. İşletme 100 adet malı teslim ederek edim yükümlülüğünü yeri getiriyor ve bedeli tahsil ediyor. Sözleşme gereği müşterinin malları 15 gün içerisinde iade etme ve ödediği bedeli geri alma hakkı olmasından dolayı sözleşme bedeli değişken bedel barındırmaktadır.

İşletme, beklenen değer yöntemini kullanarak, müşterinin 10 adet malı geri iade edeceğini beklemektedir. İşletme, 4500 TL' yi (90x50) hasılat olarak muhasebeleştirirken iade edileceğini beklediği 500 TL (10x50) değerindeki malı yükümlülük olarak finansal tablolara alır (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 210).

#### **1.2.2.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Unsurunun Varlığı**

İşletmenin sözleşmede taahhüt ettiği varlıkları müşteriye transfer ettiği tarih ile müşterinin bu varlıklar için ödeme yaptığı tarih arasında bir farklılık bulunuyorsa sözleşme önemli bir finansman varlığı içeriyordur. Bu durumda işletme, müşterisine mal ve hizmet sunumu dışında finansman imkânı da sunmaktadır. Sunulan bu imkânın önemli düzeyde olduğu hallerde işlem bedeli ürün satış fiyatı ve finansman maliyeti olarak iki'ye ayrılır (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 821). İşletme, taahhüt edilen tutar üzerinde paranın zaman değerinin etkisini gösterecek şekilde düzeltme yapar. (TFRS 15, md:60). Düzeltme yapılmasının nedeni ise taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye teslim edilmesiyle birlikte müşterinin ödemesi gereken peşin satış fiyatının hasılat olarak muhasebeleştirilmesidir. Ortaya çıkan vade farkı ise faiz geliri olarak finansal tablolara aktarılır (TFRS 15, md:61).

Örnek: Bir işletme, müşterisiyle yaptığı sözleşme kapsamında müşterisine peşin satış fiyatı 1.000 TL olan malı 2 yıl vade ile 1.210 TL' ye satmıştır. Sözleşmeye konu olan mal daha önce satılmış bir mal değildir. Sözleşme müşterinin ürünü 3 ay içerisinde iadesi etmesine imkân tanımaktadır. Mal, sözleşme kapsamında müşteriye teslim edilmekte ve malın kontrolü müşteriye geçmektedir. Malın kontrolünün müşteriye geçmesiyle işletme elde ettiği tutarı hasılat olarak muhasebeleştirmez. Çünkü müşterinin ürünü iade etme hakkı bulunmaktadır ve ürünün yeni bir ürün olması nedeniyle müşterinin ürünü geri iade etme olasılığı ölçülemez. İşletme, elde ettiği hasılat tutarını, müşterinin söz konusu ürünü iade etme hakkı ortadan kalktıktan sonra muhasebeleştirir. Vade farkı tutarı ise etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanır ve dönemsel olarak muhasebeleştirilir (E&Y, 2017: 142).

#### **1.2.2.3.4. Gayri Nakdi Bedel**

Müşteri, işlem bedelini nakit dışında, hisse, senet, hammadde, işçilik gibi nakdi olmayan değer ile de karşılamayı taahhüt edebilir. Bu durumda nakdi olmayan değer, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer makul olarak ölçülemediği hallerde ise, taahhüt edilen malların tekil satış fiyatları gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir (TFRS 15, md:66-67).

İşletmenin edim yükümlülüğünü daha rahat bir şekilde yerine getirebilmesi amacıyla müşteri işletmeye mal, teçhizat veya iş gücü sağlamak gibi mal veya hizmet katkısında bulunabilir. Söz konusu mal veya hizmetlerin kontrolünün işletmeye geçmesi halinde işletme mal veya hizmet katkılarını müşteriden alınan gayri nakdi bedel olarak finansal tablolara alır (TFRS 15, md: 69).

#### **1.2.2.3.5. Müşteriye Ödenebilir Bedel**

İşletmenin müşteriye (işletmenin mal veya hizmetlerini müşterisinden satın alacak diğer tarafları da kapsar) ödeyeceği veya ödemeyi tahmin ettiği nakdi tutarları içerir. Müşteriye ödenebilir bedel nakdi olabileceği gibi, işletmeye borçlu olunan tutarlara karşı işletilebilecek diğer unsurları da (hediye çeki, kupon gibi) kapsayabilir (TFRS 15, md:70).

Müşteriye yapılan bir ödeme, müşterinin işletmeye mal veya hizmet transfer etmesi sonucunda gerçekleştiyse işletme bu ödemeyi tedarikçilerinden yaptığı bir alımı muhasebeleştirir gibi muhasebeleştirir. Ancak yapılan ödeme, müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler karşılığında gerçekleşmediyse, işletme bu bedeli hasılat tutarında bir indirim olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md:70-71).

Örnek: Telefon üretimi yapan TELX şirketi, perakende telefon satışı yapan bir elektronik mağaza zinciriyle sözleşme yapmıştır ve sözleşme kapsamında 1.000.000 TL değerinde 400 adet telefon satmıştır. Sözleşme ayrıca bir reklam anlaşması içermektedir. Bu kapsamda TELX şirketi, perakende şirketine 50.000 TL ödeme yapacaktır ve perakende şirketi yerel reklam ve panolarda yayınlayacağı reklamlarda TELX markasına ait telefonların fotoğraflarını da yayınlayacaktır. TELX şirketi bu

tarz bir reklam anlaşmasını başka bir firmayla da aynı fiyata yapabilme imkanına sahiptir (PWC, 2019, 4-35).

Reklam hizmetinin piyasa değeri ile sözleşmede ki değeri aynı olduğu için, reklam hizmeti ayrı bir edim olarak değerlendirilir. Reklam hizmetinin değeri gerçeğe uygun olduğu için bedel geri ödenemez niteliktedir. Fakat, şirket reklam hizmeti içeren sözleşmeyi, müşterisi olmayan farklı bir firmayla 55.000 TL'ye yapabilir olsaydı, aradaki fark işlem fiyatından düşülürdü.

#### **1.2.2.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması**

İşlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne tahsis edilmek amacıyla dağıtılır (TFRS 15, md:73). İşlem fiyatı sözleşmede bulunan her bir edim yükümlülüğüne, bağımsız satış fiyatı esas alınarak oransal biçimde dağıtılır. Bağımsız satış fiyatı, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmeti ayrı olarak satacağı fiyatı belirtmektedir ve sözleşmenin başlangıcında belirlenir. Bağımsız satış fiyatının tespit edilmesinde kullanılacak en iyi gösterge, işletmenin bir mal veya hizmeti benzer koşullarda benzer müşterilere ayrı olarak satacağı gözlemlenebilir fiyattır. Bir mal veya hizmetin liste fiyatı veya sözleşmede belirtilen fiyatı o mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı olabilir ancak bu her zaman geçerli değildir (TFRS 15, md:76-77).

İşletme, bağımsız satış fiyatının gözlemlenebilir olmadığı hallerde ise (TFRS 15, md:79);

- "Düzeltilmiş Piyasa Değerlendirme Yaklaşımı"
- "Beklenen Maliyet + Kar Marjı Yaklaşımı" ile
- Sınırlı hallerde "Bakiye Yaklaşımı" yöntemlerinden biri kullanılarak varlığın tek başına satış fiyatını tahmin eder.

Bakiye Yaklaşımının kullanılabilir olabilmesi için işletme, aynı mal veya hizmeti farklı müşterilere (aynı veya yakın bir zamanda) geniş bir fiyat yelpazesinden satıyor olmalı veya söz konusu mal veya hizmeti daha önce hiç satmamış olmalıdır dolayısı ile mal ve hizmetin satış fiyatının belirsiz olması gerekmektedir (TFRS 15, md: 79 (c)).

Müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (iki veya daha fazlasının) tek başına satış fiyatlarının değişkenlik barındırdığı veya tahmin edilemediği hallerde ise tahmin yöntemlerinin birlikte kullanılması gerekebilir (TFRS 15, md: 80).

### Şekil 8: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Düzeltilmiş Piyasa Değerlendirme Yaklaşımı	İşletme, mal veya hizmet sattığı piyasayı inceleyerek bu piyasada alım yapan müşterilerin söz konusu mal veya hizmetler için ödemeye istekli olacakları fiyatı tahmin eder. İşletme, bu değerlendirmeyi yaparken aynı piyasada kendisine rakip olan işletmelerin talep ettiği fiyatları da dikkate alır.
Beklenen Maliyet+ Kâr Marjı Yaklaşımı	İşletme, satacağı mal veya hizmetlerin maliyetlerini tahmin eder ve üzerine belirli bir kâr marjı ekleyerek, tek başına satış fiyatını belirlemeye çalışır.
Bakiye Yaklaşımı	İşletme, sözleşmeyle müşteriye taahhüt ettiği diğer mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamını toplam işlem bedelinden çıkararak bulduğu tutarı göz önünde bulundurur ve tek başına satış fiyatını belirler.

Kaynak: Grant Thornton, 2016: 8.

#### 1.2.2.4.1. İndirimin Dağıtımı

İşletmenin, sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmet paketlerinin toplam satış fiyatı söz konusu mal veya hizmetlerin tekil satış fiyatlarından düşükse, müşteri söz konusu malları indirimli satın almış demektir. İşletme söz konusu indirimini aşağıdaki haller dışında sözleşmede bulunan tüm edim yükümlülüklerine eşit olarak dağıtır. Aşağıda belirtilen şartların mevcut olduğu hallerde ise söz konusu indirim ilgili edim yükümlülüklerine dağıtır (TFRS 15, md:81-82):

- İşletme, sözleşmede bulunan her bir mal veya hizmeti düzenli olarak ayrı bir şekilde satmaktadır
- İşletme, her bir farklı mal veya hizmet paketlerini, tekil satış fiyatına iskontolu olarak satmaktadır,
- İşletmenin, her bir tekil satış paketine uyguladığı iskonto oranı ile sözleşme kapsamındaki toplam indirimler temel olarak benzerdir ve her paketteki malların incelenmesi edim yükümlülüklerine gözlemlenebilir bir kanıt sunmaktadır.

Örnek: Beyaz eşya satışı yapan bir işletme, televizyon, kurutma makinesi, elektrik süpürgesi, çamaşır makinesi, buzdolabı, bulaşık makinesi, ankastre setleri gibi beyaz eşyalar satmaktadır. Her bir ürünün tek halde satış fiyatları bilinmektedir. Buzdolabı satış fiyatı 2.500 TL, bulaşık makinesi satış fiyatı 1.500 TL, ankastre setinin satış fiyatı ise 2.500 TL'dir. İşletme, buzdolabı, bulaşık makinesi ve ankastre setinden oluşan ürünleri 6.000 TL'ye satmak üzere müşteriyle sözleşme yapmıştır. Ürünler müşteriye farklı zamanlarda teslim edilecektir ve iskonto ile ilişkili olan ürünler buzdolabı, bulaşık makinesi ve ankastre setidir. Bu üç ürün aynı anda müşteriye teslim edilirse tek bir tek bir edim yükümlülüğü ortaya çıkar ve iskontonun bu ürünlere dağıtılmasına gerek kalmaz ve ürünler müşteriye teslim edildiklerinde hasılat tutarı 6.000 TL olarak finansal tablolara alınır. Ancak bu ürünler ayrı zamanlarda müşteriye teslim edilirse üç farklı edim yükümlülüğü ortaya çıkar ve indirim bu üç ürüne oransal olarak dağıtılır (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 216).

Ürün	Dağıtılmış İşlem Fiyatı
Buzdolabı	$(2500/6500) \times 6000 = 2307.7$ TL
Bulaşık Makinası	$(1500/6500) \times 6000 = 1384.6$ TL
Ankastre Seti	$(2500/6500) \times 6000 = 2307.7$ TL
Toplam	6.000 TL

#### 1.2.2.4.2. Değişken Bedelin Dağıtımı

Değişken bedel, sözleşmenin tümüyle ilişkili olabileceği gibi sözleşmenin belirli bir kısmıyla da ilişkili olabilir. Aşağıdaki durumların olması durumunda değişken bedel sözleşmenin bir kısmı ile ilişkilendirilir (TFRS 15, md:84):

- Değişken bedel, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazla kısmı ile ilgilidir veya
- Değişken bedel, büyük oranda benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan bir seri farklı malın transferi kapsamında taahhüt edilen malların bir veya daha fazlası ile ilgilidir.

Örneğin, bir mal veya hizmetin erken teslim edilmesi sonucunda elde edilen prim yalnızca söz konusu mal veya hizmet ile ilişkilendirilebilir (Şavlı, 2016: 62).

Örnek: Ofis mobilyaları üreten bir işletme, bir e-ticaret sitesi üzerinden kasım ayında 80 adet sandalye satmıştır. Yasa gereği internet üzerinden alışveriş yapan müşterilerin 7 gün içerisinde aldıkları ürünleri iade etme hakları bulunmaktadır. İşletme, geçmiş yıllarda yaptığı satışlardan elde ettiği verilerle iade oranının %5 olacağını tahmin etmektedir. Sandalyelerin birim başına maliyeti 50 TL iken satış fiyatları 80 TL'dir (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 823).

İşletme iade olmasını beklediği sandalyelerden elde ettiği hasılatı iade yükümlülüğü olarak kayıt etmelidir.

100 KASA	600 YURTİÇİ SATIŞLAR 327 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	6400 TL	6080 TL 320 TL
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	152 MAMÜLLER	4000 TL	4000 TL
15X İADESİ BEKLENEN STOKLAR	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	200 TL	200 TL

#### 1.2.2.4.3. İşlem Bedelinde Değişiklik

İşlem bedeli, sözleşmenin başlamasından sonra şartlarda meydana gelen farklılıklar nedeniyle değişebilir. İşlem bedelinde sonradan ortaya çıkan değişiklikler sözleşme başlangıcında ortaya çıkan değişiklikler ile aynı şekilde edim yükümlülüklerine dağıtılır. İşletmenin önceden gerçekleştirdiği edim yükümlülüklerine denk gelen tutarlar ise işlem bedelinde meydana gelen değişikliğin gerçekleştiği dönemde hasılat veya hasılatan indirim olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, md: 87-88).

İşletme, bir sözleşme değişikliğinin işlem bedelinde meydana getirdiği değişiklikleri standardın sözleşme değişikliği ile ilgili maddelerine uygun olarak

muhasebeleştirir. Ancak, işletme sözleşme değişikliğinden kaynaklanan işlem bedeli değişikliğini edim yükümlülüklerine dağıtmak için aşağıda sunulan yollardan uygun olanını kullanır (TFRS 15, md:90):

- A. İşlem bedelindeki değişikliğin, değişiklik meydana gelmeden önce taahhüt edilen bir değişken bedele dayandırılması ve sözleşme değişikliğinin standardın 21(A) maddesine uygun olarak muhasebeleştirilmesi halinde, işletme işlem bedelinde meydana gelen değişiklikleri, başlangıçta sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtır.
- B. Değişikliğin, standardın 20. maddesine uygun olarak muhasebeleştirilmediği tüm hallerde, işletme değişikliği, değişikliğin meydana gelmesinden hemen ardından tamamen veya kısmen tamamlanmış edim yükümlülüklerine dağıtır.

#### **1.2.2.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması**

İşletme, sözleşmeyle taahhüt ettiği varlığı müşteriye transfer ederek edim yükümlülüğünü yerine getirir ve hasılatı finansal tablolara alır. Varlığın müşteriye transfer edilmesi, varlığın kontrolünün müşteriye geçtiği anlamına gelir. (TFRS 15, md:31).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında kontrol kavramı TMS 18 Hasılat standardının aksine müşteri bakış açısıyla ele alınmıştır. TMS 18 standardında hasılatın doğuşu, mal veya hizmetle ilgili risk veya getirilerin müşteriye geçmesi ile başlamaktayken, TFRS 15 standardında mal veya hizmet kontrolünün müşteriye geçmesiyle gerçekleşir (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 217).

İşletme, varlığın kontrolünün müşteriye geçip geçmediği değerlendirirken varlığın işletme tarafından geri alınmasına yönelik herhangi bir anlaşmanın yapıp yapılmadığını dikkate almalıdır (TFRS 15, md:34).

Bir varlığın kontrolü, sahibine varlığın kullanımını yönetme ve varlığın kalan tüm faydalarına sahip olma hakkı tanımakla birlikte söz konusu varlığın başkaları tarafından kullanımını ve varlıktan fayda sağlamasını engelleme hakkı sağlar.

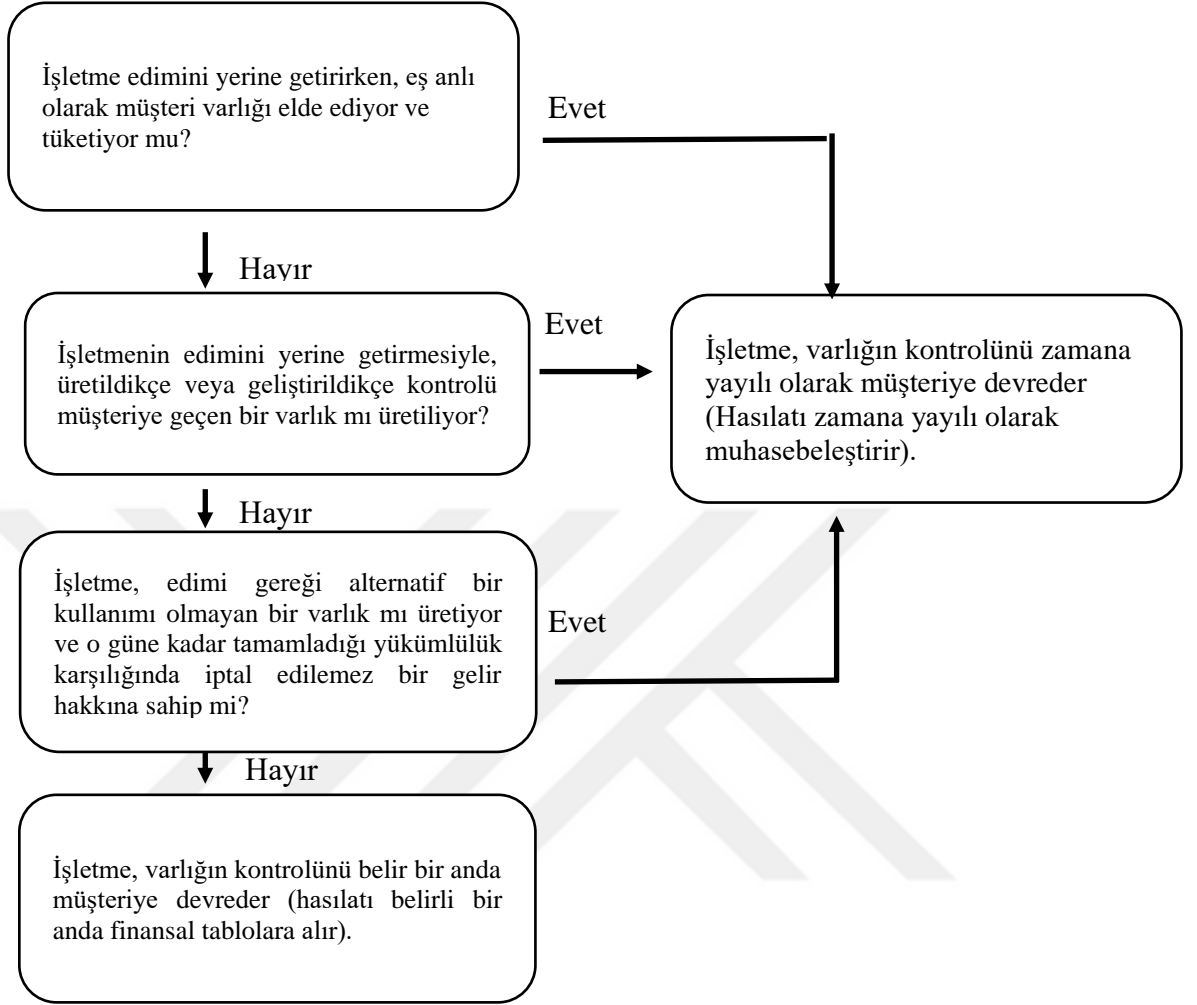


Bir varlığın faydası, nakit giriş veya nakit çıkışlarından tasarruf şeklinde sağlanabilen potansiyel nakit akışlarıdır. Nakit akışları, birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilir, bazı örnekler aşağıda verilmiştir (TFRS 15, md:33):

- A. Varlığın hizmet sunumu veya mal üretimi amacıyla kullanılması,
- B. Varlığın diğer varlıkların değerlerini artırmak amacıyla kullanılması,
- C. Varlığın edimleri gerçekleştirmek veya giderleri azaltmak amacıyla kullanılması,
- D. Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- E. Varlığın bir borca karşılık rehin edilmesi,
- F. Varlığın elde tutulması.

İşletmeler, edim yükümlülüklerini belirli bir tarihte veya zamana yaygın olarak yerine getirebilirler. Mal satışlarının büyük çoğunluğunda, malın müşteriye teslim edilmesiyle aynı anda malın kontrolü de müşteriye geçer ve işletmeler yükümlülüklerini bir anda yerine getirmiş olurlar. Ancak, müşterinin isteği doğrultusunda yalnızca o müşteriye özel olarak üretilen ve başka bir müşteriye normal şartlarda satışı yapılmayan mal satışlarında ise yükümlülüklerin yerine getirilmesi zamana yaygın olabilir. Mal satışlarının aksine hizmet sunumlarında yükümlülüklerin zamana yaygın olarak gerçekleştirilmesi çok daha sık görülen bir durumdur. Bu süre sözleşmenin içeriğine göre uzun veya kısa olabilir. Yıllara Yaygın İnşaat sözleşmeleri yükümlülüklerin zamana yayılı olarak yerine getirilmesine örnek olarak verilebilir (Şavlı, 2016: 36).

### Şekil 9: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Earns & Young, 2019: 267.

#### 1.2.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi

Aşağıda belirtilen üç şarttan birinin karşılanması halinde, işletme edim yükümlüğünü zamana yayılı olarak gerçekleştirir ve hasılatı zamana yayılı olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md:35):

1. İşletmenin edimini yerine getirmesiyle eş anlı olarak edimin sağladığı faydanın müşteri tarafından tüketilmesi,
2. İşletmenin edimini yerine getirmesiyle, kontrolü müşteriye geçen bir varlık üretilmeli veya geliştirilmelidir,

3. İşletmenin edimi gereği ürettiği varlığın, işletme için farklı bir kullanımının olmaması ve o güne dek tamamladığı yükümlülüğüne karşılık tahsil hakkının bulunması gerekmektedir.

Örneğin bir inşaat firmasının başkası adına bir bina inşa ettiği hallerde, bina inşa edildikçe, müşterinin sahipliğinde bir varlık oluşmaktadır. İnşaat tamamlandığında, gerçekleşen işin bedeli müşteri tarafından inşaat firmasına ödenmektedir. Ayrıca inşa edilen binanın inşaat firması tarafından alternatif bir kullanımı söz konusu olmadığı için inşaat taahhüt sözleşmeleri, edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak gerçekleştirilmesine iyi bir örnektir (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 825).

Standart gereği işletmeler hasılatı edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe muhasebeleştirilmektedir. Edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak gerçekleştirildiği hallerde hasılat da finansal tablolara zamanla alınır (TFRS 15, md:39).

Edim yükümlülüğünün gerçekleştirilmesine dair ilerlemenin belirlenmesi için çıktı veya girdi yöntemlerinden biri kullanılır. Zamana yayılı edim yükümlülüğü, sözleşme başlangıcından sözleşmenin tamamlandığı ana kadar işletmenin seçtiği yöntem ile muhasebeleştirilir. İşletme, hasılatı girdi yöntemiyle muhasebeleştirmeye başlayıp daha sonrasında çıktı yöntemine geçiş yapamaz (TFRS 15, md:40-41).

Sözleşmeye ilişkin ilerleme, çıktı yöntemi ile, o gün itibariyle müşteriye teslim edilmiş mal veya hizmetlerin sözleşme kapsamında müşteriye teslim edilmesi gereken mal veya hizmetlerin toplam değerine oranlanarak ölçülür (TFRS 15, md: B15). Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletmenin, sözleşme kapsamında hali hazırda müşteriye teslim ettiği mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerine denk gelen bir bedeli tahsil etmeye hak kazanması durumunda işletme, faturalama hakkına sahip olduğu tutarı hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B16). İlerlemenin ölçülmesinde kullanılan çıktıların direkt tespit edilememesi ve çıktı yönteminin uygulanmasında kullanılacak bilgilerin elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin fazla olması nedeniyle işletme girdi yöntemini kullanmak zorunda kalabilir (TFRS 15, md: B17).

Girdi yöntemi ise, sözleşmeye ilişkin ilerlemeyi o gün itibariyle işletmenin katlanmış olduğu maliyetler ile emeğin sözleşme sonunda işletmenin katlanacağı toplam maliyet ile emeğe oranlayarak tespit eder (TFRS 15, md: B18). İşletmenin girdileri ile üretilen mal veya hizmetlerin müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki kurulamaması ihtimali ise girdi yönteminin olumsuz yönünü oluşturur. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin kat ettiği ilerlemeye katkısı olmayan girdilerin etkilerini girdi yöntemine dahil etmez (TFRS 15, md:19):

#### **1.2.2.5.2. Edim Yükümlülüğünün Belirli Bir Tarihte Yerine Getirilmesi**

Bir edim yükümlülüğünün zamana yaygın bir şekilde gerçekleştirilmediği sözleşmelerde, edim yükümlülüğü belirli bir tarihte yerine getirilir. Belirli bir tarih, işletmenin sözleşme kapsamında taahhüt ettiği mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçtiği ve işletmenin yükümlülüğünü gerçekleştirdiği tarihtir. İşletme, varlığın kontrolünün müşteriye geçip geçmediğini standardın 31.-34. paragraflarında belirtilen göstergelerle tespit eder. Söz konusu göstergelere ek olarak aşağıdaki göstergeler de kullanılabilir (TFRS 15, md:38):

- a. İşletme, devrettiği varlık karşılığında ödeme alma hakkına sahiptir.
- b. Varlığın yasal mülkiyeti müşteriye aittir.
- c. Varlığın zilliyeti işletme tarafından müşteriye devredilmiştir.
- d. Varlığın mülkiyetine sahip olmasıyla, varlığın tüm risk ve getirileri müşteriye geçmiştir.
- e. Müşteri varlığı kabul etmiştir.

**İşletme, devrettiği varlık karşılığında ödeme alma hakkına sahiptir:** Müşterinin hali hazırda ödeme yükümlülüğünün bulunması, bir varlığın kullanımını yönetme ve kalan tüm faydalarını önemli ölçüde elde etme yeteceğini işletmeden devraldığını gösterebilir (PWC, 2019: 6-22).

**Varlığın Yasal Mülkiyeti Müşteriye aittir:** Yasal mülkiyete sahip olan taraf, genellikle varlığın kullanımını yönetebilen ve bunlardan fayda sağlayabilen taraftır. Genellikle bir varlığın yasal mülkiyetinin müşteriye devredilmesi, varlığın kontrolünün müşteriye geçtiğini gösterir.

İşletme, müşterinin yapacağı ödemeyi güvence altına almak adına yasal mülkiyeti müşteriye devretmemiş olsa bile varlığın kontrolü müşteriye geçmiş olabilir. Bu gibi durumlarda varlık kontrolünün transfer edilip edilmediğine dair bütün göstergeler dikkate alınmalıdır (PWC, 2019 :6-22).

**Varlığın Zilliyeti İşletme Tarafından Müşteriye Devredilir:** Bir varlığın zilyetliğine sahip olan taraf, varlığın kullanımını yönetebilir, varlığın kalan tüm faydalarını elde edebilir ve diğer işletmelerin bu faydalara erişimini engelleyebilir (PWC, 2019: 6-23). Ancak bazı durumlarda bir varlığın zilyetliğine sahip olmak varlığın kontrolünün ele geçirildiği anlamına gelmeyebilir. Örneğin, bazı geri alım sözleşmelerinde alıcı olan taraf, kontrolü işletmede olan bir varlığın zilyetliğini elde etmiş olabilir (TFRS 15, md:38(c)).

**Varlığın mülkiyetine sahip olmasıyla, varlığın tüm risk ve getirileri müşteriye geçmiştir:** Bir varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin müşteriye devredilmesi, müşterinin varlığı istediği gibi kullanabildiği ve varlığın devam eden tüm faydalarını önemli oranda kazanabildiğini gösterir. Fakat işletme, bir varlığın mülkiyetinden kaynaklanan fayda ve riskleri değerlendirirken, varlığın devredilmesine ilişkin yükümlülükler dışında ilave edim yükümlülüğü doğuran riskleri değerlendirme dışında bırakır. Örneğin, bir varlığın kontrolü müşteriye geçmiştir ancak devredilen varlığa yönelik ek bir edim yükümlülüğü olan teknik destek hizmetleri henüz sağlanmamış olabilir (TFRS 15, md: 38d).

**Müşteri Varlığı Kabul Etmiştir:** Bir varlığın müşteri tarafından kabul edilmesi, müşterinin varlığın kullanımını yönetebildiği ve varlığın kalan tüm faydalarını büyük oranda elde ettiğini gösterebilir (TFRS15, md: 38(e)).

Müşterinin, işletmeden talep ettiği ürünleri kabul etmesi sözleşmede bulunan hükümler gereği, ürünlerin belirli özellikleri taşımaya bağlı olabilir. Ürünlerin bu özellikleri taşımadığı hallerde ise, müşteri işletmeden telafi edici işlem yapmasını talep edebileceği gibi sözleşmenin iptalini de isteyebilir. Ürünü kabul eden müşteri aynı zamanda ürünlerin kontrolünü de ele geçirmiş sayılır. İşletme, sözleşme kapsamında taahhüt ettiği ürünleri müşterisine teslim ettiğinde ürünler kontrolünün müşteriye

geçip geçmediğini belirlerken sözleşme de bulunan söz konusu hükümleri dikkate alır (TFRS 15, md: B83).

İşletme, müşteriye teslim ettiği ürünlerin sözleşmede belirtilen ölçütlere uygunluğunu kendi başına tespit edebilir, örneğin, söz konusu ürünün belirli bir ağırlıkta veya uzunlukta olması şartı gibi. İşletme bu tarz durumlarda, müşteriden onay almadan elde ettiği bedeli hasılat olarak muhasebeleştirebilir. Ancak, sözleşmeye konu olan ürünlerin sözleşmede belirtilen şartları sağlayıp sağlamadığı, işletme tarafından müşteri onayı olmaksızın belirlenemiyorsa, ürünler müşteri tarafından kabul edilene kadar işletme ürünlerin kontrolünün müşteriye geçip geçmediğine karar veremez (TFRS 15, md: B84-B85). Ayrıca, işletmenin müşterisine bir ürünü veya ürünleri denemesi için teslim etmesi ve bu ürünler için müşterinin herhangi bir bedel ödemeyi taahhüt etmemesi halinde söz konusu ürünlerin kontrolü işletmede kalmaya devam eder (TFRS 15, md: B86).

#### **1.2.2.5.3. Geri Alım Anlaşmaları**

Geri alım anlaşmalarında işletme, müşterisine bir varlık satmakta ve satış işleminin gerçekleştiği tarihte müşterisine varlığı geri alacağına dair bir taahhüt vermektedir. İşletmenin geri alacağı varlık, sözleşme gereği müşterisine sattığı varlık ile aynı olabileceği gibi bu varlığın bir benzeri veya bir bileşeni olabilmektedir (TFRS 15, md: B64). Geri alım anlaşmaları işletmeye varlığı geri alma hakkı veya yükümlülüğü yüklemekte ve genellikle üç şekilde olmaktadır (TFRS 15, md: B65):

1. İşletmeye varlığı geri alma yükümlülüğü veren sözleşmeler (Forward).
2. İşletmeye varlığı geri alma hakkı (alım opsiyonu) veren sözleşmeler.
3. İşletmeye müşterinin talebi üzerine varlığı geri alım yükümlülüğü veren sözleşmeler (Satım opsiyonu).

#### **1.2.2.5.3.1. Forward ve Alım Opsiyonu**

Sözleşmenin işletmeye varlığı geri alma hakkı veya geri alma yükümlülüğü yüklediği hallerde, varlık müşteriye devredilmiş olsa bile varlığın kontrolü işletmede kalmaya devam eder. Çünkü bu tarz sözleşmelerde müşterinin, varlığın kullanımını yönetme ve varlığın kalan faydalarının tümünü ele geçirme imkânı sınırlıdır (TFRS 15, md: B66).

İşletme geri alım sözleşmelerini muhasebeleştirirken geri alım fiyatı ile satış fiyatını paranın zaman değerini dikkate alarak karşılaştırır (TFRS 15, md:67). İşletme, sözleşmeye konu olan varlığı müşterisine sattığı fiyattan daha düşük bir fiyata geri alma hakkına veya yükümlülüğüne sahipse sözleşmeyi TMS 17 Kiralama İşlemleri standardına uygun olarak bir kiralama işlemi gibi muhasebeleştirirken söz konusu varlığı müşteriye sattığı fiyattan veya daha yüksek bir fiyattan geri alma hakkına veya yükümlülüğüne sahipse TFRS 15 standardının B68. maddesi gereği bir finansman anlaşması gibi muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B66).

Geri alım anlaşmasının bir finansman anlaşması olduğu hallerde, işletme, müşteriden tahsil ettiği bedeli bir finansal yükümlülük olarak muhasebeleştirirken sözleşmeye konu olan varlığı da finansal tablolara yansıtmaya devam eder. İşletme, müşteriden tahsil ettiği bedel ile müşteriye ödeyeceği bedel arasındaki farkı faiz olarak veya işlem maliyeti muhasebeleştirir (TFRS 15, md:68). İşletme, opsiyonun kullanılmadığı hallerde yükümlülüğünü finansal tablolara yansıtmaz ve hasılatı muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B69).

#### **1.2.2.5.3.2. Satım Opsiyonu**

İşletmenin, müşterisine sattığı bir varlığı müşterinin talebi üzerinde satış fiyatından daha düşük bir bedel ile geri alma yükümlülüğü varsa müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını sözleşme başlangıcında değerlendirilir. İşletme bu değerlendirmeyi yaparken söz konusu varlığın geri alım fiyatı ile geri alım tarihinde beklenen piyasa değeri arasındaki ilişkiyi ve müşterinin geri iade etme hakkına sahip olduğu süre de dahil olmak üzere birçok faktörü inceler. Müşterinin önemli bir iktisadi teşvike sahip olduğu ve bu hakkı kullandığı hallerde işletme, anlaşmayı “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardı gereği bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirir. Çünkü müşteri varlığı belirli bir süre kullanma hakkı karşılığında işletmeye önemli bir bedel ödemektedir (TFRS 15, md: B70-B71). İşletme, müşterinin önemli bir iktisadi teşvike sahip olmadığı ve geri alım fiyatının satış fiyatından daha düşük olduğu hallerde ise anlaşmayı iade hakkı sunulan bir ürün satışı gibi muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B72).

Geri alım fiyatı, sözleşme başlangıcındaki satış fiyatına eşit veya bu bedelden daha yüksek bir tutarda ise sözleşme bir finansman anlaşması olarak değerlendirilir ve standardın B68. Maddesine uygun olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, md: B73).

#### **1.2.2.5.4. Konsinye Mal Anlaşmaları**

İşletme, nihai müşterilerine ürün satışı yapabilmek için söz konusu ürünleri bayi veya dağıtıcı gibi başka bir tarafa yani üçüncü bir tarafa teslim ettiğinde, ürünlerin kontrolünün de söz konusu tarafa geçip geçmediğini tespit etmeye çalışır. Ürünlerin başka bir tarafa teslim edildiği ancak ürünlerin kontrolünün işletmede kalmaya devam ettiği hallerde ise söz konusu transfer işlemi konsinye satış anlamına gelir ve işletme elde ettiği bedeli hasılat olarak muhasebeleştiremez (TFRS 15, md: B77).

Taraflar arasında bir konsinye mal anlaşmasının varlığı aşağıda belirtilenlerle sınırlı olmamak üzere bu göstergeleri barındırır (TFRS 15, md: 78):

- Bayinin, işletmeden teslim aldığı ürünü bir müşterisine satması gibi belirli bir olayın gerçekleşmesi veya sözleşmede belirtilen sürenin dolmasına kadar söz konusu ürünün kontrolü müşteride kalması,
- İşletmenin ürünü geri alabilme veya üçüncü bir tarafa devredebilme hakkı olması,
- Bayinin söz konusu ürünün işlem bedelini ödemek gibi koşulsuz bir yükümlülüğünün olmaması.

#### **1.2.2.5.5. Faturala Elde Tut Anlaşmaları**

Faturala- elde tut anlaşmalarında, ürünün müşteriye satılmasıyla fiziki zilyetliğinin müşteriye geçmesi farklı zamanlarda olmaktadır. Bu tür anlaşmalarda, işletme ürünü müşteriye fatura etmiştir ancak müşterinin isteği veya üretimde sorunlar yaşanması gibi çeşitli sebeplerle ürünü müşteriye transfer etmemiştir (TFRS 15, md: B79).

İşletme, edim yükümlülüğünü gerçekleştirdiği tarihi belirlemek için ürünün kontrolünün müşteriye geçtiği tarihi belirler. Bazı sözleşmelerde, ürün müşterinin olduğu yere vardığında veya sevk edildiğinde ürünün kontrolü de müşteriye geçmiş sayılırken kimi sözleşmelerde ürünün fiziki zilyetliği işletmedeyken de ürünün kontrolü müşteriye geçmiş olabilir. Böylece, müşteri ürünü fiziki olarak teslim



almamış olmasına rağmen ürünün kullanımını yönetebilir ve ürünün kalan faydalarından büyük oranda faydalanabilir, dolayısıyla satıcı yani işletme ürünü kontrol edemez ve söz konusu üründen herhangi bir fayda sağlayamaz. İşletme, yalnızca müşterisine bir emanet hizmeti sağlar (TFRS 15, md: B80).

Faturala- elde tut anlaşmaları kapsamında ürünün fiziki zilyetliğinin işletmede olmasına rağmen söz konusu ürünün kontrolünün müşteriye geçmiş sayılabilmesi için standartta bulunan “Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri” ile ilgili hükümlere ek olarak aşağıda belirtilen şartların tamamının karşılanmış olması gerekmektedir (TFRS 15, md: B81):

- Faturala- elde tut anlaşması somut bir nedene dayanmalıdır,
- Ürünün sahipliğinin müşteride olduğu ayrıca belirtilmelidir,
- Ürün müşteriye fiziki olarak devredilmek üzere hazır olmalıdır,
- İşletme, söz konusu ürünü kullanamamakta veya farklı bir müşterisine yönlendirememektedir.

### **1.2.3. Sözleşme Maliyetleri**

Sözleşmenin hazırlanması sırasında birtakım maliyetler ortaya çıkabilir. Ortaya çıkan maliyetler sözleşmeyle doğrudan ilişkili olabileceği gibi sözleşmeden bağımsız da olabilirler (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 221). Söz konusu maliyetler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### **1.2.3.1. Ek Maliyetler**

Sözleşmenin düzenlenebilmesi için katlanılan bu maliyetlerin varlığı sözleşmenin varlığı ile ilişkilidir. Sözleşmenin olmadığı hallerde bu maliyetler ortaya çıkmaz. Bu tür maliyetlere örnek olarak satış komisyonları söylenebilir (TFRS 15, Md:92).

Sözleşmenin gerçekleşip gerçekleşmemesinden bağımsız olarak ortaya çıkan ek maliyetler, (müşteriye açıkça fatura edilebilenler dışındakiler) ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler (TFRS 15, md: 93). Ancak ortaya çıkan ek maliyet geri kazanılabilir bir niteliğe sahipse varlık olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, md:91). Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak aktifleştirilecek ek maliyetin itfa süresi

1 yıl veya 1 yıldan kısaysa doğrudan gider olarak muhasebeleştirilirler (TFRS 15, md:94).

### 1.2.3.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

İşletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmeyi yerine getirirken katlandığı maliyetleri aşağıdaki şartların tamamının karşılandığı ve bu maliyetler diğer standartların kapsamına girmediği hallerde varlık olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md:95):

- Maliyetler bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili olmalı veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olmalıdır,
- Maliyetler işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirebilmek için kullanacağı kaynakları yaratmalıdır,
- İşletme maliyetleri geri kazanmayı beklemelidir.

Bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakilerden oluşur (TFRS 15, md:97):

- Direkt İşçilik Maliyetleri
- Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
- Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine direk karşılık gelen maliyetler (örneğin sözleşme yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan malzeme ve makinelerin amortisman ve sigorta maliyetleri),
- Sözleşmeye uygun olarak müşteriye yüklenebilen maliyetler,
- İşletmenin, sadece söz konusu sözleşme için katlandığı maliyetler (Taşeronlara ödemeler gibi).

Aşağıdaki maliyetler ise, gider olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, md:98):

- Açıkça müşteriye yüklenemeyen genel maliyetler ve yönetim maliyetleri (Bu maliyetler sözleşme gereği müşteriye yüklenebiliyorsa standardın 97. maddesine uygun muhasebeleştirilir),
- Sözleşme bedeline dahil edilmemesine rağmen sözleşmenin yerine getirilmesinde tüketilen malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,

- Sözleşme kapsamında daha önce yerine getirilmiş edimler ile ilgili maliyetler,
- Tamamlanmış veya tamamlanmamış edim yükümlülüklerinin hangisiyle ilişkili olduğu belirlenemeyen maliyetler.

### **1.2.3.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü**

TFRS 15 standardının 91. Ve 95. maddesi gereği varlık olarak muhasebeleştirilen maliyetler ilişkili oldukları mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesiyle sistematik olarak itfa edilirler (TFRS 15, md: 99). İşletme, varlıkla ilişkili olan mal veya hizmetleri müşteriye teslim etmeyi planladığı sürede meydana gelen önemli değişiklikleri yansıtmak üzere itfa payını güncellemeli ve bu değişikliği TMS 8 Standardına uygun bir şekilde muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirmelidir (TFRS 15, md: 100).

Finansal tablolara alınan varlığın defter değeri aşağıda belirtilen tutarı aşarsa işletme kar/zarara bir değer düşüklüğü yansıtmak zorundadır (TFRS 15, md:101):

- A. Varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetler karşılığında işletmenin tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı, eksi
- B. Doğrudan bu mal ve hizmetlerin müşteriye teslim edilmesiyle ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler.

İşletmenin elde etmeyi beklediği bedelin tespiti için TFS 15 standardının işlem bedelinin belirlenmesine yönelik esasları (değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılmasına ilişkin maddeler hariç) uygulanır ve tespit edilen bedel, müşterinin kredi risklerini yansıtacak şekilde düzeltilir (TFRS 15, md: 102).

Değer düşüklüğü ortadan kalktığı veya azaldığında işletme, geçmişte finansal tablolara yansıttığı değer düşüklüğü zararının bir kısmını veya tamamını iptal eder ve kar veya zarara yansıtır. Ancak, varlığın defter değerindeki artış, önceden hiçbir değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı belirlenecek olan tutarı aşamaz (TFRS 15, md:104).

## 1.2.4. Standardın Uygulanmasında Diğer Durumlar

### 1.2.4.1. İade Hakkı Tanınan Satışlar

Bazı sözleşmelerde, işletme müşteriye bir ürünü satın alma hakkı ile birlikte söz konusu ürünü bazı gerekçelerle iade etme hakkı ile aşağıda belirtilenlerden birinin birleşimini alma hakkı tanır (TFRS 15, md: B20):

- A. Ödediği bedelin bir kısmını veya tamamını geri alma hakkı,
- B. İşletmeye halihazırda borçlandığı veya borçlanacağı tutarlara karşı uygulanabilecek kredi ve
- C. İade ettiği ürün yerine farklı bir ürün satın alma hakkı.

İşletme, iade etme hakkı tanıdığı mal veya iadeye tabi olan bir kısım hizmetleri müşteriye devrettiğinde, aşağıda belirtilenlerin tamamını da finansal tablolara alarak muhasebeleştirme işlemi yapar (TFRS 15, md: B21):

- A. İşletmenin müşteriye devrettiği ürünler için elde etmeyi beklediği bedel hasılat olarak muhasebeleştirilir (müşterinin iade edeceği beklenen ürünlerin bedeli finansal tablolara alınmaz),
- B. Bir iade yükümlülüğü ve
- C. İade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine işletmenin müşteriden ürünleri geri alma hakkı karşılığında bir varlık (ve buna karşılık satışların maliyetinde yapılan düzeltme).

İşletme, hak ettiğini düşünmediği ancak tahsil ettiği veya edeceği tutarları, ürünleri müşteriye devrettikten sonra hasılat yerine iade yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. Her raporlama dönemi sonunda ise, müşteriye devrettiği ürünler karşılığında elde etmeyi beklediği tutarları güncelleyerek işlem bedelinde ve muhasebeleştiği hasılat tutarında değişiklik yapar (TFRS 15, md: B23).

Müşteriden geri alınan varlığın değeri, varlığın önceki defter değerinden işletmenin varlığı geri almak üzere katlandığı maliyetler düşülerek bulunan değer üzerinden ölçülür. İşletme, her raporlama dönemi sonunda iade almayı beklediği ürünler ile ilgili beklentilerinde meydana gelen değişiklikler doğrultusunda varlığın ölçümünü günceller (TFRS 15, md: B25). Bir ürünün, müşterinin isteğiyle aynı cins,

nitelik, durum ve fiyata sahip başka bir ürünle değiştirilmesi standart gereği iade olarak değerlendirilmez (TFRS 15, md: B26).

#### **1.2.4.2. Garantiler**

Satılan bir mal veya hizmet ile ilgili müşteriye garanti verilmesi işletmeler için olağan bir durumdur. Garantinin niteliği ise sektöre ve sözleşmeye bağlı olarak değişebilmektedir. Bazı garantiler sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin işlevlerini yerine getireceğine dair müşteriye teminat verirken diğer garanti türleri ise varlığın sözleşmede belirlenen özelliklere uygunluğuna dair müşteriye ek bir hizmet sağlar (TFRS 15, md: B28).

İşletmenin müşteriye garantiyi bir opsiyon olarak sunması halinde garanti için farklı bir fiyatlandırma ve pazarlık söz konusu olur. Bu durumda garanti farklı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilir çünkü işletme sözleşmeyle belirlenen işlevlere ek olarak söz konusu garantiyle müşterisine ilave bir hizmet sunmayı taahhüt eder. Bu durumda söz konusu garanti, işletme tarafından edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir ve işlem bedelinin bir kısmı söz konusu garantiye dağıtılır (TFRS 15, md: B29). Müşteriye bir opsiyon olarak sunulmayan garantinin sözleşme hükümlerinde yer alması durumunda ise müşteriye sözleşmeyle taahhüt edilen garantiyi, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardına uygun olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B30).

Bir garantinin, işletmenin müşterisiyle yaptığı anlaşma kapsamında taahhüt ettiği ürünlerin müşteri taleplerine uygun olduğuna dair verdiği taahhüde ek bir güvence sağlayıp sağlamadığı incelenirken, işletme aşağıdaki faktörleri dikkate alır (TFRS 15, md: B31):

- A. Garantinin kanuni bir zorunluluk olup olmadığı: Kanun gereği sağlanan garantiler ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanmazlar çünkü bu tür garantiler çoğunlukla müşterilerin ayıplı mal veya hizmet satın alma riskini azaltmayı amaçlamaktadırlar.
- B. Müşteriye verilen garantinin süresinin uzunluğu: Garanti süresinin uzun olması, müşteriye verilen garantinin edim yükümlülüğünü olarak değerlendirilmesini

gerektirir, çünkü üzerine anlaşılan ürüne ilave bir hizmet sağlama olasılığı yükselmiş olur.

- C. İşletmenin gerçekleştirmeyi taahhüt ettiği edimin niteliği: İşletme, müşterisiyle yaptığı anlaşma kapsamında üzerinde anlaşılan ürün özelliklerine yönelik belirli işler yapması gerekebilir (örneğin ayıplı bir malın iade alınması için yapılan nakliye hizmeti) bu tür işler bir edim yükümlülüğü doğurmaz.

#### 1.2.4.3. Asıl- Vekil Değerlendirmesi

İşletme, sözleşmeyle müşterisine taahhüt ettiği her bir mal ve hizmet için asıl mı yoksa vekil mi olduğunu belirler. Sözleşmenin birden fazla mal veya hizmet içermesi durumunda ise işletme bazıları için asıl diğerleri için ise vekil olabilir (TFRS 15, md: B34).

İşletme, sözleşmede belirlenen ürünleri müşteriye devretmeden önce kontrol ediyorsa asıldır. Fakat, söz konusu ürünlerin müşteriye devredilmesinden önce işletme geçici olarak kanuni mülkiyeti kendi üstüne alıyorsa ürünleri kontrol etmesi şart değildir. Asıl olan işletme, sözleşmede belirlenmiş edim yükümlülüklerini kendisi ifa edebileceği gibi yükümlülüklerin tamamını veya bir kısmını kendi adına yapılmak üzere üçüncü taraflara yükleyebilir (TFRS 15, md: B35). Asıl olan işletme, sözleşmede belirlenmiş varlıkların müşteriye teslim edilmesi sürecine üçüncü tarafları dahil ettiğinde aşağıda belirtilenlerden herhangi birinin kontrolünü elinde bulundurur (TFRS 15, md: B35A):

- Üçüncü taraflardan sağlanan ve müşteriye teslim edilen varlıklar,
  - Üçüncü tarafın yerine getireceği hizmete ilişkin bir hak,
  - Sözleşmeyle taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye teslim edildiği aşamada, üçüncü taraftan alınan ve daha sonrasında sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerle birleştirilen mal veya hizmetler.
- Örneğin, işletmenin diğer taraflarca sağlanan mal veya hizmetleri, müşteriyle yaptığı sözleşme kapsamında taahhüt ettiği mal veya hizmetlerle bütünleştirilmesine yönelik bir hizmet aldığı takdirde, söz konusu mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmeden önce işletme tarafından kontrol edilmesi.

İşletme, asıl olması halinde edim yükümlülüğünü gerçekleştirdiğinde veya gerçekleştirdikçe, müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında elde etmeyi beklediği bedelin brüt tutarını hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B35B).

İşletme, sözleşmeyle müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin başka bir tarafça müşteriye devredilmesine aracılık ediyorsa vekildir. Bu durumda, işletme ürünleri müşteriye devredilmeden önce kontrol etmez. Vekil olan işletme, edim yükümlülüğünü tamamlayınca veya tamamladıkça elde etmeyi beklediği ücreti veya komisyonu hasılat olarak muhasebeleştirir. İşletmenin elde etmeyi beklediği ücret veya komisyon diğer tarafın sağladığı mal veya hizmet karşılığında tahsil ettiği bedelden diğer tarafa yaptığı ödemenin düşülmesinden sonra kalan net tutar olabilir (TFRS 15, md: B36).

İşletmenin asıl olduğunu gösteren işaretlerin bir kısmı aşağıda belirtilmiştir (TFRS 15, md: B37):

- A. Sözleşme kapsamında müşterinin talep ettiği mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasından işletme sorumludur. Bu durum, çoğunlukla sözleşmede belirlenmiş mal veya hizmetlerin kabul edilebilirliğine yönelik sorumluluğu barındırır. Sözleşmeye esas olan mal veya hizmetlerin sağlanması sorumluluğunun işletmede olması, bu aşamaya dahil olan 3. tarafların faaliyetleri işletme adına yürüttüğünü gösterebilir.
- B. Sözleşmede belirlenmiş mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesinden önce veya mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinden sonra işletmenin stok riski bulunur (müşterinin iade hakkının bulunması).
- C. Sözleşmede belirlenmiş mal veya hizmetler için müşterinin ödeyeceği fiyatın işletme tarafından belirlenmesi, söz konusu mal veya hizmetlerin kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydalarına sahip olma hakkı olabilir. Bununla beraber vekil durumunda olan işletme de fiyatın belirlenmesinde takdir hakkına sahip olabilir.

#### 1.2.4.4. İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları

İşletmeler günümüzde müşterilerine satış teşvikleri, sözleşme yenileme opsiyonları veya gelecekte talep edecekleri mal veya hizmetleri indirimli satın alma hakkı ve müşteri ödüllendirme kredileri gibi farklı şekillerde birçok fırsat sunmaktadır (TFRS15, md: B39).

İşletme, müşterisine sözleşme başlangıcında sipariş ettiklerine ek ilave mal veya hizmet satın alma opsiyonu sağlıyor ve söz konusu opsiyon müşteriye sözleşme dışında kazanamayacağı önemli fırsatlar sunuyorsa sözleşmede yeni bir edim yükümlülüğü doğar. Opsiyonun müşteriye önemli bir hak sağladığı hallerde, müşteri gelecekte alacağı varlıkların bedelini işletmeye peşin olarak öder ve işletme aldığı bedeli söz konusu varlıkları müşteriye teslim ettiğinde dolayısıyla opsiyon sona erdiğinde hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B40).

Standart gereği, işlem bedeli, edim yükümlülüklerine nispi tek başına satış fiyatı esas alınarak dağıtılır. Müşteriye sunulan opsiyonda bulunan ek mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının doğrudan gözlemlenemediği hallerde ise işletme, aşağıdakileri kullanarak fiyatları tahmin eder ve müşterinin opsiyonu kullanması halinde elde edeceği indirimi yansıtır (TFRS 15, md: B42):

- A. Müşterinin söz konusu mal veya hizmetler için opsiyonsuz elde edebileceği indirim ve
- B. Opsiyonun kullanılma olasılığı

Opsiyon, müşterinin sözleşme başlangıcında satın aldığı ürünlere benzer ürünler barındırıyorsa ve bu ürünler ilk sözleşme hükümlerine uygun bir şekilde müşteriye teslim edilecekse, işletme müşteriye teslim etmeyi planladığı ürünleri ve bu ürünler karşılığında elde etmeyi beklediği tutarı referans alarak işlem bedelini opsiyonlu ürünlere dağıtır. İşletmeler bu tür opsiyonları müşterilerine genellikle sözleşme yenilemek üzere sağlar (TFRS 15, md: B43).



#### **1.2.4.4.1. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları**

TFRS 15 standardına göre, mal veya hizmetler müşteriye devredilmeden önce müşteriden alınan ön ödemeler yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. İşletme elde ettiği ön ödemeyi, mal veya hizmetleri müşteriye teslim ettikten sonra hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B44). Müşterinin işletmeye iade alamayacağı bir ön ödeme yapması, işletmeyi söz konusu mal veya hizmetleri müşteriye gelecekteki bir tarihte teslim etmek üzere hazır olmaya mecbur kılar. Ancak, müşteriler her zaman sözleşmeyle belirlenmiş haklarının tamamını kullanmazlar ve müşterinin kullanmadığı hakları eksik talep olarak anılır (TFRS 15, md: B45).

İşletme, sözleşme yükümlülüklerinde bulunan eksik talep tutarını elde etmeyi beklediği hallerde, müşterilerin haklarını kullanma ihtimalini belirleyerek eksik talep tutarını oranlar ve beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak muhasebeleştirir. İşletme, eksik talep tutarını elde etmediğinde ise, müşterinin kalan haklarını kullanma ihtimali azaldığı zaman eksik talep tutarını hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B46).

#### **1.2.4.5. İadesiz Peşin Ödenen Ücretler**

Telekomünikasyon sözleşmelerinde aktivasyon ücretleri, sağlık kulübü üyelik sözleşmelerinde bulunan katılım ücretleri gibi sözleşmelerde, müşteriler sözleşme başlangıcında işletmeye iadesiz peşin ödeme yaparlar. İadesiz peşin ödemelerin bulunduğu sözleşmelerde, işletme edim yükümlülüklerini belirleyebilmek için müşteriden geri iade etmemek üzere aldığı peşin tutarın, sözleşmeyle müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerle bir ilişkisinin olup olmadığını inceler.

Müşteriden alınan bu tutar genellikle işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirebilmek adına yapması gereken bir faaliyet ile ilişkilidir ancak bu faaliyet doğrudan söz konusu mal veya hizmetlerin müşteriye teslim edilmesiyle sonuçlanmaz. Bu bağlamda işletme, müşterisinden tahsil ettiği tutarı bir avans olarak değerlendirir ve edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde söz konusu tutarı hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B48-B49).

### 1.2.5. Lisanslar

Lisans, işletmenin fikri mülkiyetine müşterinin erişim haklarını belirler. Fikri mülkiyet haklarının bazıları aşağıda belirtilmiştir (TFRS 15, md: B52):

- A. Yazılım ve teknoloji,
- B. Sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,
- C. Franchiselar ve
- D. Patent, marka ve telif hakları

İşletme, sözleşme kapsamında müşterisine taahhüt ettiği lisans veya lisanslara ek olarak farklı mal veya hizmet devretmeyi de taahhüt edebilir. Bu ek taahhütler sözleşmede açıkça ortaya konulabileceği gibi işletmenin ticari teamüllerinden veya özel açıklamalarından da anlaşılabilir. Sözleşme ilave taahhütler içerdiğinde işletme her bir edim yükümlülüğünü standardın “Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması” ile ilgili maddeleri (md:22-30) doğrultusunda belirler (TFRS 15, md: B53). İşletmenin müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği lisanslar, sözleşmede taahhüt ettiği diğer varlıklar ile aynı ise, işletme taahhüt ettiği tüm edim yükümlülüklerini tek bir edim yükümlülüğü oluşturacak şekilde finansal tablolara alır. İşletmenin sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetler ile aynı edim yükümlülüğü oluşturan lisanslara örnekler aşağıdakiler verilmiştir (TFRS 15, md: B54):

- Fiziki bir malın unsuru olan ve söz konusu malın fonksiyonelliğini tamamlayan bir lisans ve
- Müşterinin yalnızca ilgili hizmetle beraber kullanabileceği bir lisans (örneğin işletmenin sağladığı lisans ile müşteriye bir içeriğe erişim hakkı sağlanması).

Sözleşme kapsamında, müşteriye devredilmesi taahhüt edilen lisans ile diğer mal veya hizmetler birbirlerinden farklıysa taahhüt edilen lisans ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturur. İşletme, devretmeyi taahhüt ettiği lisansın müşteriye sağladığı hakların niteliğini dikkate alarak bu taahhüdü belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı yerine getireceğine karar verir. Taahhüt edilen lisans müşteriye aşağıdakileri sağlar (TFRS 15, md: B56):

- Müşterinin lisans süresi boyunca işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkına sahip olması veya

- Müşteriye lisansı verdiği tarihte işletmenin var olan fikri mülkiyetini kullanım hakkı.

İşletmenin taahhüt ettiği lisans, aşağıda belirtilen şartların tamamını karşılıyorsa müşteri işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı kazanır (TFRS 15, md: B58):

- A. İşletmenin, sözleşme gereği müşterisinin de hak sahibi olduğu fikri mülkiyetlerini büyük oranda etkileyecek faaliyetler yürütmesi gerekliliği veya müşterinin bu konuyla ilgili makul bir beklentiye sahip olması.
- B. Yukarıdaki maddede belirtilen işletme faaliyetlerinin, lisans ile sağlanan haklar sonucunda müşteriye doğrudan olumlu veya olumsuz etkilemesi.
- C. İşletme söz konusu faaliyetleri tamamladıkça, müşteriye herhangi bir mal veya hizmet devretmesi sonucu doğmaz.

Yukarıda belirtilen şartların karşılandığı durumlarda işletme taahhüt ettiği edimi zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak finansal tablolara alır (TFS 15, md: B60). Yukarıdaki şartların karşılanmadığı hallerde ise işletmenin taahhüdünün niteliği müşteriye fikri mülkiyetin kullanım hakkının sağlanmasıdır. İşletme bu niteliği sahip taahhüdü ise belirli bir zamanda yerine getirilen edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir (TFRS 15 md: B61).

İşletmenin ticari teamülleri, yayımlanmış politikaları veya özel beyanları işletmenin fikri mülkiyetini büyük oranda etkileyecek faaliyetler yürüteceğine dair makul müşteri beklentileri yaratabilir. Ayrıca, işletme ile müşteri arasında iktisadi fayda sağlayacak ortaklıklar da müşterinin bu anlamda makul bir beklentiye girmesine neden olabilir (TFRS 15, md: B59).

İşletmenin yürüttüğü faaliyetlerin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük oranda etkilemesi için aşağıda belirtilenlerden birinin gerçekleşmesi gerekmektedir (TFRS 15: md: B59A):

- Yürütülen faaliyetlerin, fikri mülkiyetin yapısını veya işlevselliği büyük oranda değiştirmesi beklendiğinde veya
- Fikri mülkiyetlerin müşteriye sağlayacağı faydanın, büyük oranda bu faaliyetlerden kaynaklanması veya bu faaliyetlere bağlı olması.

Tek başına önemli işleve sahip fikri mülkiyetler ise (örneğin yazılımlar, ilaç formülleri, filmler veya müzikler) sahip oldukları önemli işlevler neticesinde müşteriye önemli fayda sağlamaktadırlar. Bu tür fikri mülkiyetler, işletme faaliyetlerinden önemli derecede etkilenmezler.

İşletme, standardın “Değişken Bedel Tahminin Sınırlandırılması” ile ilgili hükümlerine bağlı kalmaksızın, fikri mülkiyet lisansı karşılığında müşterinin ödemeyi kabul ettiği satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretini, aşağıda belirtilen olaylardan hangisi daha sonra gerçekleşiyorsa o tarihte muhasebeleştirir (TFRS 15, md: B63):

- Satış işleminin veya kullanımın sonradan gerçekleşmesi ve
- Satış yahut kullanım bazlı telif ücretini içeren edim yükümlülüğünün tamamının veya bir kısmının tamamlanmış olması.

Standardın B63. maddesinde belirtilen hüküm, telif ücretinin yalnızca fikri mülkiyet ile ilişkili olduğu veya fikri mülkiyet lisansı telif ücretinin en ağır ögesi olduğunda uygulanır (TFRS 15, md: B63A). Bu hükümler karşılanmadığında ise standardın “Değişken Bedel” ile ilişkili hükümleri satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretlerine uygulanır (TFRS 15, md: B63B).

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. TFRS 15' İN YERİNİ ALDIĞI DİĞER STANDARTLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI

#### 2.1. TFRS 15 İLE TMS 11 STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI

TFRS 15 standardının yayınlanması ile birlikte, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı uygulamadan kalkmış ve inşaat sektörünü doğrudan ilgilendiren birçok önemli konu açıklanmıştır. Bu konulardan bazıları aşağıda verilmiştir (Grant Thornton İreland, 2015: 1):

- A. Gelir zamana yaygın bir şekilde mi yoksa belirli bir tarihte mi tahakkuk ettirilecektir?
- B. Birleştirilmiş hizmetlerle ilgili giderler hangi durumlarda farklı birer edim yükümlülüğü olarak değerlendirilecektir?
- C. Sözleşmede bir değişiklik yapıldığında cari dönem ve gelecek dönem gelirleri nasıl etkilenecektir?
- D. Aynı müşteri ile ikinci bir sözleşme yapıldığında ilk sözleşmenin geliri nasıl etkilenecektir?
- E. Sözleşmeye ilişkin performans, maliyet yöntemi kullanılarak tahmin edildiğinde hangi maliyet kalemleri hesaplamaya dahil edilecektir?
- F. Teşvik primleri finansal tablolara nasıl alınacaktır?
- G. Sözleşmeye ilişkin performans maliyetleri aktifleştirilmeli mi yoksa giderleştirilmeli midir?

### **2.1.1. Kapsam Açısından Karşılaştırma**

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, müşteri namına ve hesabına yapılan ve bir hesap döneminden uzun süren inşaat sözleşmelerine uygulanmaktadır (Örten, Karapınar ve Kaval, 2017: 125). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ise aşağıdakiler hariç olmak üzere bir müşteriyle yapılan tüm sözleşmelere uygulanmaktadır (TFRS 15, md: 5):

- TMS 17 Kiralama İşleri Kapsamına Giren Kira Sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Kapsamına Giren Sigorta Sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ve yükümlülükler,
- Benzer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin, halihazırdaki müşterilere veya potansiyel müşterilere daha kolay satış yapabilmelerini sağlamak amacıyla kendi aralarında yaptıkları nakdi olmayan değişimler.

### **2.1.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma**

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre elde edilen gelirin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi için sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi gerekmektedir, inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa sözleşmeye konu olan işin tamamlanma derecesi esas alınarak gelir ve gider finansal tablolara alınır. Sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği hallerde ise o güne kadar katlanılan sözleşme maliyetlerinden geri kazanılması muhtemel olan tutar gelir olarak finansal tablolara alınır ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 11; md: 22-32).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında ise elde edilen gelir 5 adımlı bir sistem ve iki yaklaşım ile hasılat olarak muhasebeleştirilir. Bu 5 adım;

1. Sözleşmenin Tanımlanması
2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi
4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması
5. Edim Yükümlülükleri Yerine Getirildikçe Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında, hasılatın muhasebeleştirilmesi mal veya hizmet kontrolünün müşteriye geçmesiyle mümkün olur. İşletme, mal veya hizmetlerin kontrolünü müşteriye belirli bir tarihte devredebileceği gibi zamana yaygın bir şekilde de devredebilir (Marşap, Özerhan ve Yanık, 2015: 195).

### **2.1.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma**

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi “Tamamlanma Yüzdeleri” yöntemine göre yapılmaktadır. Tamamlanma Yüzdeleri yönteminde gelir, sözleşmenin tamamlanan kısmına kadar katılan inşaat maliyeti ile eşleştirilerek tamamlanan iş ile ilişkili gelir, gider ve kârın finansal tablolara alınması sağlanır (TMS 11, md: 22-25).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında ise hasılat işlem bedeli esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. İşletme, yerine getirdiği her bir edim yükümlülüğü karşılığında o yükümlülüğünün işlem bedeli kadar olan tutarı hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md: 46).

### **2.1.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma**

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre, yüklenici işletme dönem geliri olarak muhasebeleştirdiği sözleşme gelir tutarı ile bu tutarı belirlemede kullandığı yöntemleri ve hali hazırda devam eden sözleşmelerin tamamlanma derecelerini belirlemede kullandığı yöntemleri açıklamalıdır. İşletme, devam eden sözleşmelere ilişkin ise raporlama dönemi sonuna kadar katlandığı maliyetleri, muhasebeleştirdiği kârları, aldığı avansları ve hak edişler üzerinden aldığı teminatları açıklamalıdır (TMS 11, md: 39-40).

TFRS 15 standardında ise, işletme, finansal tablo kullanıcılarına, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlayacak bilgileri açıklamalıdır. İşletme, açıklamanın amaca uygun olabilmesi için sunulan bilgilerin ayrıntı seviyesini ve hükümlerin önemlilik derecelerini değerlendirmelidir (TFRS 15, md: 110).

## 2.1.5. TFRS 15 ve TMS 11 Arasındaki Temel Farklar

**Tablo 1: TFRS 15 ve TMS 11 Arasındaki Temel Farklar**

	<b>TMS 11</b>	<b>TFRS 15</b>	<b>Yorum</b>
Hasılatın Muhasebeleştirilme Zamanı	İnşaat Sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve giderler dönem sonunda muhasebeleştirilir (Md:22-35).	İşletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatı muhasebeleştirir. İşletme, sözleşmeyle taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devrettiğinde (mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye geçmesiyle) edim yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılır (md:31-45).	TFRS 15 standardı çok daha detaylı hükümler barındırmaktadır. TMS 11 standardına göre hasılatı belirli bir zamanda muhasebeleştirilen işletmeler TFRS 15 standardına göre hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirmek zorunda kalabilir.



	TMS 11	TFRS 15	Yorum
Farklı Edim yükümlülüklerinin Tanımlanması	Farklı mal veya hizmetler ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.	TFRS 15 standardına göre, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin sözleşmede bulunan diğer edim yükümlülüklerinden farklı olarak tanımlanabilmesi için: <ul style="list-style-type: none"> <li>Müşterinin söz konusu mal veya hizmetlerden tek başlarına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabiliyor olması ve</li> <li>Söz konusu mal veya hizmetleri içeren taahhüdün diğer edim yükümlülüklerin den ayrı olarak tanımlanabilmesi gerekmektedir.</li> </ul>	TMS 11 standardı, ilgili konuda bir açıklama sunmazken TFRS 15 standardı elde edilen gelirin farklı mal veya hizmetler arasında nasıl dağıtılacağına yönelik kapsamlı açıklamalar barındırmaktadır.  TFRS 15 standardı, sözleşme unsurlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini belirtebilir ve inşaat sözleşmeleri genellikle çok unsurlu sözleşmeler yapmaktadırlar (tasarım, inşa ve işletme aşamalarını kapsayan sözleşmeler gibi). Bu nedenle TFRS 15 standardının, inşaat şirketlerinin gelir muhasebelerini önemli düzeyde etkilemesi beklenmektedir.
Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	İşletme, gelecekte yapacağı işlere dair katlandığı maliyetleri geri kazanmayı beklediği durumlarda varlık olarak muhasebeleştirir (md: 27).	İşletme, müşteriyle sözleşme yapabilmek için katlandığı ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa bu maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir. Müşteriye açıkça faturalandırılmayan maliyetler ise gider olarak muhasebeleştirilir (md:91).	TFRS 15 standardı, işletmenin yeni bir sözleşme yapabilmek için katlandığı maliyetler ile mevcut sözleşmeyi gerçekleştirmek için katlandığı maliyetler arasında ayırım yaparak hangi maliyetlerin aktifleştirileceğine ilişkin açıklamalar sunmaktadır.

	TMS 11	TFRS 15	Yorum
Paranın Zaman Değeri	TMS 11 standardı, paranın zaman değeri ile ilgili bir hüküm barındırmamaktadır.	Müşteriyle yapılan anlaşma önemli bir finansman unsuru taşıyorsa, söz konusu finansman unsuru işlem bedelinden ayrıştırılır ve ayrı olarak muhasebeleştirilir.  Vade süresinin bir yıldan kısa olduğu hallerde sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içermediği kabul edilir.	TFRS 15 standardı, paranın zaman değeri ve önemli bir finansman unsuru varlığına yönelik kapsamlı bir yaklaşım benimsemektedir.  Yeni standarda göre, önemli olarak görülen bir finansman unsuru hasılatı ayrı olarak muhasebeleştirilir ve peşin ödemeler ve daha sonra yapılacak ödemelerin tamamına uygulanır.  Yeni uygulamanın mevcut muhasebe uygulamalarını değiştirmesi beklenmektedir.
Sözleşme Değişikliği	Standardın 38. maddesine göre sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine yönelik yapılan tahminlerde bir değişiklik olması durumunda bu değişiklik muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak finansal tablolara alınır. Değişen tahminler, değişikliğin gerçekleştiği dönemde kar veya zarara yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.	İşletme, TFRS 15 standardında belirtilen hükümlere göre, sözleşme değişikliğini yeni bir sözleşme veya mevcut sözleşmenin devamı olarak muhasebeleştirir (md:18-23).	TMS 11, sözleşme değişikliğine yönelik sınırlı bir rehberlik sunmaktadır. TFRS 15 ise bir sözleşme değişikliğinin geçmişe dönük veya ileriye yönelik olarak muhasebeleştirilmesine dair gereklilikler ile ilgili detaylı açıklamalar barındırmaktadır.  Bu gereklilikler farklı işletmeler için uygulama değişikliği getirecektir.

Kaynak: Deloitte, 2014a.

## **2.2. TFRS 15 ile TMS 18 STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI**

### **2.2.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma**

TMS 18 Hasılat standardı taslağının 1. maddesine göre, TMS 18 standardı, mal satışları, hizmet sunumları, işletme varlıklarının diğer kişiler tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerini kapsamaktadır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı ise kapsamı belirlerken “edim yükümlülüğü” kavramını esas almaktadır. İşletme, sözleşmede belirlenen edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe hasılatı muhasebeleştirilmektedir (Köse ve Çelikay, 2015: 32-33). TFRS 15 standardı, müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında, mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dahil olmak üzere hizmet sunumları, fikri mülkiyet haklarının tescil edilmesi, takas edilmeyecekler dışında parasal olmayan varlıkların takas edilmesi, TMS 18 Hasılat standardının yeteri kadar değinmediği birden çok unsurlu sözleşmeler, değişken fiyatlar ve müşteriye sunulan iade hakkı, garantiler ve lisanslama gibi konuları da açıklamaktadır (Varol, 2016: 138).

### **2.2.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırılması**

TMS 18 Hasılat Standardına göre, hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların tamamının karşılanması gerekmektedir (TMS 18, md: 14):

- Malların sahipliğine dair önemli risk ve getirilerin müşteriye devredilmiş olması,
- İşletmenin, malların sahipliğinin ve kontrolünün sona ermesi,
- Hasılatın güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşletmenin, işlem sonucunda bir ekonomik fayda kazanmasının muhtemel olması,
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında ise işletmenin hasılatı muhasebeleştirebilmesi için sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmiş olması gerekmektedir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında hasılat tutarı 5 adımlı bir model ile tespit edilmektedir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 195):

1. Sözleşmenin tanımlanması,
2. Edim yükümlülüklerinin tanımlanması,
3. İşlem bedelinin belirlenmesi,
4. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması,
5. Edim yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılatın finansal tablolara alınması.

### **2.2.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma**

TMS 18 standardının 9. maddesine göre elde edilen hasılat, tahsil edilen veya tahsil edilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Hasılat bedeli, genellikle taraflar arasında bir anlaşma ile belirlenir ve ticari iskontolar veya miktar indirimleri de dikkate alınarak belirlenir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında ise, sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesiyle hasılat finansal tablolara alınır. Mal veya hizmetlerin müşteriye devri belirli bir anda olabileceği gibi zamana yaygın bir şekilde de olabilir. TFRS 15 standardında işlem bedeli belirlenirken, sözleşme hükümleri ve ticari teamüller dikkate alınır ve üçüncü kişiler adına tahsil edilen bedeller işlem bedeline dahil edilmez (Mahutova, 2014).

### **2.2.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma**

TMS 18 Hasılat standardına göre işletme, hasılatı muhasebeleştirme politikalarını, mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları, temettüleri ve mal veya hizmet takasları ile ortaya çıkan hasılat tutarı konularını açıklamak zorundadır (TMS 18, md: 35).

TFRS 15 standardında ise, işletme, finansal tablo kullanıcılarına, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlayacak bilgileri açıklamalıdır.

İşletme, açıklamanın amaca uygun olabilmesi için sunulan bilgilerin ayrıntı seviyesini ve hükümlerin önemlilik derecelerini değerlendirir (TFRS 15, md: 110).

## 2.2.5. TMS 18 ile TFRS 15 Arasındaki Temel Farklar

**Tablo 2: TMS 18 ve TFRS 15 Arasındaki Farklar**

	TMS 18	TFRS 15
Tanım	Ortakların sermayeye kattıkları dışında işletme öz kaynaklarında artışla sonuçlanan ve işletmenin bir dönem içerisinde gerçekleştirdiği olağan faaliyetlerinden sağladığı brüt ekonomik fayda tutarı hasılat olarak tanımlanmaktadır.	İşletmenin olağan faaliyetlerinden sağladığı gelir hasılat olarak tanımlanmaktadır.
Kapsam	Aşağıda belirtilen işlemlerden elde edilen hasılat: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mal satışları</li> <li>• Hizmet sunumları</li> <li>• İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.</li> </ul>	Aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere müşteriler ile yapılan her türlü sözleşme: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kira sözleşmeleri</li> <li>• Sigorta sözleşmeleri</li> <li>• Finansal araçlar</li> <li>• Maddi olmayan takaslar</li> </ul>
Hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği	Sözleşmeye konu olan varlıkların önemli risk ve faydalarının müşteriye devredilmesiyle hasılat muhasebeleştirilir.	Sözleşmeye konu olan varlıkların kontrolünün müşteriye geçmesiyle hasılat muhasebeleştirilir.
İşlem Fiyatı	Sözleşmeyle belirlenen sabit işlem fiyatı.	Sözleşmeye ve yargıya dayalı değişken işlem bedeli.
Çoklu Satış Sözleşmeleri	Çoklu satış sözleşmeleri ile ilgili TMS 18 standardında özel bir düzenleme yoktur. Hasılat, mal veya hizmetlere büyük oranda yargıya dayalı bir şekilde dağıtılır.	Çoklu satış sözleşmeleri TFRS 15 standardında detaylı şekilde açıklanmıştır (md:22-30). Elde edilen hasılat, sözleşmeye konu mal veya hizmetlere tek başına satış fiyatları baz alınarak dağıtılır.
Paranın Zaman Değeri	Yapılan anlaşma finansman işlemi niteliğindeyse; İşlem bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekte tahsil edilecek tutarlardan emsal faiz oranının indirilmesiyle belirlenir.	Müşteriyle yapılan anlaşma önemli bir finansman unsuru taşıyorsa, söz konusu finansman unsuru işlem bedelinden ayrıştırılır ve ayrı olarak muhasebeleştirilir. Vade süresinin bir yıldan kısa olduğu hallerde, sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içermediği kabul edilir.

**TMS 18****TFRS 15**

İskonto Oranı	Emsal Faiz Oranı: Benzer kredi derecelendirmesine sahip olan bir işletmenin benzer finansal araçlar için katlandığı faiz oranı veya  Finansal aracın nominal değerini söz konusu mal veya hizmetin nakit satış fiyatına eşitleyen faiz oranı.	Sözleşme başlangıcında işletme ve müşteri tarafından belirlenen faiz oranı.
Sözleşme Değişiklikleri	Sözleşme değişiklikleri ile ilgili TMS 18 standardında bir hüküm bulunmamaktadır.	TFRS 15 standardında detaylı bir şekilde açıklanmıştır.
Sözleşme Maliyetleri	Sözleşme maliyetleri ile ilgili TMS 18 standardında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.	TFRS 15 standardının 91. ve 95. maddelerinde yer alan durumların gerçekleşmesi halinde maliyetler aktifleştirilir.
Garantiler	Garanti konusu ile ilgili özel bir hüküm bulunmamaktadır.	TFRS 15 standardında, müşteriye sunulan zorunlu garantiler dışında müşterinin kendi isteği ile ayrıca satın aldığı garantiler için farklı uygulamalar bulunmaktadır.
Dipnot Açıklamaları	Sınırlı özet bilgi sunar.	Detaylı açıklamalar barındırır.
Uygulama Örnekleri	Sınırlı örnekler var.	Açıklayıcı örnekler var.

Kaynak: Şavlı, 2016: 93-95.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ YÜRÜRLÜĞE GİRMESİYLE EN ÇOK ETKİLENMESİ BEKLENEN SEKTÖRLER VE BU SEKTÖRLERE UYGULANIŞI

#### 3.1. TFRS 15 STANDARDI VE İNŞAAT SEKTÖRÜ

##### 3.1.1. TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı 01/01/2018 tarihi itibarıyla uygulamaya alınmıştır. Bu tarihe dek inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, inşaat sözleşmelerinden elde ettikleri hasılatı TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” standardına uygun olarak muhasebeleştirmektedirler.

TFRS 15 standardının temel ilkesi, sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye nasıl sağlandığını yansıtacak şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesidir. TFRS 15 standardı hasılatın nasıl muhasebeleştirileceğini TMS 18 ve TMS 11 standartlarına göre çok daha ayrıntılı bir şekilde açıklamıştır (Deloitte, 2017: 42).

TFRS 15 standardı, sözleşme kapsamında müşteriye verilen taahhütlere odaklanır ve sözleşmede bulunan her bir taahhüdün detaylıca açıklanmasını gerektirir. TFRS 15 standardında elde edilen hasılat, sözleşmede bulunan her bir taahhüdün bağımsız satış fiyatı esas alınarak her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır (BDO Australia, 2018).

Tipik bir inşaat sözleşmesi, farklı zamanlarda yerine getirilecek birçok edim yükümlülüğü barındırır. İşletmeler hasılatı muhasebeleştirirken:

- Sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin belirli bir anda mı yoksa zamana yaygın bir şekilde mi teslim edildiğini,
- Sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin birbirlerinden bağımsız olup olmadıklarını ve/veya

- Birbirlerinden bağımsız mal veya hizmetlerin birleştirilmesinin gerekip gerekmediğini belirlemelidir.

Ayrıca söz konusu sözleşme eğer uzun vadeli ise paranın zaman değerinin de dikkate alınması gerekmektedir (BDO Australia, 2018).

TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla inşaat sektöründe en çok etkilenmesi beklenen hususlar aşağıda belirtilmiştir:

**Tablo 3: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektöründe En Çok Etkileyeceği Hususlar**

Konu	Önemli Düzeyde Etki	Orta Düzeyde Etki	Düşük Düzeyde Etki
Belirli bir anda yerine getirilen veya zamana yaygın olarak yerine getirilen edim yükümlülükleri	X		
Birleştirilmesi gereken, birden fazla sözleşmeyle yürütülen projeler	X		
Tasarım, mühendislik, inşa gibi çeşitli edim yükümlülüklerini bir arada barındıran sözleşmeler	X		
Önemli bir finansman unsuru taşıyan uzun vadeli sözleşmeler		X	
Değişikliğe uğrayan sözleşmeler	X		
Değişken bedel içeren sözleşmeler	X		
Başlangıç aşamasında önemli maliyetler doğuran sözleşmeler		X	

Kaynak: BDO Australia, 2018.



**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Sözleşme Başlangıcında Katlanılan Maliyetler	<p>TMS 11 standardı kapsamında benimsenen genel yaklaşma göre müşterinin kabul ettiği teklif dolayısıyla katlanılan maliyetlerden geri kazanılması muhtemel olanlar sözleşmenin imzalanmasının ardından aktifleştirilir. Söz konusu maliyetlerin “ek maliyet” olmalarına gerek yoktur ancak sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilir olmaları gerekmektedir.</p>	<p>Bir müşteriyle sözleşme yapabilmek için katlanılan maliyetler, sözleşmenin yapılması durumunda genellikle varlık olarak muhasebeleştirilir (örneğin satış komisyonları).</p> <p>Sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan ek maliyetler, sözleşme teklif maliyetleri ile sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerini bir arada içerebilir. Örneğin, yüklenici firmanın tasarım işini teklif aşamasında tamamlaması gerekiyordu.</p> <p>Sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetlerin aktifleştirilebilmesi için “ek” nitelikte olmaları gerekir.</p> <p>İşletmenin sözleşmeyi yerine getirmek için katlandığı maliyetlerin aktifleştirilebilmesi için standardın 95. Maddesinde belirtilen şartların karşılanması gerekmektedir. Ayrıca, işletme, gelecekte imzalamayı beklediği bir sözleşmeyi yerine getirmek için hali hazırda bir maliyete katlandıysa bu maliyetleri geri kazanmayı beklediği ölçüde aktifleştirebilir.</p>	<p>TMS 11 standardına göre, işletme sözleşme başlangıcında katlandığı maliyetleri, sözleşmenin imzalanmasının muhtemel olduğu hallerde maliyetlerin niteliğine bakmaksızın varlık olarak muhasebeleştirir (Maliyetlerin “ek” nitelikte olmalarına gerek yoktur).</p> <p>TFRS 15 standardında ise, sözleşme başlangıcında katlanılan ek maliyetler ile sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinin varlık olarak muhasebeleştirilebilmele ri için söz konusu maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olması gerekir. Bu kriterleri sağlamayan maliyetler ise gerçekleştikleri anda “gider” olarak muhasebeleştirilirler.</p> <p>“Muhtemel” ve “geri kazanılması beklenen” terimleri arasında anlamlı bir ayırım bulunmamaktadır.</p>

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.

**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Sözleşme başlangıcında belirlenen edim yükümlülükleri	Müşteriye birbirinden farklı birçok sözleşmenin önerilmesi veya sözleşme kapsamında birbirinden önemli ölçüde farklı yapıların inşa edilmesi gibi özel durumlar dışında geleneksel bir inşaat sözleşmesi, bir varlık veya varlıklar kombinasyonu (bu varlıklar birbirleriyle ilişkili olabileceği gibi birbirlerine entegre de olabilir) inşası için yapılan sözleşmeler olup sözleşme muhasebesi için geleneksel bir hesap türüdür.	Geleneksel bir inşaat sözleşmesi birden fazla edim yükümlülüğünü bir arada barındırır ve söz konusu edim yükümlülüklerinin içerdiği mal veya hizmetler büyük oranda birbirlerine bağımlı veya entegre olurlar. Söz konusu sözleşmelerin içerdiği tüm edim yükümlülüklerinin TFRS 15 standardı kapsamında da tek bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilebilmesi için yükümlülükler arasındaki ilişkinin kanıtlanması gerekmektedir.	İşletmeler, bir inşaat sözleşmesinde bulunan unsurların birbirleriyle olan ilişkilerini incelemeli ve her bir yükümlülüğünün diğer yükümlülüklerle ilişkili olduğunu kanıtlamalıdır. Yükümlülüklerin birbirleriyle ilişkili olduğu işletme tarafından kanıtlanır-belgelendirilirse sözleşmenin tek bir edim yükümlülüğü içerdiği kabul edilir.  İşletme, yükümlülükler arasındaki ilişkiyi kanıtlayamaz-belgelendiremez ise sözleşmenin birden fazla edim yükümlülüğü içerdiği kabul edilir.

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.

**Örnek Uygulama 1:** X inşaat işletmesi, müşterisiyle yaptığı bir sözleşme kapsamında bir ev tasarlamayı ve tasarım müşteri tarafından onaylandıktan sonra evi inşa etmeyi taahhüt etmiştir. Sözleşme bedeli 200.000 TL'dir. Müşteri, X inşaat işletmesinin yaptığı tasarımı başka bir inşaat firmasına inşa ettirme hakkına sahiptir. Tasarım işinin tek başına satış fiyatı 50.000 TL, inşa işinin tek başına satış fiyatı ise 160.000 TL'dir (BDO, 2018a).

İşletme bu sözleşmeden elde ettiği hasılatı TFRS 15 standardına göre muhasebeleştirdiğinde, sözleşmenin iki farklı edim yükümlülüğü içerdiğini kabul eder (Tasarım hizmeti, inşa hizmeti).

İşletmenin edim yükümlülüklerinden elde ettiği hasılat aşağıdaki gibi hesaplanır:

Edim Yükümlülüğü	Tek Başına Satış Fiyatı	Hasılat
Tasarım	50.000 TL	47.619 TL 50.000x(200.000/210.000)
İnşaat	160.000 TL	152.381 TL 160.000(200.000/210.000)
Toplam	210.000 TL	200.000 TL

Tasarım hizmetinden elde edilen hasılat, müşterinin tasarımı onaylamasıyla muhasebeleştirilecektir. İnşaat işinden elde edilen hasılat ise bina inşa edildikçe zamana yaygın olarak muhasebeleştirilecektir.

TMS 11 standardına göre ise, işletme bu edim yükümlülüklerini ayrı birer edim yükümlülüğü olarak değerlendirmez ve tasarım işinden elde ettiği hasılatı da inşa işinden elde ettiği hasılat gibi zamana yaygın olarak muhasebeleştirir.

**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	<p>İnşaat sözleşmelerinde, işletme sözleşme de taahhüt ettiği yükümlülükleri tamamladığı oranda geliri ve karı muhasebeleştirir.</p>	<p>TFRS 15 standardı, hasılatın zamana yaygın olarak mı yoksa belirli bir anda mı muhasebeleştirileceğine dair standartta belirtilen kriterlere uygunluğu denetler. Hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilebilmesi için standardın 38. maddesinde belirtilen şartların sağlanması gerekir. Hasılatın ölçülmesinde TMS 11 standardının aksine TFRS 15 standardında, “tamamlanma yüzdesi yöntemi” baz alınmamıştır.</p> <p>Standartta belirtilen şartların sağlanmadığı hallerde ise, işletme sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye transfer ettiği anda hasılatı finansal tablolara alır.</p>	<p>İnşaat sözleşmelerinde hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi bir şart değildir ancak inşa işleri sunmak için yapılan sözleşmelerde yükümlülükler genellikle zamana yaygın olarak yerine getirilir. Müşteriler de varlıkların kontrolünü genellikle inşa işleri tamamlandıktan sonra veya inşa edildikçe elde ederler. Buna ek olarak inşaat işi sunmak için yapılan sözleşmeler, sözleşme kapsamında inşa edilen varlıkların başka bir müşteriye teslim edilmesi konusunda işletmeleri sınırlamaktadır ve eğer müşteri sözleşmeyi haksız bir nedenle iptal ederse (işletmenin edim yükümlülüklerini sözleşmeye uygun olarak yerine getirmemesi gibi), işletme o güne kadar katlandığı tüm maliyetleri makul bir kâr marjı ile müşteriden tahsil etme hakkına sahip olur.</p> <p>Hali hazırda “tamamlanma yüzdesi” yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen edim yükümlülükleri için işletme mevcut sözleşmeleri yeni kriterlere uygun olarak yeniden değerlendirmeli ve hasılatın zamana yaygın olarak mı yoksa belirli bir anda mı muhasebeleştirileceğini tespit etmelidir.</p> <p>Sözleşme şartları gereği, elde edilen hasılat zamana yaygın olarak muhasebeleştirilemiyorsa, varlığın kontrolünün müşteriye geçmesiyle hasılat muhasebeleştirilir ve bu inşaat sözleşmelerinde genellikle inşaat sözleşmesinin bitmesine yakın bir anda gerçekleşir.</p> <p>İşletmeler, mevcut inşaat sözleşmelerini incelemeli ve yeni standardın hasılat ve karın ölçülmesine yönelik etkilerini dikkate almalıdırlar.</p>

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.

**Örnek Uygulama 2:** X Gemi İnşaatı işletmesi ile müşteri A 30 Haziran 2017 tarihinde iki gemi inşa etmek üzere sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli 2.500.000 TL olarak belirlenmiştir. X Gemi İnşaat işletmesi yaptığı değerlendirmeler sonucunda gemilerin maliyetinin 2.000.000 TL olacağını beklemektedir. Sözleşmeye göre müşteri, sözleşme bedelini gemilerin her ikisini de teslim aldığı anda ödeyecektir. Gemiler müşterinin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde özel olarak tasarlanmış ve diğer müşteriler için gerekli olmayan bir dizi özellik içermektedir. Üretimi yapan işletme, müşterinin sözleşmeyi feshetmesi halinde gemilerin tamamladığı kısmı için olan bedeli (katlanılan maliyet + makul kâr marjı) tahsil etme hakkına sahiptir. İşletme, ilk gemiyi birinci yılın sonunda ikinci gemiyi ise 30 Haziran 2018 tarihinde müşteriye teslim etmiştir.

İşletme, söz konusu sözleşmeyi TFRS 15 standardı kapsamında muhasebeleştirdiğinde 31/12/2017 ve 30/06/2018 tarihlerinde yapacağı muhasebe kaydı aşağıda ki gibidir:

X Gemi İnşaat İşletmesi, hasılatı TFRS 15 standardının 35c maddesi gereği zamana yaygın olarak muhasebeleştirmelidir. Çünkü gemiler müşterinin isteklerine uygun olarak inşa edildiği için alternatif bir kullanımı yoktur ve işletmenin hali hazırda yerine getirdiği işlere karşılık hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkı vardır.

	Toplam	Gerçekleşen	Tamamlanma Miktarı
Maliyet	2.000.000 TL	1.000.000 TL	%50
Hasılat	2.500.000 TL	1.250.000 TL	%50

İşletme, ilk gemiyi teslim ettiği için hak kazandığı 1.250.000 TL bedeli "120 Müşterilerden Alacaklar" hesabı yerine " 140 Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Varlıklar" hesabına kayıt etmelidir. Çünkü bu bedelin elde edilebilmesi için ikinci geminin de tamamlanarak müşteriye teslim edilmesi gerekmektedir. İşletmenin 31/12/2017 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

31/12/2017	
140 DEVAM EDEN İNŞA SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	1.250.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.250.000 TL

İşletme, 30 Haziran 2018 tarihinde ikinci gemiyi de müşteriye teslim etmesiyle aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

30/06/2018	
102 BANKALAR	2.500.000 TL
140 DEVAM EDEN İNŞA SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	1.250.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.250.000 TL

Sözleşmede belirtilen hükümlere göre işletmenin sözleşme bedelini elde edebilmesi için ikinci gemiyi de müşteriye teslim etmesi gerekmektedir (sözleşme bedelini tahsil etmesi bir şartın sağlanmasına bağlıdır) dönem sonunda tamamladığı kısma karşılık gelen hasılat tutarını (1.250.000 TL) "120 Müşterilerden Alacaklar" hesabı yerine "140 Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Varlıklar" hesabına kaydetmiştir. Eğer müşteri sözleşme başlangıcında işletmeye herhangi bir avans ödemesi yapsaydı, işletme bu işlemi "340 Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Yükümlülükler" hesabına kaydedecekti (KGK, 2018).

**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri	<p>TMS 11 standardına göre, belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili olmayan veya bir sözleşmeye konu olan faaliyetlere doğrudan yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetlerinin dışında tutulur ve varlık olarak muhasebeleştirilmelerine izin verilmez.</p> <p>Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş genel yönetim giderleri</li><li>• Satış maliyetleri</li><li>• Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş olan araştırma ve geliştirme maliyetleri</li><li>• Belirli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan âtil tesis ve teçhizat amortismanı.</li></ul> <p>Gelecekte yapılması beklenen bir sözleşmeyle ilgili katlanılan maliyetlerin geri kazanılması bekleniyorsa “varlık” olarak muhasebeleştirilirler.</p>	<p>TFRS 15 standardı, hangi maliyetlerin giderleştirilmesi gerektiği ile ilgili detaylı bir rehberlik sunmaktadır. Bu rehberliğin sunulmasındaki amaç sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesini sağlarken geri kalan tüm maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirilmesini sağlamaktır.</p>	<p>Hem TMS 11 standardı hem de TFRS 15 standardı, maliyetlerin hangi şartlarda muhasebeleştirileceği ile ilgili kılavuz sunmaktadır ancak söz konusu kılavuzların içerikleri birbirlerinden farklıdır.</p> <p>İşletmeler, maliyetleri aktifleştirip aktifleştirmeyeceklerini belirlerken standartlarda yer alan sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri ile ilgili kısımları dikkate almalıdırlar.</p>

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.

**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Sözleşmenin Tamamlanma Derecesinin Ölçümü	<p>TMS 11 standardına göre, bir inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve kâr, sözleşmenin tamamlanma aşaması esas alınarak belirlenir. Sözleşmenin tamamlanma aşamasını ölçmek için kullanılabilir yöntemler:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Halihazırda tamamlanan işlerin maliyetlerinin toplam tahmini sözleşme maliyetlerine yüzdesel oranı</li><li>• Gerçekleştirilen işe ilişkin incelemeler</li><li>• Fiziksel tamamlanma oranı</li></ul>	<p>Hasılatın zamana yaygın olarak yerine getirilmesi ile ilgili TFRS 15 standardında bulunan şartların karşılandığı sözleşmelerde işletme, TFRS 15 standardında belirtilen yöntemlerden birini kullanarak edim yükümlülüklerine ilişkin ilerlemeyi ölçer. Söz konusu yöntemler:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Girdi Yöntemi (Bugüne kadar yapılan işlerin maliyetlerinin tahmini toplam sözleşme maliyetlerine yüzdesel oranı).</li><li>• Çıktı Yöntemi (Bugüne kadar tamamlanan işlere ilişkin incelemeler).</li></ul>	<p>Girdi yöntemini kullanan bir işletme, sözleşmede müşterisine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin transfer edilmesinde etkisi olmayan tüm girdileri değerlendirme dışında tutar. Örneğin, maliyet bazlı girdi yöntemini kullanan bir işletme değerlendirme yaparken, beklenmedik miktarda israf edilen malzeme maliyetlerini ve işçiliği değerlendirmeye dahil etmez.</p>

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.



**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Hasılatın Ölçülmesinde Değişken Bedel	<p>Sözleşme geliri, hali hazırda tahsil edilen veya gelecekte tahsil edilecek bedellerin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Gelirin ölçümü çeşitli belirsizliklerden etkilenebilir.</p> <p>TMS 11 standardına göre, olaylar gerçekleştiğinde ve belirsizlikler ortadan kalktıkça gelir tahminlerinin güncellenmesi gerekmektedir.</p>	<p>TFRS 15 standardı, değişken bedelin ölçülmesine yönelik detaylı yöntemler içermektedir ve yalnızca hasılatla önemli bir iptalin olmayacağını muhtemel olması şartıyla değişken bedellerin işlem bedeline dahil edilmesine izin verir.</p>	<p>TFRS 15 standardına göre güvenilir bir ölçümün yapılabilmesi için özellikle dikkate alınması gereken bir tutar yoktur. Bunun yerine değişken bedeller “beklenen değer” veya “en muhtemel tutar” yöntemlerinden biriyle tahmin edilir ve tahmin edilen bedeller hasılatla önemli bir iptalin olmayacağını muhtemel olması şartıyla hasılatla dahil edilir.</p> <p>TFRS 15 standardı, inşaat sözleşmelerinde değişken bedelin hasılatla nasıl dahil edileceği konusunda yeni bir kılavuz sunmaktadır. Bu yeni kılavuzun etkileri tam olarak bilinmemekle birlikte bazı durumlarda değişken bedelin belirlenmesini geciktirebileceği gibi bazı durumlarda da hasılatın ertelenmesine neden olabilir.</p>

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.

**Örnek Uygulama 3:** X inşaat firması, 500.000 TL karşılığında bir üst geçit yapacaktır. İşletme, üst geçiti sözleşmede belirlenen tarihte tamamlayamazsa 100.000 TL ceza ödeyecektir. İşletme daha önce benzer yapılar inşa etmiştir ve yaptığı değerlendirmeler sonucunda üst geçiti zamanında tamamlama ihtimalini %90 olarak belirlemiştir (BDO, 2018a).

İşletme, TFRS 15 standardına uygun olarak sözleşme işlem bedelini belirlerken, en muhtemel tutar yöntemi kullanacaktır çünkü işletmenin projeyi zamanında tamamlama ihtimali %90'dır. Bu nedenle hasılatla önemli bir iptalin olmayacağı değerlendirilir ve hasılat bedeli 500.000 TL olarak muhasebeleştirilir.

TMS 11 standardına göre ise, 500.000 TL hasılat olarak muhasebeleştirilirken 100.000 TL giderleştirilir.

**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Sözleşme Değişiklikleri	<p>Sözleşmede yapılan bir değişikliğin neden olduğu sözleşme bedelindeki artış veya azalışların hasıllata dahil edilebilmesi için söz konusu sözleşme değişikliğinin müşteri tarafından kabul edileceğinin muhtemel olması gerekir.</p> <p>Ek ödeme taleplerinin sözleşme gelirine dahil edilebilmesi için müşterinin ek ödeme yapmayı kabul edeceğine dair müzakerelerin ileri bir aşamaya gelmiş olması gerekir.</p>	<p>Sözleşme değişikliklerinin gerçekleşebilmesi için taraflarca onaylanması gerekir. Tarafların sözleşme değişikliklerini onayladığı ancak bu değişikliklerin sözleşme bedelinde meydana getirdiği değişimler ile ilgili uzlaşmadığı durumlarda, işletme işlem bedelindeki değişimleri standardın “değişken bedelin tahmin edilmesi” ile ilgili hükümlerini uygulayarak tahmin eder. Tahmin edilen değişken bedelin hasılat tutarına dahil edilebilmesi için gelecekte gelire dair önemli bir iptalin olmayacağına ilişkin önemli göstergelerin bulunması gerekir.</p>	<p>TFRS 15 standardının sözleşme değişikliklerinin taraflarca onaylanması gerektiğine dair yeni şartları TMS 11 standardına göre daha detaylıdır. TFRS 15 standardının getirdiği yeni şartlar neticesinde, sözleşme değişiklik sonuçlarının hasıllata dahil edilmesi TMS 11 standardına göre daha yavaş veya daha geç gerçekleşebilir.</p> <p>Söz konusu yeni şartlar, TFRS 15 standardının bir işletmenin sözleşmeden kaynaklanan hak ve yükümlüklerine genel yaklaşımını yansıtmaktadır.</p> <p>Bazı sözleşmelerde, taraflar sözleşme kapsamında yapılacak değişiklikler hakkında anlaşmaya varabilir ancak sözleşme fiyatında yapılacak değişiklik hakkında uzlaşma sağlayamamış olabilirler. Bu tarz durumlarda işlem bedeli, standardın değişken bedel ile ilgili hükümleri esas alınarak tahmin edilir. Tahmin edilen değişken bedelin hasılat tutarına dahil edilebilmesi için gelecekte gelire dair önemli bir iptalin olmayacağına ilişkin önemli göstergelerin bulunması gerekir.</p>

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.

**Örnek Uygulama 4:** X inşaat firması 20 Nisan 2019 tarihinde bir müşterisi ile bir ev inşa etmek üzere sözleşme yapmıştır. Sözleşme bedeli 700.000 TL olarak belirlenmiştir. Söz konusu inşaatın işletmeye maliyetinin 500.000 TL olması beklenmektedir. 6 Eylül 2019 tarihinde ise müşterinin isteği üzerine 60.000 TL bedelle sözleşmeye bir yüzme havuzu eklenmiştir. Yüzme havuzunun beklenen maliyeti ise 40.000 TL'dir. X inşaat firması, daha önce benzer yüzme havuzlarını 80.000 TL karşılığında inşa etmiştir. 6 Eylül 2019 tarihinde işletme sözleşme de bulunan edim yükümlülüklerinin %50' sini tamamlamıştır ve hasılatı edim yükümlülüklerinin tamamlanma esasına uygun olarak muhasebeleştirmiştir.

İşletme sözleşme değişikliğini TFRS 15 standardına uygun olarak muhasebeleştirirken standardın 18-21. maddelerini esas alır. Söz konusu maddelere göre, yüzme havuzu, sözleşmede bulunan diğer taahhütten ayrı olduğu için farklı bir edim yükümlülüğü oluşturmaktadır. Sözleşme kapsamında, yüzme havuzu için belirlenen fiyat, söz konusu yüzme havuzunun tek başına satış fiyatından daha düşük olduğu için söz konusu değişiklik ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmemelidir. İşletme, söz konusu değişikliği TFRS 15 standardının 21(a). maddesi gereği, esas sözleşmeyi feshederek yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirir. Bu bağlamda esas sözleşmeden kalan edim yükümlülükleri yüzme havuzu sözleşmesine aktarılır ve yeni sözleşmenin işlem bedeli 410.000 TL (350.000 TL ev inşaatı + 60.000 TL havuz inşaatı) olur.

Hasılat daha sonra aşağıdaki gibi iki edim yükümlülüğüne dağıtılır:

Edim Yükümlülüğü	İşlem Bedeli	Tek başına satış fiyatı	Hasılat
Ev	350.000 TL	350.000 TL	$350.000 \times (410.000 / 430.000) = 333.721$ TL
Yüzme Havuzu	60.000 TL	80.000 TL	$60.000 \times (410.000 / 430.000) = 76.279$ TL
Toplam	410.000 TL	430.000 TL	410.000 TL

Yüzme havuzu için müşteriye sağlanan indirim, her iki edim yükümlülüğüne dağıtılır ve bunun neticesinde ev inşaatından elde edilecek hasılat 350.000 TL yerine 333.721 TL olur.

İşletme, TMS 11 standardını uyguluyor olsaydı, standardın 10. maddesine göre edim yükümlülüklerinin tamamlanma derecelerini esas alarak her iki sözleşmeyi ayrı ayrı muhasebeleştirirdi. TMS 11 standardının 10. maddesine göre, müşterinin talebi doğrultusunda sözleşmeye eklenen bir varlık aşağıdaki göstergelerden herhangi birinin mevcut olması halinde ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir:

- Müşterinin talep ettiği ilave varlığın esas sözleşmede bulunan varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından farklı olması veya
- İlave olarak talep edilen varlığın fiyatı belirlenirken esas sözleşme fiyatının dikkate alınmaması.

**Örnek Uygulama 5:** 01/01/2019 tarihinde X inşaat işletmesi ile bir müşteri bina yapımı için sözleşme yapmıştır. Sözleşme bedeli 750.000 TL olarak belirlenmiştir (tahmini maliyet 500.000 TL). 01/01/2020 tarihinde ise müşteri evin mutfağında değişiklik yapılmasını talep etmiştir. Bu değişiklik sonucunda sözleşme bedeli 100.000 TL artmıştır (değişikliğin tahmini maliyeti 50.000 TL). X işletmesi sözleşme değişikliğinin yapıldığı tarihte sözleşmenin %50'sini tamamlamıştır (BDO Australia, 2018).

TFRS 15 standardına göre, mutfakta yapılacak değişiklik ayrı bir edim yükümlülüğü doğurmamaktadır bu nedenle işletme söz konusu değişikliği esas sözleşmede yapılan bir değişiklik olarak muhasebeleştirir.

Değişiklik tarihine kadar katlanılan maliyetler	250.000 TL
Sözleşme değişikliği sonrası beklenen maliyetler	550.000 TL (500.000 TL+50.000 TL)
Yeni tamamlanma derecesi	%45,45 (250.000 TL/550.000 TL)
Değişikliğe uğraşım sözleşmeye uygun olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi	386.864 TL (850.000x%45,45)
Değişikliğin yapıldığı tarihte muhasebeleştirilen hasılat	375.000 TL
Yapılan Kümülatif hasılat düzenlemesi	11.864 TL

İşletme, dönem sonu itibariyle tamamladığı işe karşılık gelen hasılat tutarını ve sözleşme değişikliği nedeniyle ortaya çıkan hasılat tutarındaki değişimi aşağıdaki gibi muhasebeleştirir:

31/12/2019		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	375.000 TL	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		375.000 TL
01/01/2020		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	11.864 TL	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		11.864 TL

İşletme, sözleşmeyi TMS 11 standardına göre muhasebeleştirseydi, sözleşmenin tamamlanma aşamasını esas alacaktı. Bu bağlamda 31/12/2019 tarihi itibariyle tamamlanma aşaması %50 olduğu için, işletme 375.000 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirirdi. Sözleşmede yapılan değişiklik sonrasında ise, esas sözleşmeden kalan hasılat tutarını ve değişiklik sonrasında sözleşme bedelinde meydana gelen artış tutarını sözleşmeyi yerine getirdiğinde bir arada muhasebeleştirirdi:

31/12/2019		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	375.000 TL	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		375.000 TL
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	475.000 TL	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		475.000 TL

**Tablo 4: TFRS 15 Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 11	TFRS 15	Etki
Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler	Toplam sözleşme maliyetleri doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir.	TFRS 15 standardı, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler ile ilgili özel bir açıklama barındırmamaktadır. TFRS 15 standardı söz konusu sözleşmeler için TMS 37 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardının uygulanması gerektiği belirmiştir.  Yalnızca sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetleri dikkate alınır.	TMS 11 standardına göre beklenen sözleşme kayıpları, bir sözleşmeyi yerine getirmek için katlanılan maliyetler esas alınarak belirlenir. TMS 37 standardında ise, bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeleri belirlerken, bir yükümlülüğü yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetlerini dikkate alır. TMS 37 standardı, kaçınılmaz maliyetleri tam olarak tanımlamamıştır.  Örneğin, tam zamanlı personel istihdam eden inşaat şirketlerinin bu personel maliyetlerini ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmenin maliyetlerinin hesaplamasına dahil etmesi gerekmeyebilir fakat yükümlülüklerini yerine getirebilmek adına taşeron bir firmayla çalışan bir inşaat işletmesinin bu maliyetleri sözleşme maliyetlerine dahil etmesi gerekebilir. Sözleşmenin yerine getirebilmesi için kaçınılmaz olarak değerlendirilmeyen maliyetler ise oluştuğları anda giderleştirilir.  Kaçınılmaz olarak kabul edilen ve edilmeyen maliyet arasındaki farklar, bir sözleşmenin ekonomik açıdan dezavantajlı kabul edilip edilmeyeceğine dair hesaplamaların sonuçlarını etkileyebilir.

Kaynak: KMPG, 2014a: 2-11.

İnşaat işletmelerinin, yeni hasılat standardını detaylıca incelemeleri gerekmektedir. İnşaat sözleşmelerinin karmaşık yapılarından dolayı yeni hasılat standardının inşaat sözleşmelerine uygulanması zorlayıcı olacaktır. TFRS 15 standardı, mevcut inşaat sözleşmeleri standardına göre oldukça karmaşık bir yapıdadır ve inşaat sektöründe hasılatın ve kârın belirlenmesi gibi birçok unsuru önemli ölçüde değiştirebilir.

Yeni hasılat standardının etkileri yalnızca muhasebeleştirme aşamasında olmayacak aynı zamanda diğer iş alanlarında da kapsamlı etkileri olacaktır (örneğin satış sözleşmeleri şartlarının değiştirilmesi, pazarlama kampanyalarının gözden geçirilmesi gibi). Yeni standardın ayrıca temettü ödemeleri, banka kredileri ve kurumlar vergisi üzerinde de etkileri olacaktır (BDO Australia, 2018).

## **3.2. TFRS 15 STANDARDI VE TELEKOMÜNİKASYON SEKTÖRÜ**

### **3.2.1. TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri**

Elde edilen hasılatın ve kârın muhasebeleştirilme zamanı yeni hasılat standardından oldukça etkilenecektir. TMS 18 standardı, içerdiği eksiklikler nedeniyle hasılatın belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili birçok konuyu işletmelerin muhakeme etmesine izin verirken TFRS 15 standardı birçok alanda çok daha kuralcıdır. Bu nedenle işletmelerin mevcut muhasebeleştirme sistem ve süreçleri değişikliğe uğrayacaktır (Deloitte, 2014b: 2).

İşletmeler, TMS 18 standardını uyguladıkları dönemde, müşteriye sunulan mal veya hizmetlerin belirlenmesi ve işlem bedelinin söz konusu mal veya hizmetlere nasıl dağıtılacağı ile ilgili değerlendirme yapmaktaydılar. TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla TMS 18 standardının barındırdığı birçok eksiklik ortadan kaldırılmıştır. Bu nedenle söz konusu işletmeler muhasebe politikalarını değiştirmeli ve elde ettikleri hasılatı TFRS 15 standardına uygun bir şekilde muhasebeleştirmelilerdir.

Telekomünikasyon şirketlerinin müşterileriyle sık sık internet ve modem veya ses ve veri hizmetleri ile cep telefonunu bir arada içeren sözleşmeler yapmaları nedeniyle TFRS 15 standardının en büyük etkisi bu sözleşmelerden elde edecekleri hasılatın belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik olacaktır. Örneğin, TMS 18 standardının uygulandığı dönemlerde, işletmeler söz konusu sözleşmelerde müşterilerine sundukları cep telefonlarına gerçek değerlerinden çok daha düşük bir bedel biçmekte veya o an müşteriden tahsil ettikleri bedel kadarını hasılat olarak muhasebeleştirmekteydiler.

TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla, sözleşmede bulunan her bir edim yükümlülüğünün tek başına satış fiyatı belirlenmekte ve işlem bedeli edim yükümlülüklerine söz konusu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılmaktadır. Örneğimizde ise söz konusu cep telefonun tek başına satış fiyatı sözleşme başlangıcında belirlenmekte ve kontrolünün müşteriye geçmesiyle hasılat muhasebeleştirilmektedir (Tek başına satış fiyatları sözleşme başlangıcında belirlenir) (Deloitte, 2014b: 2).

Telekomünikasyon sözleşmelerinde genellikle müşterilerin sözleşmede değişiklik yapma hakları bulunur (örneğin, dakika artırmak veya azaltmak gibi). TMS 18 standardı, bu değişiklikler ile ilgili sınırlı bir rehberlik içermektedir. TFRS 15 standardı ise, sözleşme değişikliklerinin belirli şartlarda mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak muhasebeleştirilmesi veya farklı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesini içeren detaylı bir içerik sunmaktadır.

İki standart arasında bulunan farklılıklar nedeniyle bazı işletmelerin muhasebe politikaları değişecek ve birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmelerin muhasebeleştirilme süreci zorlaşacaktır. İşletmeler, mevcut muhasebe politikaları ile TFRS 15 standardına uyum sağlayıp sağlamayacaklarını belirlemeli ve sonuca göre mevcut politikalarında değişiklik yapmalıdırlar (Khan, 2015).

TFRS 15 standardı, sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan ek maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda da TMS 18 standardından ayrılmaktadır. TMS 18 standardı kapsamında işletmeler, bir sözleşmeyi elde edebilmek için katlandıkları maliyetleri gerçekleştikleri anda giderleştirmektedirler. Ancak TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla bu uygulama değişecektir çünkü TFRS 15 standardı geri kazanılması muhtemel olan ek maliyetlerin aktifleştirilmesi gerektiğini belirtir ve söz konusu maliyetler, ilişkili oldukları mal veya hizmetlerin müşteriye teslim edilme şekliyle uyumlu olarak itfa edilirler (Deloitte, 2014b: 2). TFRS 15 standardı, önemli bir finansman unsuru içeren sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi hakkında TMS 18 standardına kıyasla çok daha kapsamlı bir kılavuz sunmaktadır. TFRS 15 standardı, vade süresi 1 yıldan uzun olan sözleşmelerde paranın zaman değerinin dikkate alınması ve hasılattan ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtir.



Örneğin, vadesi 12 aydan uzun olan bir sözleşme kapsamında müşterisine herhangi bir telefon ve modem gibi bir varlık sunan telekomünikasyon şirketleri sözleşmeden elde ettikleri hasılatı muhasebeleştirirken paranın zaman değerini dikkate almalı ve söz konusu varlığın tek başına satış fiyatını hasılat olarak muhasebeleştirirken vade farkı bedelini faiz geliri olarak muhasebeleştirmelidirler.

**Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Sözleşme Değişiklikleri	Mevcut sözleşmelerde yapılan değişiklikler genellikle yeni bir sözleşme olarak muhasebeleştirilirler.	<p>Sözleşmede yapılan bir değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak tanımlanabilmesi için söz konusu değişiklik sonucunda yeni bir edim yükümlülüğünün doğması gerekir. Ayrıca söz konusu değişiklik kapsamında işletmenin ilave olarak taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin neden olduğu sözleşme bedelindeki artışın söz konu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatı kadar olması gerekir. Bu şartları sağlamayan sözleşme değişiklikleri esas sözleşmede yapılan bir değişiklik olarak muhasebeleştirilirler.</p> <p>Sözleşme değişikliğine konu olan mal veya hizmetlerin, hali hazırda müşteriye teslim edilenlerden farklı olması durumunda işletme söz konusu değişikliği yeni bir sözleşme olarak muhasebeleştirir. Eğer değişiklikle sözleşmeye eklenen mal veya hizmetler esas sözleşmede bulunan mal veya hizmetlerden farklı değilse sözleşme değişikliği yeni bir sözleşme olarak değerlendirilmez ve hasılatta düzeltme olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>Yalnızca işlem fiyatını etkileyen bir sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçası olarak ele alınmalıdır.</p>	<p>TFRS 15 standardının uygulanmaya başlanmasından önce telekomünikasyon sözleşmelerinde yapılan değişiklikler yeni bir sözleşme olarak değerlendiriliyordu. Yeni standardın uygulamaya alınmasıyla birlikte işletmeler sözleşme değişikliklerini yeni bir sözleşme olarak mı yoksa mevcut sözleşmede bir düzenleme olarak mı muhasebeleştireceklerini TFRS 15 standardında belirtilen kriterlere göre değerlendirirler.</p> <p>TFRS 15 standardı, birbirlerinden farklı mal veya hizmetlerin zamana yaygın olarak müşteriye teslim edildiği ve sözleşmeye ilişkin ilerlemenin benzer şekilde ölçülebildiği durumlarda söz konusu mal veya hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak kabul eder.</p>

Sözleşme Değişiklikleri (Devam)			<p>TFRS 15 standardı, birbirlerinden farklı mal veya hizmetlerin zamana yaygın olarak muhasebeleştirilebildiği ve sözleşmeye ilişkin ilerlemenin benzer şekilde ölçülebildiği durumlarda söz konusu mal veya hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak kabul eder.</p> <p>Bu yaklaşıma göre, telekomünikasyon şirketleri, müşterilerine sözleşme süresi boyunca düzenli olarak sundukları hizmetleri her gün veya her bir ay için ayrı birer edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmek yerine tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirirler.</p>
---------------------------------	--	--	---

Kaynak: PWC, 2017a: 1-19.

**Örnek Uygulama 7:** Bir telekomünikasyon şirketi, bir müşteri ile 12 ay boyunca aylık 60 TL karşılığında ses ve internet hizmeti içeren bir sözleşme yapmıştır. Sözleşme yapıldıktan 5 ay sonra müşteri sözleşmeye TV hizmeti eklemek istemiştir ve sözleşme bedeli 40 TL artmıştır. Sözleşme bedeli, TV hizmetinin tek başına satış fiyatından biraz daha düşük miktarda artmıştır. Söz konusu değişiklik kapsamında işletme ilave herhangi bir maliyete katlanmayacaktır (teslimat vb.).

Sözleşme değişikliği sonucunda sözleşme bedelinde meydana gelen artışın, söz konusu TV hizmetinin tek başına satış fiyatından biraz daha düşük olmasının nedeni işletmenin yeni bir müşteriyle sözleşme yapma maliyetlerine katlanmayacak olmasıdır.

İşletme, sözleşme değişikliğini TFRS 15 standardının 20. maddesi gereği ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirecektir çünkü, sözleşmede yapılan değişiklik sonucunda sözleşmenin kapsamı genişlemiştir ve sözleşme bedeli TV hizmetinin tek başına satış fiyatına çok yakın bir miktarda artmıştır.

**Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Edim Yükümlülüklerin Tanımlanması	<p>TMS 18 standardında bulunan hasılatı muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda işlemin özünü yansıtabilmek için muhasebeleştirme ilkelerini bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine de ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Bu işlemin yapılabilmesi için söz konusu bölümlerin bağımsız değerlerinin olması ve bu değerlerin gerçeğe uygun şekilde ölçülebiliyor olması gerekmektedir.</p> <p>İki veya daha fazla işlemin bir grup olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkileri anlaşılamiyorsa birlikte değerlendirilmeleri gerekmektedir.</p>	<p>TFRS 15 standardına göre, işletmeler sözleşme kapsamında müşterilerine taahhüt ettikleri her bir mal veya hizmeti tanımlamalı ve sözleşmede bulunan her bir taahhüdün ayrı birer edim yükümlülüğü olarak mı muhasebeleştirileceğini belirlemelidir.</p> <p>Sözleşmeyle müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetler, aşağıdaki şartların karşılanması halinde diğer edim yükümlülüklerinden ayrılır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Müşteri, söz konusu mal veya hizmetten tek başına veya diğer kaynaklarla beraber faydalanabilir,</li> <li>Söz konusu mal veya hizmetler sözleşmede bulunan diğer mal veya hizmetlerden farklı olarak tanımlanabilir.</li> </ul>	<p>Şirketler, yaptıkları sözleşmelerde müşterilerine verdikleri taahhütleri ve bu taahhütlerin ne zaman ve nasıl yerine getirildiğini tanımlayan finansal süreç ve sistemlere ihtiyaç duyacaklardır.</p> <p>Telekomünikasyon şirketleri, cihaz ve hizmet yükümlülüklerini TMS 18 standardında ayrı edim yükümlülükleri olarak tanımlamıştır ancak yeni standardın uygulamaya alınmasıyla birlikte ek edim yükümlülüklerinin bulunup bulunmadığını da dikkate almaları gerekmektedir.</p> <p>İşletmeler bu değerlendirmeyi yaparken TMS 18 standardı kapsamında pazarlama gideri olarak değerlendiren kalemlerde dahil olmak üzere tüm yükümlülükleri dikkate almalıdırlar.</p>

Kaynak: PWC, 2017a: 1-19.

**Örnek Uygulama 8:** Bir telekomünikasyon şirketi, bir müşterisiyle taşınabilir kablosuz internet erişimi ve taşınabilir modem içeren bir sözleşme yapıyor. Sözleşme kapsamında sunulan internet hizmetinin fiyatı 50 TL, taşınabilir modemin bedeli ise 40 TL'dir. Aktivasyon ücreti ise 20 TL'dir. Telekomünikasyon şirketi söz konusu modemi tek başına da satmaktadır (müşterinin cihazı bozması, kaybetmesi, çaldırması gibi haller için).

TFRS 15 standardına göre, sözleşmede 2 farklı edim yükümlülüğü vardır (internet hizmeti ve taşınabilir modem). Taşınabilir modemin ayrı bir edim yükümlülüğü olmasının nedeni işletmenin söz konusu modemi tek başına satması ve müşterinin internet hizmetinden farklı bir firmadan satın aldığı modem ile birlikte faydalanabilmesidir. Aktivasyon ise, müşterinin internet hizmetin faydalanabilmesi için zorunlu olduğu için ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaz ve internet erişim hizmeti ile birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilir.

**Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İlave Mal veya Hizmet Opsiyonu	<p>TMS 18 standardında muhasebeleştirme kriterleri asıl sipariş ve ilave mal veya hizmet siparişlerine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda işlemin özünü yansıtabilmek adına muhasebeleştirme kriterlerinin farklı edim yükümlülüklerine beraber uygulanması gerekebilir.</p> <p>Eğer bir işletme, yapılan sözleşme kapsamında müşterisine gelecekte indirimli mal veya hizmet satın alma opsiyonu sunuyorsa söz konusu mal veya hizmetleri asıl sözleşme yükümlülüklerinden ayrı olarak muhasebeleştirir.</p>	<p>İşletme, müşterilerine sözleşmede bulunanlara ek olarak ücretsiz veya indirimli mal veya hizmet edinme opsiyonu verebilir (satış indirim, müşteri ödül kredileri vb.) Bu hak müşteriye sözleşme dışında elde edemeyeceği önemli bir imkân sağlıyorsa işletme açısından ek bir edim yükümlülüğü yaratır. İşletme, müşteriye sunduğu opsiyonun süresi dolduğunda veya ilave mal veya hizmetleri müşteriye transfer ettiğinde hasılatı muhasebeleştirir.</p>	<p>Birçok telekomünikasyon şirketi sözleşme başlangıcında aktivasyon ücreti almaktadır. Aktivasyon hizmetleri genellikle ayrı bir edim yükümlülüğü değildir. Aktivasyon ücretleri genellikle gelecekte sağlanacak mal veya hizmetler için bugünden ödenen bir ön ödemedir ve söz konusu mal veya hizmetler müşteriye sağlandığı anda hasılat olarak muhasebeleştirilirler. Ancak, müşterinin yenileme opsiyonuna sahip olduğu ve söz konusu opsiyonun müşteriye önemli bir hak sağladığı durumlarda (örneğin müşterinin tekrardan aktivasyon ücreti ödmeden sözleşmeyi yenileyebildiği durumlar) muhasebeleştirme zamanı değişebilir.</p>

<p>İlave Mal veya Hizmet Opsiyonu (Devam)</p>		<p>Bir ilave mal veya hizmet opsiyonu, yalnızca geçmiş sözleşme sayesinde kullanılabilir olsa dahi, söz konusu mal veya hizmetleri ticari satış fiyatları üzerinden satın alma hakkı sunuyorsa, müşteriye önemli bir hak sağlamaz.</p>	<p>Şirketler, opsiyonların sözleşmeler üzerindeki (aydan aya sözleşmelerde dahil olmak üzere her türlü sözleşmeler) etkilerini değerlendirmelidirler. Çünkü, opsiyonların günümüzde sözleşme süresi içerisinde muhasebeleştirilen aktivasyon ücretlerinin muhasebeleştirme tekniğini değiştirebilecek etkileri olabilir. Ayrıca, telekomünikasyon şirketleri müşterilerine ilave mal veya hizmet satın alma opsiyonu sunan çok unsurlu sözleşmeler yapmaktadırlar. Söz konusu opsiyonların veya ilave mal veya hizmet satın alma haklarının müşteriye önemli bir hak sağlayan edim yükümlülükleri oluşturup oluşturmadıklarını da belirlemeleri gerekir.</p>
---	--	--	--

Kaynak: PWC, 2017a: 1-19.

**Örnek Uygulama 9:** Bir telekomünikasyon şirketi bir müşterisiyle 2 yıllık bir sözleşme yapmıştır. İşletme sözleşme kapsamında müşterisine aylık 1000 dakika ve 1000 sms vermektedir. Sözleşme bedeli 50 TL'dir. Sözleşme kapsamında müşteriye ilave dakika veya sms için herhangi bir indirim yapılmamıştır ve müşterinin ilave her dakika için 0.25 kuruş ilave her sms için ise 0.10 kuruş ödemesi gerekmektedir.

TFRS 15 standardına göre müşterinin ek dakika veya sms alma opsiyonu ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmamaktadır. Çünkü işletme, sözleşme kapsamında müşterisine ek dakika veya sms için herhangi bir indirim (önemli hak) sağlamamıştır.

Müşteri ilave dakika veya sms kullanırsa, işletme söz konusu kullanımdan elde ettiği hasılatı sözleşmeden bağımsız olarak muhasebeleştirecektir.

**Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Belirlenmesi	<p>Hasılat, tahsil edilen veya tahsil edilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Tahsil edilecek bedelin gerçeğe uygun değeri belirlenirken satış indirimleri, nakit ödeme indirimleri ve diğer teşvikler dikkate alınır.</p> <p>Gerçeğe uygun değer, bilgili ve istekli tarafların bir varlık veya borcun ödenmesi için üzerinde anlaştığı bedeldir. Tahsil edilecek bedelin gerçeğe uygun değeri ölçülürken, ticari indirimler gibi tüm teşvikler dikkate alınır.</p>	<p>İşlem bedeli, iskonto, geri ödeme, kredi, teşvikler gibi değişken bedeller içerebilir. İşletme, değişken bedel içeren işlem bedelini, en muhtemel tutar ve beklenen değer yöntemlerinden birini kullanarak tahmin eder.</p> <p>Eğer işletme müşteriye teslim ettiği mal karşılığında elde ettiği bedelin tamamını veya bir kısmını, çeşitli nedenlerle müşteriye geri ödemeyi bekliyorsa söz konusu bedel kadar olan tutarı finansal tablolara “geri ödeme yükümlülüğü” olarak yansıtır.</p> <p>Müşteriler, sözleşmeyle kendilerine verilen tüm hakları kullanmayabilirler. İşletmeler, gerçekleşmesi muhtemel olaylar ilgili tahminlerini sürekli güncellemelidirler.</p>	<p>TFRS 15 standardına göre bazı işletmeler değişken bedele ilişkin belirsizliğin ortadan kalkmasını beklemeden değişken bedeli hasılatı dahil edebilir, bu nedenle TFRS 15 standardı TMS 18 standardına göre hasılatın daha erken muhasebeleştirilmesine neden olacaktır. Örneğin, şebeke hizmeti sağlayan bir işletme müşterisi olan bir telekomünikasyon şirketiyle ses ve veri hizmeti sağlamak üzere sözleşme yapmıştır ve sözleşme kapsamında müşterisine, belirli bir ses ve veri kullanımı sağlaması halinde indirim yapacağını taahhüt etmiştir. Müşteri, sözleşmeyle belirlenen minimum ses ve internet kullanım kapasitesine ulaşamaması halinde yüklenici firmaya ceza ödeyecek ve indirim hakkını kaybedecektir.</p>

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Belirlenmesi (Devam)	Değişken Bedel içeren hasılatın muhasebeleştirilmesi için, söz konusu hasılatın elde edilebilirliğinin muhtemel olması ve güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir.	Yeni hasılat standardı işletmelerin muhasebeleştirilmesi gereken tutarların tespit edilmesinde dikkate alınacak bedelleri açıklar.	<p>TFRS 15 standardına göre, minimum satın alma taahhüdü içeren sözleşmelerde müşterinin bu şartı yüksek ihtimalle sağlayamayacağı tahmin ediliyorsa, işletme hasılatı TMS 18 standardında olduğundan daha erken muhasebeleştirir.</p> <p>İşletmeler, sözleşme sonucunda elde etmeyi bekledikleri tutarları ve değişken bedelleri tahmin ederken geçmiş deneyimlerini de göz önünde bulundururlar.</p> <p>Telekomünikasyon şirketleri, telefon satışı içeren sözleşmelerde, eğer telefonun bedelini aylık olarak tahsil edeceklerse bu durumun sözleşmede önemli bir finansman unsuru oluşturup oluşturmadığını sözleşme başlangıcında belirlemelidir. Aylık ödemeler barındıran sözleşmelerde faiz oranı %0 olsa bile sözleşme önemli bir finansman unsuru içerebilir.</p>

Kaynak: PWC, 2017a: 1-19.

**Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Dağıtılması	<p>Hasılat elde edilen veya elde edilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin müşteriye teslim edildiği tarihte muhasebeleştirilir.</p>	<p>İşlem bedeli sözleşmede bulunan her bir edim yükümlülüğüne söz konusu yükümlülüklerin sözleşme başlangıcında belirlenen tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılır.</p> <p>Tek başına satış fiyatları gözlemlenebilir değilse işletmeler satış fiyatını gözlemlenebilir girdilerden en üst seviyede faydalanarak tahmin ederler. İzin verilen tahmin yöntemlerinden bazıları:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Beklenen maliyet+ kâr marjı yöntemi</li><li>• Benzer mal veya hizmetlerin pazar fiyatlarının değerlendirilmesi</li><li>• Bakiye yaklaşımı (gerekli şartların karşılanması durumunda)</li></ul> <p>Bir mal veya hizmetin satış fiyatının büyük oranda değişken veya belirsiz olduğu hallerde “Bakiye” yaklaşımı kullanılabilir. Bir işletmenin aynı veya yakın zamanlarda aynı mal veya hizmetleri yüksek miktarlarda farklı müşterilere satması halinde söz konusu varlıkların fiyatları büyük oranda değişkendir.</p>	<p>Yeni hasılat standardının, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı ile ilgili getirdiği yeni şartlar telekomünikasyon sektörünü önemli düzeyde etkileyecektir. İşlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne söz konusu yükümlülüklerde bulunan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarıyla orantılı bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Bu nedenle belirli bir şarta bağlanan gelir tanımı ortadan kalkmaktadır ve “Bakiye” yaklaşımının uygulanabileceği durumlar kısıtlanmaktadır.</p> <p>İşletmeler, sözleşmede bulunan her bir mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatını belirlemek için değerlendirme yapmalıdır.</p> <p>Bazı piyasalarda, iletişim cihazları ile telekomünikasyon hizmetlerinin tek başına satış fiyatları tespit edilebilirken bazı piyasalarda telekomünikasyon şirketleri, iletişim cihazlarını yalnızca telekomünikasyon hizmetlerine ek olarak çok düşük bedellerle satmaktadır. Bu tür piyasalarda telekomünikasyon şirketleri, söz konusu iletişim cihazlarının tek başına satış fiyatlarını piyasa değerlendirme yaklaşımı ve maliyet + kâr marjı yaklaşımı başta olmak üzere çeşitli değerlendirme yöntemlerini kullanarak tahmin ederler.</p>



İşlem Bedelinin Dağıtılması (Devam)		Bir mal veya hizmetin satış fiyatı daha önce belirlenmemişse veya söz konusu mal veya hizmet daha önce hiç satılmamışsa söz konusu mal veya hizmetin satış fiyatı belirsizdir.	Tek başına satış fiyatlarının belirlenmesi bazı zorluklar barındırmaktadır. Geçmişte, telekomünikasyon şirketlerinin sundukları paket hizmetler oldukça yakın fiyatlardaydı. Ancak günümüzde paket hizmetlerin fiyatları oldukça değişkendir. Örneğin, sözleşme için belirlenen fiyat, müşterinin tercih ettiği cihazların türü, markası, miktarı ve hizmet paketinin içeriğine bağlı olarak değişmektedir.  Yeni hasılat standardı, eski hasılat standardına kıyasla işlem bedelinin daha fazla edim yükümlülüğüne dağıtılmasını gerektirmektedir ve bu durum hasılatın daha erken muhasebeleştirilmesine neden olacaktır.
-------------------------------------	--	--	---

Kaynak: PWC, 2017a: 1-19.

**Örnek Uygulama 10:** Bir müşteri, X Telekom firması ile 24 aylık mobil hizmet paketi sözleşmesi yapmıştır. Müşteri, sözleşme kapsamında 50 TL karşılığında her ay 10 GB internet, sınırsız çağrı ve 1.000 sms hakkı almaktadır. Müşteri ayrıca sözleşme kapsamında her ay 75 TL ödeyerek bir cep telefonu alacaktır ve söz konusu cep telefonunun tek başına satış fiyatı 2.500 TL'dir (BDO, 2018b).

İşletme TFRS 15 standardına göre, edim yükümlülüklerini aşağıdaki gibi belirler ve işlem fiyatını söz konusu edim yükümlülüklerine aşağıdaki gibi dağıtır:

İşletme müşterisiyle tek bir sözleşme imzalamıştır ancak sözleşmede bulunan tüm edim yükümlülüklerini ayrı olarak tanımlamalı ve muhasebeleştirmelidir. İşletmenin müşterisine sunduğu 10 GB internet, sınırsız çağrı ve sms hakkı bir pakettir tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelidir. Sözleşme başlangıcında müşterisine verdiği telefon ise ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmelidir.

Toplam sözleşme bedeli 3.000 TL'dir. İşletme, sözleşme bedelini her bir edim yükümlülüğüne tek başına satış fiyatlarını esas alarak dağıtmalıdır.

	Sözleşme Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı	Hasılat
Cep Telefonu	1.800 TL (75 TL x 24 ay)	2.500 TL	2.027 TL 3000x(2500/3700)
Mobil Paket	1.200 TL (50 TL x 24 ay)	1.200 TL	973 TL 3000x(1200/3700)
Toplam	3.000 TL	3.700 TL	3.000 TL

İşletme, cep telefonunu müşteriye teslim ettiğinde 2.027 TL'yi hasılat olarak finansal tablolara alır. Mobil hizmet paketi için ise 40.5 (973/24) TL'yi her ay hasılat olarak muhasebeleştirir.

İşletme TMS 18 standardını uyguluyor olsaydı her ay 125 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirirdi. Cep telefonu için müşteriye sağladığı indirim ise pazarlama satış dağıtım gideri olarak muhasebeleştirirdi.

**Örnek Uygulama 11:** Bir telekomünikasyon işletmesi, bir müşterisiyle 01.01.2017 tarihinde sözleşme yapmıştır. Sözleşme kapsamında işletme müşterisine sözleşme boyunca internet hizmeti ve internet üzerinden veri akışıyla TV (yayın akışı) hizmeti sağlayacaktır. İşletme ayrıca müşterisine sözleşme başlangıcında ücretsiz modem vermiştir. Sözleşme süresi 24 aydır ve müşteri her ay 90 TL ödeme yapacaktır. Sözleşme kapsamında müşteriye ücretsiz sunulan modem tek başına satış fiyatı 300 TL, internet hizmetinin 70 TL/ay, TV hizmetinin ise 35 TL/ay'dir. Modemin işletmeye maliyeti ise 150 TL'dir.

İşletme, sözleşmeden elde ettiği hasılatı TFRS 15 standardına uygun olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirmelidir:

	Sözleşme Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı
İnternet Hizmeti	1.287 TL 2.160x(1.680/2.820)	1.680 TL 70x24
TV Hizmeti	643 TL 2160x(840/2.820)	840 TL 35x24
Modem	230 TL 2160 (300/2.820)	300 TL
Toplam	2.160 TL	2.820 TL

İşletmenin, sözleşme kapsamında yerine getirmesi gereken 3 edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Bunlar, sözleşme süresi boyunca internet hizmeti ve internet üzerinden veri akışıyla TV hizmeti sunulması ve sözleşme başlangıcında modem verilmesidir. Toplam sözleşme bedeli ise 2.160 TL'dir. İşletme, toplam sözleşme bedelini sözleşmede bulunan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını esas alarak söz konusu edim yükümlülüklerine dağıtmalıdır.

İşletme, sözleşmeyle müşterisine 660 TL indirim sağlamıştır. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasıyla söz konusu indirim tutarı her bir edim yükümlülüğüne tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılmıştır.

İşletme, sözleşme başlangıcında müşteriye teslim ettiği modeme ilişkin hasılatı ve maliyeti aynı gün muhasebeleştirir.

01/01/2017			
181 GELİR TAHAKKUKLARI		115 TL	
281 GELİR TAHAKKUKLARI		115 TL	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			230 TL
<hr/>			
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		150 TL	
153 TİCARİ MALLAR			150 TL

İşletme, internet ve TV hizmetinden elde ettiği hasılatı ise her ay sonunda aşağıda ki gibi muhasebeleştirir:

120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		90 TL	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			80.4 TL
181 GELİR TAHAKKUKLARI			9.6 TL

Müşteri sözleşme kapsamında işletmeye her ay 90 TL ödemekteydi. Sözleşmede bulunan taahhütlerin tek başına satış fiyatlarını esas alarak yapılan dağıtım sonucunda internet hizmeti için belirlenen toplam tutar 1.287 TL, aylık tutar ise 53.6 TL, TV hizmeti için ise toplam tutar 643 TL aylık tutar ise 26.8 TL'dir. Müşterinin işletmeye her ay ödediği 90 TL'nin 80.4 TL'si internet ve TV hizmeti için geriye kalan 9.6 TL ise modem içindir.

İşletme, söz konusu sözleşmeyi TMS 18 standardı kapsamında muhasebeleştiriyor olsaydı, müşteriye ücretsiz olarak sunulan modemi değerlendirme dışında tutarak tüm sözleşmeyi tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirecekti. Müşteriye sunulan modem bedeli ise "Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri" olarak muhasebeleştirilecekti.

**Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Sözleşme yapma maliyetleri	<p>TMS 18 standardı, işletmelerin bir müşteriyle sözleşme yapabilmek için katlandıkları maliyetleri nasıl muhasebeleştirileceklerine dair kesin bir hüküm barındırmamaktadır. Bu nedenle bazı işletmeler bir müşteriyle sözleşme yapabilmek için katlandıkları maliyetleri maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirirken bazı işletmeler söz konusu maliyetleri gerçekleştikleri anda gider olarak finansal tablolara alırlar.</p>	<p>İşletmeler, bir müşteriyle sözleşme yapmanın artan maliyetlerini, geri kazanmayı beklemeleri halinde varlık olarak muhasebeleştirirler. Sözleşme yapmanın artan maliyetleri, sözleşmenin yapılmaması halinde işletmenin katlanmayacağı maliyetlerdir. Sözleşmenin yapıp yapılmamasına bakılmaksızın katlanılan diğer tüm maliyetler doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak sözleşme yapmanın artan maliyetlerinin itfa süresi 1 yıldan kısa olursa işletme söz konusu maliyetleri kolaylaştırıcı bir uygulama olarak doğrudan gider olarak muhasebeleştirir.</p> <p>Bir varlık olarak muhasebeleştirilen sözleşme maliyetleri, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devredilme şekliyle uyumlu bir şekilde itfa edilir. Bazı durumlarda söz konusu varlık, gelecekte yapılması beklenen bir sözleşmede bulunan mal veya hizmetlerle ilişkili olabilir (örneğin, müşterinin mevcut bir sözleşmeyi yenilemesi durumunda müşteriye sunulacak mal veya hizmetler).</p>	<p>Yeni hasılat standardı, hali hazırda sözleşme yapmanın maliyetlerini aktifleştirmeyen işletmeler için değişikliğe neden olacaktır. Söz konusu işletmelerin, sözleşme yapmanın artan maliyetlerini belirlemek ve izlemek üzere yeni bir sistem geliştirmeleri gerekecektir.</p> <p>Bir telekomünikasyon şirketi, sözleşme yapabilmek için katlandığı ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa varlık olarak muhasebeleştirir ve bu varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmeti müşteriye teslim etme şekline uygun olarak itfa eder. TFRS 15 standardında belirtildiği üzere, şirketler varlıkların itfa süresini belirleyebilmek için sözleşme ömrünü tespit etmeye çalışmalıdır (örneğin, mevcut sözleşmelerin yenilenmesi durumunda veya gelecekte yapılması muhtemel olan sözleşmeler için). Bu tarz durumlarda, varlık olarak muhasebeleştirilen ilk sözleşmeyi alma maliyetlerinin itfa süresi söz konusu sözleşmenin ömründen daha uzun olabilir. Ancak, sözleşmenin yenilenmesi durumunda müşterinin ödediği komisyon tutarı ilk sözleşmede ödediği tutar ile orantılı ise, varlığın itfa süresi ilk sözleşmenin ömründen uzun olamaz.</p>

Kaynak: PWC, 2017a: 1-19.

**Örnek Uygulama 12:** Bir telekomünikasyon işletmesi, 2 ay önce sabit internet hizmeti satışına başlamıştır. Bu amaçla, nüfusun yoğun olduğu bir bölgede yeni bir şube açmıştır ve şubenin aylık kirası 20.000 TL'dir. Söz konusu şubede 6 satış danışmanı çalışmaktadır. İşletme, satış danışmanlarına müşterilerle 24 aylık sözleşme yapmaları

halinde prim ödemektedir. İşletme, müşterilerine ise 24 aylık sözleşme yapmaları halinde ücretsiz modem sunmaktadır. Söz konusu şubede çalışan satış danışmanlarının toplam maaşları 18.000 TL'dir. İşletme geçen 2 aylık süreçte, her ay 100 yeni müşteriyle 24 aylık sözleşme yapmıştır. İşletme, çalışanlarına ise bu süreçte aylık 6.000 TL prim ödemiştir. İşletme ayrıca, şubenin bulunduğu caddedeki billboardlarda reklam yayınlamak üzere her ay 5.000 TL ödeme yapmaktadır. Müşterilere ücretsiz verilen modemlerin işletmeye maliyeti ise 50 TL/adettir (söz konusu bedel modemlerin maliyetleri üzerinden hesaplanmıştır, TFRS 15 standardında belirtildiği gibi tek başına satış fiyatları esas alınmamıştır.).

Sözleşme yapmanın artan maliyetleri, işletmenin sözleşme yapabilmek için katlandığı, sözleşme yapmasaydı katlanmayacağı maliyetlerdir. Örneğimizde ise, işletmenin sözleşme yapabilmek için katlandığı artan maliyetler yalnızca satış temsilcilerine ödediği primlerdir (6.000 TL). Şube kirası olarak ödenen 20.000 TL, çalışan maaşları (18.000 TL) ve reklam giderleri (5.000 TL) işletmenin sözleşme yapmaması halinde de katlanacağı maliyetler oldukları için (sözleşmeden bağımsız) gerçekleştikleri anda giderleştirilirler. İşletme, sözleşme yapabilmek adına müşterilerine ücretsiz sunduğu modemlerin maliyetlerini pazarlama gideri olarak değerlendiriyor olsa bile, söz konusu modemler müşterilere teslim edildiği anda "satılan ticari mal maliyeti" olarak muhasebeleştirilmelidir çünkü modem satışları ayrı birer edim yükümlülüğü oluşturmaktadır.

**Tablo 5: TFRS 15 Standardının Telekomünikasyon Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri	<p>İşletme, taahhüt ettiği edim yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla katlandığı maliyetleri, söz konusu maliyetlerin niteliğine bağlı olarak ya gerçekleştikleri anda giderleştirir ya da varlık olarak muhasebeleştirir. Varlık olarak muhasebeleştirilen maliyetler ilişkili oldukları edim yükümlülüklerinin tamamlanma düzeyi esas alınarak hasılat olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>Uzun vadeli hizmet sunma amacıyla yapılan sözleşmelerde, sözleşme kapsamında gelecekte yerine getirilmesi beklenen edim yükümlülükleriyle ilişkili bugünden katlanılan maliyetler ertelenebilir.</p> <p>Ayrıca müşterilerin iletişim kurabilmeleri için katlanılan maliyetler telekomünikasyon şirketlerinin katlandığı maliyetlerin önemli bir kısmını oluşturur ve maddi duran varlıklar olarak muhasebeleştirilirler.</p>	<p>İlk olarak sözleşmeyi yerine getirebilmek için katlanılan maliyetlerin diğer standartların kapsamına girip girmedikleri belirlenir.</p> <p>Diğer standartların kapsamına girmeyen maliyetler, TFRS 15 standardına uygun olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>Aşağıdaki şartların karşılanması durumunda işletmeler bu maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sözleşmeyle doğrudan ilişkili olmalı</li><li>• Geri kazanılacağı beklenmeli ve</li><li>• İşletmenin, gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla kullanacağı kaynakları yaratmalıdır.</li></ul> <p>Varlık olarak muhasebeleştirilen maliyetler, ilişkili oldukları mal veya hizmetlerin müşteriye transfer edilmesiyle itfa edilirler.</p>	<p>TMS 18 standardı kapsamında sözleşmeyi yerine getirmek amacıyla katlandığı tüm maliyetleri gerçekleştikleri anda giderleştiren telekomünikasyon şirketleri yeni standarttan etkilenecektir. Yeni standart ile hizmet sağlayıcılarının katlandığı hizmet kurulum maliyetleri de sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri arasında sayılacaktır.</p>

Kaynak: PWC, 2017a: 1-19.

### **3.3. TFRS 15 STANDARDI VE YAZILIM SEKTÖRÜ**

#### **3.3.1. TFRS 15 Standardının Yazılım Sektörüne Etkileri**

TFRS 15 standardının yazılım sektörüne en büyük etkisi, satış sonrası hizmet içeren sözleşmeler için olacaktır. İşletmeler, söz konusu sözleşmelerde yazılım güncellemesi, teknik destek, yazılımın kurulması gibi satış sonrası hizmetlerin ayrı birer edim yükümlülüğü olarak mı muhasebeleştirileceğini belirlemelidir.

Eğer söz konusu edim yükümlülükleri birbirlerinden ayrı birer edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecekse, söz konusu hizmetlerin tek başına satış fiyatları belirlenmeli ve işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılmalıdır. TMS 18 standardında ise ilgili konuda detaylı bir açıklama bulunmamaktadır (Deloitte, 2014c: 2).

İşletmeler, TMS 18 standardına uygun olarak hareket ederken sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin müşteriye teslim edilmesiyle hasılatı muhasebeleştirmekteydiler ancak TFRS 15 standardı ile bu anlayış değişmiştir ve hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için söz konusu mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye geçmiş olması gerekmektedir.

TMS 18 standardını uygulayan işletmeler, bir paket halinde birden fazla edim yükümlülüğü veya müşterinin isteği üzerine kişiselleştirilmiş bir edim yükümlülüğü (yazılım) barındıran sözleşmeleri “tamamlanma yüzdesi yöntemini” kullanarak zamana yaygın bir şekilde muhasebeleştirmekteydiler. TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla işletmeler, söz konusu sözleşmeleri dikkatlice inceleyerek sözleşmede bulunan mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye geçtiği oranda hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirmelidirler (Grant Thornton, 2014: 6).

TFRS 15 standardı, sözleşme kapsamında müşteriye sunulan lisansları, fikri mülkiyeti kullanım hakkı sunan lisanslar ve fikri mülkiyete erişim hakkı sunan lisanslar olmak üzere ikiye ayırmıştır. İşletmeler, fikri mülkiyet kullanım hakkı sunan bir lisans içeren sözleşmeden elde ettikleri hasılatı belirli bir anda muhasebeleştirirken, fikri mülkiyete erişim hakkı sunan sözleşmelerden elde ettikleri hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirirler. TMS 18 standardı böyle bir ayırım içermediği için işletmelerin söz konusu lisansları içeren sözleşmelerden elde ettikleri hasılatı muhasebeleştirme şekilleri değişecektir (Grant Thornton, 2014: 6).



**Tablo 6: TFRS 15 Standardının Yazılım Sektörüne Etkileri**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Edim Yükümlülüklerin Tanımlanması	<p>Uluslararası finansal raporlama standardı yazılım işletmelerinin elde ettikleri geliri sözleşme unsurlarına nasıl dağıtacağına dair özel bir açıklama barındırmamaktadır. Ancak TMS 18 standardının barındırdığı genel yaklaşıma göre, elde edilen hasılat sözleşmede bulunan her bir işlemin ayrıştırılabilir unsurlarına, söz konusu unsurların gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ayrı ayrı dağıtılır.</p> <p>Bir sözleşmeyi unsurlarına ayırmak, sözleşmenin ekonomik özünü yansıtabilmek adına zorunlu olabilir ancak Uluslararası finansal raporlama standardı bir işlemin ayrıştırılabilir unsurlarının neler olduğu açıklamamıştır.</p> <p>Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının içerdiği bu eksikler nedeniyle yazılım sektöründe faaliyet gösteren birçok işletme Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarını uygulamaktaydı.</p>	<p>Bir edim yükümlülüğü, aşağıda belirtilenleri müşteriye teslim etme vaadidir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Farklı bir mal/hizmet (veya bir mal/hizmet paketi) veya</li> <li>Müşteriye aynı şekilde teslim edilecek birbirlerinden farklı mal veya hizmetler.</li> </ul> <p>Bir mal veya hizmet aşağıdaki durumlarda farklıdır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Müşteri, söz konusu mal veya hizmetten tek başına veya sözleşmede bulunan diğer mal veya hizmetlerle beraber yararlanabilir.</li> <li>Bir mal veya hizmet, sözleşmede bulunan diğer mal veya hizmetlerden farklı bir şekilde taahhüt edilmiştir.</li> </ul> <p><b>Lisanslar</b> Sözleşmede bulunan lisans verme taahhüdü diğer edim yükümlülüklerinden farklı olduğunda, (fikri mülkiyeti erişim hakkı veya fikri mülkiyeti kullanım hakkı) hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğini belirleyebilmek için lisansın yapısı değerlendirilmelidir.</p> <p><b>Fikri Mülkiyete Erişim Hakkı</b> Fikri mülkiyete erişim hakkı sağlayan lisanslar zamana yaygın olarak yerine getirilen edim yükümlülükleridir.</p> <p><b>Fikri Mülkiyeti Kullanım Hakkı</b> Fikri mülkiyeti kullanım hakkı veren lisanslar, belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleridir.</p>	<p>TFRS 15 standardıyla birlikte işletmeler, müşterinin elde ettiği mal veya hizmetlerden tek başına mı yoksa sözleşme kapsamında müşteriye ayrı ayrı satılan kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte mi faydalanabileceğini belirlemelidir. İşletmelerin ayrıca yeni bir değerlendirme daha yapmaları gerekmektedir, bu değerlendirme kapsamında işletmeler, sözleşme kapsamında müşteriye sundukları mal veya hizmetlerin ayrı ayrı mı yoksa birlikte mi transfer edileceğini belirleyeceklerdir.</p> <p>Müşteriye sunulan “farklı yazılım lisanslarının” büyük çoğunluğunu fikri mülkiyeti kullanım hakkı sunan lisanslar oluşturmaktadır ve söz konusu lisanslardan elde edilen gelir müşteriye transfer işleminin gerçekleşmesiyle muhasebeleştirilmektedir (genellikle lisans döneminin başlangıcında).</p>

Kaynak: PWC, 2017b: 1-30.

**Örnek Uygulama 13:** X yazılım firması, bir müşterisiyle yaptığı sözleşme kapsamında müşterisine bir veri analiz yazılımı (lisansı) ve bulut depolama hizmeti sunacaktır. Müşteri, veri analiz programı ile hem kendi bulut sisteminde bulunan müşteri verilerini hem de 3. tarafların bulut sistemlerinde bulunan verileri analiz edebilecektir.

İşletme TFRS 15 standardına göre edim yükümlülüklerini belirlerken standardın 27. maddesini dikkate alır. İlgili maddeye göre veri analiz yazılımı bulut depolama hizmetinden farklı bir edim yükümlülüğü oluşturmaktadır. Çünkü müşteri satın aldığı veri analiz yazılımı ile başka bir taraftan sağlayacağı verileri de analiz edebilmektedir. Bu nedenle iki edim yükümlülüğü birbirlerine entegre veya bağımlı değildir. Müşteri söz konusu bulut depolama hizmetini farklı bir firmadan satın alsa dahi programın kullanılabilirliği etkilenmemektedir.

**Tablo 6: TFRS 15 Standardının Yazılım Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Belirlenmesi	<p>“Hasılat, tahsil edilen veya tahsil edilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.”</p> <p>Değişken bedel içeren gelir, işleme ilişkin ekonomik faydanın işletmece elde edileceğinin muhtemel olduğu ve değişken bedel içeren tutarın güvenilir bir şekilde ölçülebildiği hallerde muhasebeleştirilir.</p>	<p>Bir işletme, en muhtemel tutar ve beklenen değer yöntemlerinden birini kullanarak değişken bedeli belirlemelidir. Değişken bedel içeren işlem bedelinin muhasebeleştirilmesi işlemi bir kısıtlamaya tabiidir. Söz konusu kısıtlamaya göre, işletme edim yükümlülüğünü yerine getirdiği ölçüde hasılatı muhasebeleştirir ve bu muhasebeleştirme işleminin yapılabilmesi için söz konusu işlem bedelinde önemli bir iptalin olmayacağını kuvvetle muhtemel olması gerekmektedir.</p> <p>İşletme, her raporlama dönemi sonunda işlem bedeline ilişkin tahminini güncellemek zorundadır.</p>	<p>Yeni hasılat standardının barındırdığı değişken bedele ilişkin hükümler neticesinde yazılım şirketlerinin hasılatı muhasebeleştirme zamanları değişecektir.</p> <p>Yazılım şirketleri sıklıkla müşterileriyle değişken bedel içeren sözleşmeler yapmaktadırlar. Örneğin, ceza ödemeleri veya ücret iadesi hakkı sunan hizmet düzeyi anlaşmaları (SLA).</p>

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Belirlenmesi (Devam)		Yeni hasılat standardı, yalnızca fikri mülkiyet lisansı satışı veya kullanım hakkı içeren sözleşmeler için bir istisna barındırmaktadır. Söz konusu sözleşmelerde, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya daha sonrasında hasılatın muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir.	

Kaynak: PWC, 2017b: 1-30.

**Örnek Uygulama 14:** Perakende sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, e-ticaret sektöründe de faaliyet gösterebilmek adına ihtiyaç duyduğu mobil uygulamanın geliştirilmesi amacıyla T yazılım şirketi ile sözleşme yapmıştır. Sözleşme bedeli 500.000 TL'dir. İşletme yazılımı taahhüt ettiği süreden daha erken teslim ederse 25.000 TL prim kazanacaktır, daha geç teslim etmesi halinde ise her hafta için söz konusu bedel 10.000 TL azalacaktır. İşletme geçmiş tecrübelerinden yola çıkarak yaptığı değerlendirmeler sonucunda yazılımı %50 ihtimalle zamanında müşteriye teslim edeceğini %20 ihtimalle ise 1 hafta erken teslim edeceğini hesaplamıştır. İşletmenin yaptığı değerlendirmeler sonucunda teslim süresinde %15 ihtimalle 1 hafta, %15 ihtimalle ise 2 hafta gecikme olabileceğini öngörülmüştür.

İşletme, TFRS 15 standardına uygun olarak işlem bedelini tespit ederken beklenen değer yöntemini kullanacaktır ve elde etmeyi beklediği hasılatla ilişkin işlemleri bu tutar üzerinden yapacaktır.

Tahmini tamamlanma süresi		Beklenen Değer
1 Hafta Erken	%20(500.000+25.000)	105.000 TL
Zamanında	%50x (500.000)	250.000 TL
1 Hafta Geç	%15x (490.000)	73.500 TL
2 Hafta Geç	%15x (480.000)	72.000 TL
	Toplam	500.500 TL

TMS 11 ve TMS 18 standardında bulunan yaygın uygulamaya göre işletmeler hasılatı elde edilebilirliğinin muhtemel olduğu durumlarda muhasebeleştirirler ancak bu genellikle hasılatta önemli bir iptalin gerçekleşmesi nedeniyle olumsuzluğa yol açar. TFRS15 standardında ise, hasılatta önemli bir iptalin olmayacağına yüksek bir ihtimal olduğu durumlarda hasılatı muhasebeleştirilmesine izin verir.

**Tablo 6: TFRS 15 Standardının Yazılım Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	<p>TMS 18 standardında, işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne gerçeğe uygun değeri esas alınarak dağıtılır ancak bu yöntem dışında işletmelerin uygulayabileceği farklı bir yöntem önerilmemiştir.</p> <p>Bir mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri, genellikle söz konusu mal veya hizmetin tek başına satıldığı hallerde belirlenen satış fiyatıdır.</p> <p>Bir varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken, söz konusu varlığın tek başına satıldığı durumlarda belirlenen satış fiyatı esas alınır.</p>	<p>TFRS 15 standardında ise, işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne söz konusu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılır. Eğer, sözleşmede bulunan mal veya hizmetler daha önce ayrı ayrı satılmamışsa işletme bu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını tahmin etmelidir.</p> <p>İşletmeler, bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını tahmin ederken gözlemlenebilir girdilerden en üst seviyede faydalanmalıdır. TFRS 15 standardı, bir şirketin tek başına satış fiyatını tahmin ederken kullanabileceği üç farklı yöntem sunmuştur:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Düzeltilmiş piyasa yaklaşımı</li> <li>• Beklenen maliyet +kar yaklaşımı</li> <li>• Bakiye yaklaşımı (belirli durumlarda)</li> </ul>	<p>TFRS 15 standardında belirtilen unsurlar TMS 18 standardında bulunanlarla oldukça benzerdir. Ancak yeni standart, birden fazla edim yükümlülüğü barındıran sözleşmelerde, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne nasıl dağıtılacağı, sözleşmede bulunan edim yükümlülüklerinin hangi durumlarda farklı olarak değerlendirileceği ile ilgili çok daha detaylı açıklamalar barındırmaktadır.</p>

	TMS 18	IFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması (Devam)		Standartta belirtilen şartların karşılanması durumunda değişken bedel tüm edim yükümlülüklerine değil bir veya daha fazlasına dağıtılır.  Sözleşme başlangıcında belirlenen işlem bedeli, mal veya hizmetin tek başına satış fiyatında meydana gelen değişiklikleri yansıtmak üzere tekrardan dağıtılmaz.	

Kaynak: PWC, 2017b: 1-30.

**Örnek Uygulama 15:** Bir e-ticaret şirketi, müşterilerinin verilerini güvenli bir şekilde saklayabilmek adına bir yazılıma ihtiyaç duymaktadır ve yazılımın sağlanması için X yazılım şirketi ile bir sözleşme yapmıştır. Sözleşme kapsamında X yazılım şirketi, müşterisine 1 yıllık süre zarfında bir yazılım lisansı ve yazılımda meydana gelebilecek sorunlara karşı teknik destek ve güncelleme hizmetleri sağlayacaktır. Sözleşme bedeli 55.000 TL'dir. İşletme söz konusu hizmetleri ayrı ayrı da satmaktadır ve yazılımın tek başına satış fiyatı 50.000 TL, teknik destek ve güncelleme hizmetleri ise 12.000 TL'dir.

Sözleşmede bulunan hizmetlerin tek başına satış fiyatları esas alınarak, sözleşme kapsamında müşteriye verilen indirim tutarı her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmalıdır. Böylece sözleşmede bulunan edim yükümlülüklerinin indirimli satış fiyatları hesaplanmış olur.

	Tek Başına Satış Fiyatı	İndirimli Sözleşme Bedeli
Yazılım	50.000 TL	44.355 TL 55.000(50.000/62.000 TL)
Teknik destek ve Güncelleme	12.000 TL	10.645 TL 55.000(12.000/62.000)
Toplam	62.000 TL	55.000 TL

İşletme, edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe indirimli sözleşme bedeli üzerinden hasılatı muhasebeleştirir.

**Tablo 6: TFRS 15 Standardının Yazılım Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	<p>Aşağıda belirtilen şartların karşılandığı durumlarda işletme hasılatı, sözleşmeye konu olan mal veya malları müşteriye transfer ettiği anda muhasebeleştirir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Mal sahipliği ile ilgili tüm risk ve faydaların müşteriye devredilmiş olması,</li><li>• İşletmenin, malın sahipliği ile ilgili yönetim ve kontrol haklarının sona ermesi,</li><li>• Hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülmesi,</li><li>• İşletmenin, işleme ilişkin bir ekonomik fayda sağlaması,</li><li>• İşletmenin katlandığı veya katlanacağı maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.</li></ul> <p>Yukarıda belirtilen şartların karşılanmadığı durumlarda ise, söz konusu malın sahipliğine ilişkin fayda ve riskler müşteriye transfer edildiğinde hasılat muhasebeleştirilir.</p> <p>Aşağıda belirtilen şartların tamamının karşılanması durumunda, hizmet sunumu içeren bir işlemde elde edilen hasılat, raporlama dönemi sonunda söz konusu işlemin tamamlanma düzeyi esas alınarak muhasebeleştirilir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülmesi.</li><li>• İşletmenin, işleme ilişkin bir ekonomik fayda sağlaması.</li><li>• Raporlama dönemi sonu itibarıyla işleme ilişkin tamamlanma derecesinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.</li><li>• İşletmenin, işlem dolayısıyla hali hazırda katlandığı veya katlanacağı maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.</li></ul>	<p>Aşağıda belirtilen şartlardan herhangi birinin karşılanması koşuluyla, bir mal veya hizmeti müşterisine zamana yaygın olarak devreden işletme hasılatı da zamana yaygın olarak muhasebeleştirir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesiyle eş zamanlı olarak müşteri edimi elde eder ve faydalarını tüketir.</li><li>• İşletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık üretir veya geliştirir.</li><li>• İşletmenin edim yükümlülüğü gereği ürettiği varlığın işletme için alternatif bir kullanımı yoktur ve işletmenin tamamladığı kısma karşılık hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkı vardır.</li></ul> <p>Zamana yaygın olarak yerine getirilmeyen edim yükümlülükleri belirli bir anda gerçekleştirilirler ve varlığın kontrolü müşteriye geçer. Varlığın kontrolünün müşteriye geçtiği tarihi tam olarak belirleyebilmek için aşağıda belirtilen göstergeler de dahil olmak üzere belirli göstergeler dikkate alınır:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• İşletme, söz konusu varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir.</li><li>• Varlığın yasal mülkiyeti müşteriye geçmiştir.</li></ul>	<p>Fikri mülkiyet lisanslarını kullanım hakkı sunan sözleşmelerden elde edilen hasılat, TFRS 15 standardı kapsamında belirli bir anda muhasebeleştirilecektir. Lisansın kalıcı veya süreli olması bu durumu değiştirmez. Bu nedenle yeni hasılat standardı birçok firmanın hasılatı muhasebeleştirme zamanını değiştirecektir.</p> <p>TFRS 15 standardının, fikri mülkiyet lisans satışı veya kullanımı sunan sözleşmeler için barındırdığı istisna ile işletmeler hasılatı, TMS 18 standardına benzer bir şekilde fikri mülkiyet lisanslarını müşteriye teslim ettikleri anda muhasebeleştirirler. Bununla beraber, TFRS 15 standardının genel yaklaşımına göre hasılatın muhasebeleştirilme zamanı satışın veya kullanımın gerçekleştiği andır.</p>

	<p>Söz konusu şartların sağlanamadığı durumlarda ise, işletme hali hazırda katlandığı maliyetlerden geri kazanmayı beklediği kadarını hasılat olarak muhasebeleştirir.</p>	<p>Varlığın fiziki mevcudiyeti müşteriye geçmiştir.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Müşteri, varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilere sahiptir.</li> <li>• Müşteri varlığı kabul etmiştir.</li> </ul> <p>TFRS 15 standardı ayrıca, fikri mülkiyet lisans satışı içeren veya kullanım hakkı sunan sözleşmelerde uygulanmak üzere sınırlı bir istisna içermektedir. Söz konusu istisna ile işletmeler söz konusu sözleşme kapsamında elde ettikleri hasılatı aşağıda belirtilen iki durumdan biri gerçekleştiğinde muhasebeleştirirler:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sonradan satışın veya kullanımın gerçekleşmesiyle.</li> <li>2. Söz konusu lisans ücretlerinin dağıtıldığı edim yükümlülüklerinin tamamen veya kısmen yerine getirilmesiyle.</li> </ol>	
--	--	--	--

Kaynak: PWC, 2017b: 1-30.

**Örnek Uygulama 16:** X yazılım işletmesi müşterisiyle yaptığı sözleşme kapsamında müşterinin talepleri doğrultusunda sıfırdan bir yazılım geliştirecektir. Sözleşme 01/01/2018 tarihinde yapılmıştır. İşletme, yazılımı 01/07/2019 tarihinde müşteriye teslim edeceğini taahhüt etmiştir. Sözleşme bedeli 2.000.000 TL'dir ve işletmenin katlanmayı beklediği maliyet ise 1.500.000 TL'dir. İşletme, sözleşmenin yapıldığı dönemin sonunda 900.000 TL maliyete katlanmıştır.

İşletme, 31/12/2018 tarihi itibarıyla elde ettiği hasılatı belirlerken TFRS 15 standardının 35.maddesini esas alır. TFRS 15 standardının 35. Maddesi gereği, sözleşmeye konu olan yazılım doğrudan müşterinin talepleri doğrultusunda geliştirildiği ve işletme için alternatif bir kullanımının olmaması nedeniyle hasılat zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmelidir.

Sözleşmenin tamamlanma derecesinin ölçülebilmesi için işletmenin elinde olan tek veri katlandığı maliyetlerdir, bu nedenle girdi yöntemi kullanılmalıdır.

İşletmenin birinci yılın sonunda elde ettiği hasılat girdi yöntemi ile aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Sözleşme Bedeli	2.000.0000 TL
İlerleme oranı	$900.000/1.500.000 = \%60$
Gerçekleşen Hasılat	$2.000.0000 \times \%60 = 1.200.000$ TL
Katlanılan Maliyet	900.000 TL
Brüt Kar	300.000 TL

### 3.4. TFRS 15 STANDARDI VE ÜRETİM SEKTÖRÜ

#### 3.4.1. TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri

TMS 18 standardında bir mal satışından elde edilen hasılat, genellikle söz konusu malın sahipliğine ilişkin risk ve getirilerin müşteriye transfer edilmesiyle muhasebeleştirilir. TFRS 15 standardında ise, hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için malın kontrolünün müşteriye geçmiş olması gerekmektedir. Standartlar arasındaki bu fark bazı sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirildiği tarihi değiştirecektir.

Örneğin, birçok üretim işletmesi müşterileriyle, teslimat sürecinde (nakliye noktası) sözleşmeye konu olan malların müşteriye devredildiği sözleşmeler yapmakta ve genellikle teslimat sürecinde meydana gelen kayıp ve zararları değişim veya kredi imkânı sunarak karşılamaktadırlar. Ancak TFRS 15 standardının belirttiği, hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için sözleşmeye konu olan malların kontrolünün müşteriye geçmiş olması şartı bu uygulamayı değiştirecektir. Çünkü sevkiyat sürecinde oluşan riskler malların kontrolünün müşteriye geçmesine engel olabilmektedir. Bu nedenle işletmeler genellikle teslimat süreci tamamlandığında hasılatı muhasebeleştirirlerdir. Bununla beraber işletme yaptığı değerlendirme sonucunda hasılatı teslimat sürecinde muhasebeleştirmeye karar verirse, sürecin barındırdığı risklere karşılık işlem bedelinin bir kısmını “sevkiyat ve risk karşılığı” adı altında ayrı bir edim yükümlülüğüne dağıtması gerekecektir (Deloitte, 2014d: 3).



TFRS 15 standardının TMS 18 standardından ayrıştığı bir diğer önemli nokta ise, işlem bedelinin sözleşme de bulunan tüm farklı edim yükümlülüklerine dağıtılması gerektiğine yönelik hükümlerdir. Eğer işletme müşterisine sözleşme kapsamında bir mal satıyor ve söz konusu mala ilişkin ücretsiz bakım gibi satış sonrası destekler de sunuyorsa işletme bu bakım hizmetinin tek başına satış fiyatını belirlemeli ve işlem bedelini tek başına satış fiyatına oranla bu edim yükümlülüğüne dağıtmalıdır (BDO New Zealand, 2019: 12-13).

TMS 18 standardı, mal veya hizmet satışları için sunulan garantilerle ilgili herhangi bir açıklama barındırmamaktadır. TFRS 15 standardında ise, eğer müşteri, mal veya hizmet satışlarında sunulması gereken yasal garantiye ek olarak bir garanti satın alıyorsa veya işletme yasal garantiye ek olarak bakım-onarım gibi ilave hizmetler sunuyorsa söz konusu ilave hizmetleri ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelidir (BDO New Zealand, 2019: 28).

**Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Sözleşmelerin Birleştirilmesi	Aynı ekonomik amaç uğruna yapılan iki veya daha fazla sözleşmenin birleştirilmesi gerekmektedir.	Aşağıda belirtilen şartlardan en az birinin karşılandığı durumlarda, tek bir müşteriyle aynı anda veya yakın zamanlarda yapılan sözleşmelerin birleştirilmesi gerekmektedir: <ul style="list-style-type: none"><li>• Sözleşmelerin aynı ticari amaç uğruna bir bütün halinde müzakere edilmesi.</li><li>• Sözleşme kapsamında ödenilecek tutarın diğer sözleşmenin tutarına veya edimine bağlı olması.</li><li>• Farklı sözleşmelerde taahhüt edilen varlıkların tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.</li></ul>	TFRS 15 standardı, TMS 18 standardına kıyasla sözleşmelerin birleştirilmesine yönelik daha detaylı açıklama içermektedir. Her iki standardın sonuçları benzer olacaktır.

Kaynak: PWC, 2017c: 1-17.

**Örnek Uygulama 17:** X makine üretim şirketi, müşterisiyle bir makine tedariki (sözleşme bedeli 2.000 TL) ve kurulumu (sözleşme bedeli 250 TL) için iki farklı sözleşme yapıyor. Makinenin kurulumu özel donanım ve yetki gerektirdiği başka bir firma tarafından kurulması imkansızdır. Makine 1 Mart 2019 tarihinde müşteriye teslim ediliyor ve 1 Nisan 2019 tarihinde kuruluyor.

İşletme, söz konusu sözleşmeleri birlikte mi yoksa ayrı ayrı mı muhasebeleştireceğini belirlerken TFRS 15 standardının 17. maddesini dikkate almalıdır. İlgili maddeye göre iki veya daha fazla sözleşmenin birleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların en az birinin karşılanması gerekmektedir:

- Tarafların sözleşmeleri aynı ticari amaç uğruna müzakere etmesi,
- Birlikte müzakere edilen sözleşmelerden birinin sonucunda müşterinin ödeyeceği bedelin diğer sözleşme bedeline veya edimine bağlı olması veya işletmenin müşterisine taahhüt ettiği varlıkların tek bir edim yükümlülüğü oluşturması gerekmektedir.

Örneğimizde de, işletmenin taahhüt ettiği makine tedariki ve kurulumu tek bir edim yükümlülüğü oluşturmaktadır çünkü müşterinin makineden faydalanabilmesi için kurulum yapılması şarttır ayrıca taraflar sözleşmeleri aynı amaç uğruna müzakere etmişlerdir.

Aşağıdaki tabloda ise işletmenin sözleşmeleri tek bir sözleşme halinde veya ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi halinde hasılatı muhasebeleştirme tarihleri verilmiştir:

	Ayrı Ayrı	Tek Bir Sözleşme
1 Mart 2019	2000 TL	
1 Nisan 2019	250 TL	2250 TL

TMS 18 standardında ise her iki sözleşme ayrı ayrı muhasebeleştirilmektedir.

**Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	ETKİ
Sözleme Değişiklikleri	<p>TMS 11 standardına göre, sözleşmede yapılan bir değişikliğin hasılatı dahil edilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların karşılanması gerekmektedir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Müşterinin sözleşme değişikliğini onaylayacağını muhtemel olması.</li> <li>Hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.</li> </ul>	<p>Bir sözleşme değişikliği, sözleşme taraflarının sözleşmeyle belirlenmiş hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülüklerini değiştiren veya sözleşme taraflarına yeni hak ve sorumluluklar yükleyen değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşmede yapılan bir değişikliğin gerçekleşebilmesi için tarafların onay vermesi zorunludur. Bu onay, yazılı veya sözlü olabileceği gibi ticari teamüllere uygun herhangi bir biçimde de olabilir.</p>	<p>TFRS 15 standardı, sözleşme değişiklikleri ile ilgili çok daha detaylı bir açıklama içermektedir. Sözleşmede yapılan bir değişiklik, ilave bir edim edim yükümlülüğü doğrular ve sözleşme bedelini söz konusu edim yükümlülüğünün tek başına satış fiyatı kadar artırıyor söz konusu değişiklik ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.</p>

	TMS 18	TFRS 15	ETKİ
Sözleme Değişiklikleri (Devam)	TMS 18 standardında ise sözleşme değişikliklerine yönelik herhangi bir açıklama yoktur. Söz konusu şartların karşılanmadığı durumlarda ise sözleşme değişikliği, esas sözleşmede yapılan bir düzenleme gibi muhasebeleştirilir.	Bir sözleşme değişikliği, sözleşmede bulunan edim yükümlülüklerinden farklı bir edim yükümlülüğü doğuruyor ve sözleşme bedeli eklenen edim yükümlülüğünün tek başına satış fiyatı kadar artıyorsa işletme söz konusu değişikliği esas sözleşmeden ayrı, yeni bir sözleşme olarak muhasebeleştirir.	Eğer sözleşmede yapılan değişiklik ile sözleşmeye eklenen mal veya hizmetler, sözleşme kapsamında daha önce müşteriye teslim edilenlerden farklı ancak sözleşme bedeli söz konusu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatı kadar artmadıysa, söz konusu değişiklik esas sözleşmede yapılan bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.  Sözleşmede yapılan bir değişiklik sonucunda edim yükümlülüklerinin tamamlanma derecesi değişiyorsa, işletme bunu değişikliğin gerçekleştiği tarihte hasılatla bir düzeltme (yeni kümülatif seviyeye uygun) olarak muhasebeleştirir.

Kaynak: PWC, 2017c: 1-17.

**Örnek Uygulama 18:** Üretici A, yaptığı bir sözleşme kapsamında müşterisine 8 ay boyunca adedi 5.000 TL' den 14 adet makine satacaktır. Makinelerin 9 adedi müşteriye teslim edildikten sonra müşterinin talebi doğrultusunda sözleşmede değişiklik yapılıyor ve adedi 4.500 TL' den 11 adet daha makine (farklı bir model) ekleniyor. Müşterinin ilave olarak satın aldığı makinelerin tek başına satış fiyatları 5.500 TL'dir.

İşletme, TFRS 15 standardının 21. maddesine göre söz konusu sözleşme değişikliğini muhasebeleştirirken esas sözleşmeyi feshederek ve yeni bir sözleşme olarak değerlendirmelidir. Çünkü müşterinin ilave olarak satın aldığı makineler esas sözleşmede satın aldığı makinelerden farklıdır ve sözleşme bedeli söz konusu makinelerin tek başına satış fiyatları kadar artmamıştır.

İşletme, sözleşmede değişiklik yapıldığı zaman sözleşmede bulunan makinelerden 9 adedini müşteriye teslim ettiği için 45.000 TL'yi hasılat olarak finansal tablolara alır.

Sözleşme Değişikliği yapıldıktan sonra:

	Makine (adet)	Birim Fiyat	Toplam
Esas Sözleşmeden Kalan	5	5.000 TL	25.000 TL
İlave makineler	11	4.500 TL	49.500 TL
	16		74.500 TL

İşletmenin bu satış işleminden elde ettiği hasılat:

Esas Sözleşme (ilk olarak muhasebeleştirilen hasılat) = 45.000 TL

Sözleşme Değişikliği Sonrası= 74.500 TL

Toplam Hasılat= 119.500 TL

İşletme, söz konusu satış işlemini TMS 18 standardına uygun olarak muhasebeleştirseydi, müşterinin ilave siparişini ayrı bir sözleşme olarak değerlendirecekti. Bu bağlamda, ilk olarak 14 adet makineyi 5000TL/adet fiyatı (70.000 TL) üzerinden muhasebeleştirecek, daha sonra 11 adet makineyi 4500 TL/adet fiyatı üzerinden (49.500 TL) muhasebeleştirecekti. Her iki standart setine göre de işletmenin elde ettiği hasılat tutarı aynı olacak ancak TMS 18 standardına göre ilk muhasebeleştirmede daha fazla hasılat muhasebeleştirilecekti.

**Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Edim yükümlülüklerinin tanımlanması	İşlemin özünü yansıtabilmek adına, muhasebeleştirme ilkelerini ayrıştırılabilir unsurlar içeren işlemlerin her bir unsuruna ayrı ayrı uygulamak gerekmektedir.	TFRS 15 standardına göre, bir edim yükümlülüğü farklı mal veya hizmetlerden veya belirli kriterleri sağlamak koşuluyla farklı mal veya hizmet paketlerinden oluşmaktadır.  Bir mal veya hizmet aşağıda belirtilen şartların tamamının karşılanması halinde farklıdır: <ul style="list-style-type: none"><li>• Müşteri, mal veya hizmetlerden tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilmektedir.</li><li>• İşletmenin sözleşme kapsamında müşterisine taahhüt ettiği mal veya hizmetler sözleşmede bulunan diğer mal veya hizmetlerden ayrı olarak tanımlanabilmektedir.</li></ul>	TMS 18 standardı, sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen her bir edim yükümlülüğünün tanımlanması ve ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtir. TFRS 15 standardı ise, TMS 18 standardına göre çok detaylı açıklamalar içermektedir.

Kaynak: PWC, 2017c: 1-17.

**Örnek Uygulama 19:** Müşteri A, 1 Ocak 2014 tarihinde 15.000 TL karşılığında ABC işletmesiyle bir makine satın almak üzere sözleşme yapıyor. Makine müşteriye aynı gün teslim ediliyor. İşletme müşteriye ayrıca 3 bakım hediye ediyor. İşletme, söz konusu bakım hizmetlerini tek başına genellikle 400 TL bedel ile satmaktadır.

TFRS 15 standardına göre, işletme müşterisiyle tek bir sözleşme yapmıştır ancak sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğü bulunmaktadır (makine ve bakım hizmetleri).

TFRS 15 standardına göre sözleşmede bulunan tüm edim yükümlülükleri tanımlanmalıdır ve işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne, söz konusu edim

yükümlülüklerinin tek başlarına satıldığı durumlarda belirlenen satış fiyatı üzerinden dağıtılmalıdır.

Toplam sözleşme bedeli olan 15.000 TL, sözleşmede bulunan her taahhüdün tek başına satış fiyatları esas alınarak sözleşmede bulunan her bir mal veya hizmete dağıtılır:

	Sözleşme Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı	Hasılat
Makine	15.000 TL	15.000 TL	13.889 TL 15.000(15.000/16.200)
Bakım Hizmetleri	0	1.200 TL	1.111 TL 15.000(1200/16200)
Toplam	15.000 TL	16.200 TL	15.000 TL

ABC işletmesi, makineyi müşteriye teslim ettiği anda (kontrolü müşteriye geçtiğinde) 13.889 TL'yi hasılat olarak finansal tablolara alır. Geriye kalan tutar ise, bakım hizmetlerinden her biri gerçekleştiği anda ( $1.111/3= 370,33$  TL) finansal tablolara alınır.

Söz konusu sözleşme TMS 18 standardı kapsamında muhasebeleştirilseydi, işletme 15.000 TL'yi hasılat olarak finansal tablolara alacak ve her bir bakım hizmeti gerçekleştiği anda 370,33 TL'yi giderleştirecekti.

**Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Belirlenmesi	<p>Sözleşme kapsamında müşterilere sunulan para iadesi, indirim gibi teşvikler, elde edileceği beklenen hasılat tutarından indirim olarak muhasebeleştirilir. Eğer işletme elde etmeyi beklediği hasılat tutarını güvenilir bir şekilde tahmin edemiyorsa, hasılatta gereğinden fazla indirim yapabilir.</p>	<p>Sözleşme kapsamında müşteriye para iadesi veya belirli bir şarta bağlanan performans primleri sunuluyorsa işlem bedeli değişken bedel içeriyordur. İşletme, değişken bedeli tahmin etmeli ve edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde değişken bedeli hasılattan indirmelidir. Değişken bedele ilişkin belirsizlik ortadan kalktığında ise, işletmenin muhasebeleştiği hasılatta yüksek ihtimalle bir iptalin olmaması gerekmektedir. İşletme bu olasılığı değerlendirirken aşağıda belirtilen faktörleri dikkate alır:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Değerlendirilen bedel işletme dışındaki faktörlere karşı oldukça hassastır.</li><li>• Bedele ilişkin belirsizliğin uzun bir süre devam edeceği beklenmektedir.</li><li>• İşletmenin benzer sözleşmelerle ilgili tecrübesi oldukça sınırlıdır.</li><li>• Sözleşme çok sayıda ve geniş bir yelpazede gerçekleşmesi muhtemel bedeller içermektedir.</li></ul> <p>İşletmenin müşterisine sunduğu ticari indirimler ise, işlem bedelinde bulunan bir değişken bedel olabileceği gibi gelecekte herhangi bir varlığı indirimli olarak satın alma imkânı sağlayan önemli bir hak unsuru da olabilir.</p>	<p>İşletme, değişken bedel içeren bedelleri tahmin etmeli ve değişken bedel içeren hasılatta önemli bir iptalin olmayacağını belirleyebilmek için geçmiş deneyimlerini ve TFRS 15 standardında bulunan unsurları dikkate almalıdır.</p> <p>Her iki standart setinde de ticari indirimler benzer şekilde muhasebeleştirilir.</p>

Kaynak: PWC, 2017c: 1-17.



**Örnek Uygulama 20:** X üretim işletmesi, müşterisiyle 1.000 adet malzemenin teslimi için sözleşme yapmıştır. Sözleşme bedeli 100.000 TL'dir. Eğer işletme söz konusu malzemeleri zamanında müşterisine teslim edemezse 20.000 TL ceza ödeyecektir. İşletme söz konusu malzemeleri sürekli üretmektedir ve %90 ihtimalle edim yükümlülüğünü zamanında tamamlayacağını tahmin etmektedir.

TFRS 15 standardına göre sözleşme, işlem bedelini etkileyecek iki ihtimal barındırmaktadır, bunlardan ilki işletmenin söz konusu malzemeleri zamanında teslim etmesi ihtimalidir, bu durumda işlem bedeli 100.000 TL olacaktır, malzemeleri zamanında teslim edememesi halinde ise 80.000 TL olacaktır. İşletme, işlem bedelini tespit ederken en muhtemel tutar yöntemini kullanacaktır çünkü ihtimallerden birinin gerçekleşme olasılığı %90'dır. Bu nedenle işletme 100.000 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirecektir. İşletme, sözleşmeyi TMS 18 standardına göre muhasebeleştirseydi, 100.000 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirirken, 20.000 TL'yi giderleştirecekti.

**Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	TMS 18 standardı, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine nasıl dağıtılacağını açıklamamıştır. Ancak, genel olarak gerçeğe uygun değer ve maliyet + kâr marjı yaklaşımı uygulanmıştır.	İşlem bedeli edim yükümlülüklerine sözleşme başlangıcında belirlenen tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılır.  Aşağıda belirtilen tüm şartların karşılanması halinde, işletme müşteriye sunduğu indirim hakkını tek bir edim yükümlülüğüne yükler: <ul style="list-style-type: none"> <li>Sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen varlıklar, işletmenin düzenli olarak sattığı mal veya hizmetlerden biridir.</li> <li>Sözleşmeyle müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetler, işletmenin genellikle bir paket halinde sattığı mal veya hizmetlerdir.</li> <li>İşletmenin söz konusu mal veya hizmetleri bir paket halinde sattığı indirimli fiyat ile sözleşme kapsamında sattığı indirimli fiyat büyük oranda aynıdır.</li> </ul>	Bir işletme, tek başına satış fiyatlarını esas alarak işlem bedelini tüm edim yükümlülüklerine dağıtmalıdır. Ancak standartta belirtilen şartların sağlanması durumunda değişken bedeller sözleşmede bulunan tek bir edim yükümlülüğüne dağıtılabilir.

Kaynak: PWC, 2017c: 1-17.

**Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	Etki
Garantiler ve satış sonrası sorumluluk lar	<p>İşletmeler, genellikle üretimden kaynaklanan sorunlara ve gizli kusurlara karşı müşteriye koruyan yasal garantileri dikkate alırlar. Bu tür garantiler için beklenen maliyetleri tahakkuk ettirir ve hasılatı muhasebeleştirirler (İşletmeler, yasal garanti nedeni ile karşılaştıkları maliyetleri “TMS 37 Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı kapsamında muhasebeleştirirler).</p> <p>Uzatılmış garantilerin satışından elde edilen hasılat ise garanti süresi boyunca peyderpey muhasebeleştirilir.</p>	<p>Müşterinin yasal garanti dışında ilave olarak satın aldığı garantiler, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>Söz konusu garantinin müşteriye ayrı olarak satılmadığı durumlarda ise “TMS 37 Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı kapsamında muhasebeleştirilir.</p>	<p>İşletme, geleneksel ticari uygulamaları ve sözleşmenin niteliğini de göz önünde bulundurarak sözleşme kapsamında müşterisine sattığı mal veya hizmetlere yönelik sunduğu yasal garantinin niteliğini değerlendirmelidir.</p> <p>Müşterin ilave bir hizmet olarak satın aldığı garanti ise mevcut standartta olduğu gibi ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturur ve garanti süresi boyunca muhasebeleştirilir.</p>

Kaynak: PWC, 2017c: 1-17.

**Örnek Uygulama 21:** Otomobil üretimi yapan bir işletme, 29 Haziran 2019 tarihinde başlattığı bir kampanya kapsamında bir modeli için yasal garantiye ek olarak 24 ay daha garanti sunmaya başlamıştır. Otomobilin bağımsız satış fiyatı 100.000 TL, işletmenin sunduğu ilave 24 aylık garantinin bağımsız satış fiyatı ise 5.000 TL’dir.

İşletme, sözleşme sonucunda elde ettiği hasılatı TFRS 15 standardına göre muhasebeleştirirken, müşterisine sunduğu otomobil ve garantinin bağımsız satış fiyatlarını esas alarak işlem bedelini garanti taahhüdünü barındıran edim yükümlülüğüne dağıtmalıdır.

	Bağımsız Satış Fiyatı	Hasılat
Otomobil	100.000 TL	95.238 TL 100.000 (100.000/105.000)
Garanti	5.000 TL	4762 TL 5000(5.000/105.000)
<b>Toplam</b>	<b>105.000 TL</b>	<b>100.000 TL</b>

İşletme, otomobilin kontrolünün müşteriye geçmesi ile 95.238 TL’yi hasılat olarak finansal tablolara alır, 4.762 TL ise garanti süresi dolduktan sonra muhasebeleştirir.

**Tablo 7: TFRS 15 Standardının Üretim Sektörüne Etkileri (Devam)**

	TMS 18	TFRS 15	ETKİ
Hasılatın muhasebeleştirilmesi	<p>Mal satışlarından elde edilen hasılat, aşağıda belirtilen şartların karşılanması halinde muhasebeleştirilir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Malın sahipliğinden doğan kazanım ve risklerin transfer edilmesi,</li><li>• İşletmenin satılan malların üzerinde yönetim hakkının ve kontrolünün kalmaması,</li><li>• Elde edilen hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,</li><li>• İşleme ilişkin ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,</li><li>• İşlemin gerçekleştirilebilmesi için katlanılan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.</li></ul> <p>TMS 18 standardına göre, işlem sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa hizmet sözleşmelerinin tamamlanma aşaması tamamlanma yüzdesi yöntemi esas alınarak belirlenir.</p>	<p>Sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye geçmesiyle hasılat muhasebeleştirilir. Söz konusu mal veya hizmetlerin müşteriye transferi belirli bir anda gerçekleşebileceği gibi zamana yaygın olarak da gerçekleşebilir.</p> <p>TFRS 15 standardına göre, zamana yaygın olarak gerçekleştirilen edim yükümlülüklerinin ilerlemesi girdi ve çıktı yöntemleri kullanılarak ölçülür:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Girdi Yöntemi ile hasılat ölçülürken, üretim için katlanılan maliyetler, harcanan iş gücü süreleri ve makinelerin kullanımı gibi süreler dikkate alınır.</li><li>• Çıktı yönteminde ise, üretilen veya müşteriye teslim edilen mal veya hizmetlerin geriye kalan mal veya hizmetlere oranı esas alınarak hasılat ölçülür.</li></ul>	<p>Bir sözleşme kapsamında üretilen mallar, müşterinin talepleri doğrultusunda özelleştirilmiş ve ayrıca aşağıda belirtilen şartları da sağlıyorsa bu sözleşmeden elde edilen hasılat zamana yaygın olarak muhasebeleştirilir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Müşterinin talepleri doğrultusunda özelleştirilen malların alternatif bir kullanımı yoktur ve farklı bir müşteriye teslim edilemezler.</li><li>• Sözleşmede belirlenen ödeme şartları gereği, işletmenin söz konusu malları üretmek için katlandığı maliyetleri ve makul bir kar marjını, malların üretim süresi içinde müşteriden tahsil etme hakkı vardır.</li></ul> <p>TFRS 15 standardının belirttiği bu hükümler hasılatın TMS 18 standardına göre daha erken muhasebeleştirilmesine imkân tanımaktadır.</p> <p>TFRS 15 standardı her iki yönteminde kullanımına izin vermektedir ancak işletme bu iki yöntem arasında varlıkların müşteriye teslim edilme zamanını en iyi şekilde gösteren yöntemi seçmelidir. Girdi yöntemini kullanan işletmeler, sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin üretilmesi için katlandıkları maliyetleri hesaplamaya dahil ederken anormal derecede israf edilen emek veya malzeme maliyetlerini dikkate almamalıdır.</p>

	TMS 18	TFRS 15	ETKİ
Hasılatın muhasebeleştirilmesi (Devam)	İnşaat üretim hizmeti sunan işletmeler ise TMS 11 standardı kapsamında hem girdi yöntemini hem de çıktı yöntemini kullanabilmektedir.		Yeni standardın bir sonucu olarak, zamana yaygın olarak mal veya hizmet üreten bazı işletmeler, ürettikleri mal veya hizmetleri müşteriye teslim ettiklerinde değil, üretim gerçekleştikçe hasılatı muhasebeleştireceklerdir.

Kaynak: PWC, 2017c: 1-17.

**Örnek Uygulama 22:** Bir üretim işletmesi, müşterisiyle yaptığı sözleşme kapsamında müşterisine 10.000 adet karton kutu teslim edecektir. Sözleşme süresi 60 gündür ve işletme faturalandırmayı aylık olarak yapmaktadır. Sözleşme 01.03.2019 tarihinde yapılmıştır. Sözleşme bedeli ise 20.000 TL'dir. İşletme ilk ay müşterisine 4.500 adet karton kutu teslim etmiştir.

İşletme, TFRS 15 standardına göre sözleşmeye ilişkin ilerlemeyi çıktı yöntemi ile ölçmelidir. Çünkü, sözleşme kapsamında müşteriye tek bir türde ürün teslim edilecektir ve işletmenin katlandığı maliyetler her bir kutu için aynıdır. İşletme, çıktı yöntemi ile hasılatı ölçerken, ay sonunda müşteriye teslim ettiği ürünlerin sayısını sözleşme kapsamında müşteriye teslim edilecek ürünlere bölerek o tarihe kadar elde ettiği hasılatı belirlemelidir.

**Örnek Uygulama 23:** Tıbbi malzemeler üreten bir işletme, müşterisiyle yaptığı sözleşme kapsamında müşterisine 100 adet solunum cihazı teslim edecektir. Sözleşme bedeli 1.000.000 TL olarak belirlenmiştir. İşletme, ürettiği kadar solunum cihazını dönem sonunda geriye kalanları ise taahhüt ettiği tüm makineleri tamamladığında teslim edecektir, müşteri ise sözleşme bedelini işletmenin taahhütlerinin tamamını yerine getirmesiyle ödeyecektir. Sözleşme 01/10/2017 tarihinde yapılmıştır. İşletme 800.000 TL maliyete katlanmayı beklenmektedir ve 31/12/2017 itibarıyla 600.000 TL maliyete katlanmıştır. İşletme, tüm edim yükümlülüklerini 31/03/2018 tarihinde yerine getirmiştir.

İşletme, girdi yöntemiyle dönem sonu itibarıyla katlandığı toplam maliyetleri esas olarak sözleşmeye ilişkin ilerleme miktarını ölçer.

Sözleşme Bedeli	1.000.0000 TL
İlerleme oranı	600.000/800.000=%75
Gerçekleşen Hasılat	1.000.0000x%75=750.000 TL
Katlanılan Maliyet	600.000 TL
Brüt Kar	150.000 TL

İşletme, dönem sonu itibariyle sözleşmenin %75'sini tamamlamıştır ve 750.000 TL hasılat elde etmiştir. Müşterinin sözleşme bedelini ödemesi için işletmenin edim yükümlülüklerinin tamamını yerine getirmesi gerekmektedir. Bu nedenle işletme 750.000 TL'yi "120 Müşterilerden Alacaklar" hesabı yerine "141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar" hesabına kaydeder.

İşletmenin dönem sonunda yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

31/12/2017		
141 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR		750.000 TL
	600 YURTIÇI SATIŞLAR	750.000 TL

İşletme, 31/03/2018 tarihinde tüm edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirme kaydı yapar:

31/03/2018		
102 BANKALAR		1.000.000 TL
	141 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	750.000 TL
	600 YURTIÇI SATIŞLAR	250.000 TL

## SONUÇ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, 01/01/2018 tarihi itibarıyla uygulanmak üzere 24 Mayıs 2014 tarihinde yayınlanmıştır. TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” standardı ve “TMS 18 Hasılat” standardı yürürlükten kaldırılmıştır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yayınlanmasındaki amaç TMS 18 ve TMS 11 standartlarında bulunan eksikliklerin giderilmesi ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında bulunan farklılıkların ortadan kaldırılmasıdır.

TFRS 15 standardı, sözleşme tamamlanma derecesinin ölçümü, sözleşme değişiklikleri, sözleşme maliyetleri, uzun vadeli sözleşmelerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi, garantiler, satış sonrası destekler gibi birçok konuda TMS 11 ve TMS 18 standartlarından ayrılmaktadır. Standartlar arasında bulunan bu farklılıklar nedeniyle TFRS 15 standardının en çok, inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörlerini etkilemesi beklenmektedir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre işletmeler, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, sözleşme kapsamında elde ettikleri gelir ve katlandıkları giderleri sözleşmenin tamamlanma derecesini esas alarak dönem sonlarında muhasebeleştirmektedirler. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının uygulamaya alınmasıyla, hasılatın muhasebeleştirilmesi sözleşmeye konu olan varlığın kontrolünün müşteriye geçmesiyle mümkün olmaktadır. TFRS 15 standardında hasılat, sözleşme bedeli esas alınarak ölçülmektedir. İşletme o güne kadar katlandığı maliyetleri toplam sözleşme bedeline oranlayarak dönem sonlarında hasılatı muhasebeleştirmektedir. Bu nedenle inşaat işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmeleri kapsamında dönem sonunda muhasebeleştirecekleri hasılat miktarı değişmiştir. TFRS 15 standardı, sözleşme değişiklikleri, sözleşme maliyetleri, paranın zaman değeri ve sözleşmede bulunan her bir edim yükümlülüğünün açıkça belirtilmesi gerektiği gibi hükümleri ile TMS 11 standardına kıyasla çok daha kapsamlı bir rehberlik sunmaktadır.

Ayrıca TFRS 15 standardında bulunan “Sözleşme Varlığı” ve "Sözleşme Yükümlülüğü" kavramları ile işletmelerin hasılatı muhasebeleştirme şekilleri de önemli düzeyde değişmiştir.

TFRS 15 standardı, getirdiği değişiklikler ve yeni kavramlar ile birçok konuyu aydınlığa kavuşturmuştur. Bu konuların birçoğu inşaat sözleşmeleriyle doğrudan ilişkili olduğu için inşaat sektörü yeni hasılat standardından önemli düzeyde etkilenmiştir. Bu nedenle işletmelerin TFRS 15 standardını detaylı bir şekilde inceleyerek yeni standarda adapte olmaları gerekmektedir.

TFRS 15 standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesi için sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye geçmesi gerektiği şartını ararken, TMS 18 standardında hasılat söz konusu mal veya hizmetlere ilişkin risk veya getirilerin müşteriye geçmesiyle muhasebeleştirilir. TFRS 15 standardı garantiler, satış sonrası hizmetler, sözleşme değişiklikleri ile ilgili detaylı açıklamalar barındırırken TMS 18 standardında bu konular ile ilgili herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla, daha önceden TMS 18 standardını kullanan işletmelerin hasılatı muhasebeleştirme politikaları ile hasılatın tutarı ve muhasebeleştirilme tarihi değişikliğe uğramıştır.

Telekomünikasyon işletmelerinin müşterileriyle yaptıkları sözleşmeler genellikle uzun vadeli, birden fazla edim yükümlülüğü içeren ve müşteriye sözleşmede değişiklik yapma hakkı veren sözleşmelerdir. Bu nedenle telekomünikasyon işletmeleri, TFRS 15 standardının ilgili konulara yönelik hükümlerini değerlendirmeli ve finansal tablolara alacakları hasılat tutarını iyi belirlemeleri gerekmektedir.

Yazılım işletmeleri ise genellikle müşterileriyle, yazılımın kurulumu, teknik destek ve güncelleme gibi satış sonrası hizmetler içeren sözleşmeler yapmaktadırlar. Bu nedenle yazılım işletmeleri, söz konusu hizmetlerin ayrı birer edim yükümlülüğü oluşturup oluşturmadığını belirlemeli ve eğer oluşturuyorsa söz konusu hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını gerçekçi bir şekilde tespit etmeleri gerekmektedir. Ayrıca yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, müşterilerinin talepleri

doğrultusunda sıfırdan yazılım geliştirdikleri sözleşmeler de yapmaktadırlar, işletmeler söz konusu yazılımların farklı bir müşteriye satılabilmesi için katlanmaları gereken maliyetleri de iyi belirlemelidirler. Yazılım işletmelerinin söz konusu sözleşmelerden elde ettikleri hasılatı TFRS 15 standardına uygun olarak muhasebeleştirmeleriyle finansal tablolara aldıkları hasılat tutarında önemli değişiklikler olacaktır.

TFRS 15 standardının uygulamaya alınmasıyla üretim işletmelerinin finansal tablolarında da önemli değişiklikler olacaktır. Üretim işletmelerinin müşterilerine garanti gibi satış sonrasında sundukları desteklerin ayrı birer edim yükümlülüğü oluşturup oluşturmadığını değerlendirmeleri gerekmektedir. TFRS 15 ve TMS 18 standartlarının hasılatın muhasebeleştirilmesi için belirttiği şartlara ilişkin farklılıklarda üretim işletmelerinin hasılatı muhasebeleştirme zamanlarını değiştirecektir.



## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Akdoğan, N. ve Aydın, H (1987). “Muhasebe Teorileri”, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No, 98.

Ayanoğlu, Yıldız ve Yurdakul Çaldağ, (2012). “ Genel Muhasebe.” Ankara: Gazi Kitabevi

Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, (2017). “ Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulaması.” Ankara: Gazi Kitabevi

### Makaleler, Bildiriler ve Diğer Basılı Yayınlar

Aktaş, Rabia ve İsmail Varol (2017). “ Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi:Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri” Muhasebe ve Finansman Dergisi.

Ataman, Çavlak (2017). “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama.” Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 39(2).

Calayoğlu, İlker ve Recep Yılmaz (2016). “TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması.” PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(2), 18-42.

Çelikay, Duygu Şengül, Tunç Köse (2015). “ Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Yenilikler.” Mali Çözüm Dergisi, 127. 19-45.

Gökgöz, Ahmet (2018). “ TFRS Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı ile Sözleşme Yükümlülükleri Kavramları ve Raporlaması.” Journal of Accounting, Finance And Auditing Studies.

Marşap, Beyhan, Özerhan, Yıldız ve Yanık, S. Sebahat (2015). “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi.” Muhasebe Bilin Dünyası Dergisi, 17(2), 193-226.

Olsen, Lori ve Thomas R. Weirich, (2010) “New Revenue - Recognition Model,” The Journal of Corporate Accounting, c.22.

Şavlı, Tuba (2016). “UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve ÖrneklerleHasılatın Raporlanması.” İSMMM Yayınları.

## Elektronik Kaynaklar

BDO Australia, (2018). “ IFRS 15 Impacts For The Technology, Media, Telecommunications Companies.” <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-july-2018/ifrs-15-impacts-for-tmt> (24.02.2020).

BDO Australia, (2018). “ IFRS 15 For The Construction Industry.” <https://www.bdo.com.au/en-au/insights/real-estate-construction/articles/ifrs-15-for-the-construction-industry-overview> (10.02.2020).

BDO New Zeland, (2019). “ IFRS 15 For The Manufacturing Industry.” [http://www.bdo.nz/BDO\\_NZ/media/bdo/Manufacturing\\_and\\_IFRS15.pdf](http://www.bdo.nz/BDO_NZ/media/bdo/Manufacturing_and_IFRS15.pdf) (05.03.2020).

Clarín, Ernesto, (2016). “ The Impact Of IFRS 15 On The Telecom Industry.” <http://www.sgv.ph/the-impact-of-ifrs-15-on-the-telecom-industry-by-ernesto-a-clarin-december-12-2016/> (19.02.2020).

Deloitte, (2014a). “ IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers: Part 2 – Differences vs. IAS 11— Construction Contracts.” <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-3-s2014-noexp.pdf> (01.02.2020).

Deloitte, (2014b). “ Telecommunications Sector- Clearly IFRS.” <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifrs15-telecommunications.pdf> (18.02.2020).

Deloitte, (2014c). “ Industry Insights: Techlonogy Sector.” <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mt/Documents/audit/ifrs-15-revenue-technology-sector.pdf> (28.02.2020).

Deloitte, (2014d). “ Industry Insights For IFRS 15: Industrial Product.” <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifrs15-industrial-products.pdf> (05.03.2020).

Deloitte, (2017). “ IFRS 15 Revenue From Contracts With Customer: Are You Ready For The Big Change.” A Middle East Point Of View. <https://www2.deloitte.com/ae/en/pages/about-deloitte/articles/The-only-certainty-is/ifrs15-revenue-from-contracts-with-customers.html> (29.02.2020).

Ernst and Young, (2015). “The New Revenue Recognition Standard- Telecommunications”, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_in\\_Telecommunications:\\_The\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_-\\_telecommunications.\\$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Telecommunications:_The_new_revenue_recognition_standard_-_telecommunications.$File/Applying-Telcos-Mar2015.pdf) (10.12.2019)

Ernst And Young, (2017). “ A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard (Updated October 2017).” [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Applying-Revenue-October-2017-updated/\\$File/ey-Applying-Revenue-October-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Applying-Revenue-October-2017-updated/$File/ey-Applying-Revenue-October-2017.pdf) (05.01.2020).

Ernst And Young, (2019). “ A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard (Updated September 2019).” [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-september-2019-new/\\$File/ey-applying-revenue-september-2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-september-2019-new/$File/ey-applying-revenue-september-2019.pdf) (20.01.2020).

Financial Accounting Standards Board (FASB), (2014). “Revenue Recognition.” [https://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent\\_C/CompletedProjectPage&cid=1175805486538](https://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/CompletedProjectPage&cid=1175805486538) (10.12.2019).

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2014Seti/F\\_R\\_I\\_K\\_C\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2014Seti/F_R_I_K_C(1).pdf) (10.12.2019).

Gelir Vergisi Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (10.12.2019).

Grant Thornton Ireland, (2014). “ A New Global Standard On Revenue, What This Means For The Construction Industries.” <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/publications/grant-thornton---construction-industry-revenue-recognition.pdf> (21.01.2020).

Grant Thornton, (2014). “ A New Global Standard On Revenue.” <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2014/software-and-cloud-services-industry-final.pdf> (28.02.2020).

Grant Thornton, (2016). “ IFRS 15 Special Edition Newsletter October 2016”. <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2016/ifrs-15-special-edition-newsletter-oct-2016.pdf> (15.12.2019).

Grant Thornton, (2017). “ IFRS 15 Revenue From Contracts With Customer.” <https://www.grantthornton.nl/globalassets/1.-member-firms/netherlands/documenten/flyers-pdf/2018/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-grant-thornton-eng.pdf> (16.02.2020).

KGK (2018) "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı." [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2\\_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf)

Khan, Ahmed, (2015). “ IFRS: Affects on Telecom Sector.”  
<https://www.linkedin.com/pulse/ifrs-15-affects-telecom-sector-ahmed-khan-cfe>  
(18.02.2020).

KPMG, (2014). “Impacts On The Construction Industry Of The New Revenue Standart.” <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/10/First-Imprerions-O-201409-Impacts-on-the-construction-industry-of-the-new-revenue-standard.pdf>  
(10.02.2020).

KPMG, (2016). “ IFRS 15 Revenue, First İmpression”.  
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/first-impressions-revenue-IFRS15-apr16.pdf> (05.03.2020).

KPMG, (2016). “ Revenue For Telecoms Issues In Depth.”  
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/09/revenue-for-telecoms-issues-in-depth-2016.pdf> (24.02.2020).

Mahutova, Silvia, (2014). “İFRS 15 vs IAS 18: Huge Change.”  
<https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/> (13.01.2020).

PWC, (2017a). “ New Revenue Guidance, Implementation In The Communications Industry.” <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/in-depth-ifrs-15-industry-supplement-communications.pdf> (20.02.2020).

PWC, (2017b). “ New Revenue Guidance, Implementation In the Software Industry.”  
<https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers-software.pdf> (28.02.2020).

PWC, (2017c). “ New Revenue Guidance, Implementation In Industrial Products.”  
<https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-industrial-manufacturing.pdf> (05.03.2020).

PWC, (2019). “ Revenue From Contracts With Customer (Updated August 2019).”  
<https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide.pdf> (06.01.2020).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı.  
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_09092016.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf) (10.12.2019).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri.  
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2015Seti/TMS11.pdf>  
(10.12.2019).

TMS 18 Hasılat Standardı.  
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf> (10.12.2019).

Tong, T. L (2014). “A Review of IFRS Revenue From Contracts With Customers.”  
<http://www.masb.org.my/access.php> (18.12.2019).

## **TEZLER**

Akkn, Gürkkn (2017). UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının, TMS 18 ve TMS 11 Standartlarıyla Karşılaştırılmalı Uygulama ve Yorumları. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın

Aydın, Fikriye (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İlişkin Türkiye Raporlama Standardı ve Muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.

Varol, İsmail (2016). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 “ Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum ve Uygulamaları. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

## **ÖZGEÇMİŞ**

### **KİŞİSEL BİLGİLER**

AD: MUHAMMED BUĞRA

SOYAD: BACAK

DOĞUM YERİ: KADIKÖY/ İSTANBUL

DOĞUM TARİHİ: 06/11/1995

E-POSTA: hbacak@outlook.com

### **EĞİTİM BİLGİLERİ**

2009-2013	TÜRK KIZILAYI KARTAL ANADOLU LİSESİ
2013-2017	GAZİ ÜNİVERSİTESİ LİSANS, İİBF, İŞLETME
09/2016- 02/2017	UNİVERSİTY OF ŁÓDŹ ERASMUS+, FACULTY OF MANAGEMENT
2017-	KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ YÜKSEK LİSANS, SBE, MUHASEBE VE FİNANSMAN

### **STAJLAR**

BORSA İSTANBUL

### **BİLGİSAYAR PROGRAMLARI**

SPSS, MICROSOFT OFFICE