

DERLEME MAKALE

**IFRS 15 KAPSAMINDA MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN
HASILATIN RAPORLANMASI: MARKET ZİNCİRİ SÖZLEŞMESİ
ÖRNEĞİ**
***REPORTING REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS
UNDER IFRS 15: EXAMPLE OF MARKET CHAIN AGREEMENT***

Dr. Öğr. Üyesi Deniz ÖZBAY*
Doç. Dr. Hümeysra ADIGÜZEL**

ÖZ

01/01/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, işletmeler için önemli değişiklikler getirmiştir. Standart, eski standartlardaki eksiklik ve belirsizlikleri ortadan kaldırarak hasılatın raporlanmasında tek bir yapı oluşturmayı, ayrıca daha kapsamlı ve karşılaştırılabilir bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. IFRS 15, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın niteliği, miktarı ve zamanlamasına ilişkin ilkeleri belirlemiş ve hasılatın tahakkuku ve muhasebeleştirilmesi konusunda önceki standartlardan farklı bir bakış açısı getirmiştir. Standardın en önemli amacı, müşterilerle yapılan sözleşme gelirinin ne zaman ve ne kadar muhasebeleştirileceğini belirlemektir. Bu amaçla standart, hasılatın raporlanmasını beş aşamalı bir model çerçevesinde açıklamaktadır. Çalışmanın amacı, IFRS 15 kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesini ve standardın getirdiği değişiklikleri bir market zinciri sözleşmesi örneği üzerinden açıklamaktır.

Anahtar Sözleşmeler: Hasılat, Sözleşme, IFRS 15

ABSTRACT

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, which entered into force as of 01/01/2018, brought significant changes for businesses. The standard aims to generate a single structure in the reporting of revenue by eliminating the deficiencies and uncertainties in the old standards, and also

* Maltepe Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, denizozbay@maltepe.edu.tr,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4643-7577>

** Bahçeşehir Üniversitesi, İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, humeyra.adiguzel@eas.bau.edu.tr,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0437-4969>

providing more comprehensive and comparable information. TFRS 15 sets principles regarding the nature, amount, and timing of the revenue arising from the contracts with customers and brought a different perspective from previous standards regarding the recognition and accounting of revenue. The most important purpose of the standard is to determine when and what amount of the contractual income with customers will be recognized. For this purpose, the standard explains the recognition of revenue within the frame of a five-step model. The purpose of the study is to explain the recognition of revenue within the scope of TFRS 15 and the changes brought by the standard over an example of a market chain agreement.

Keywords: Revenue, Contracts, IFRS 15

1. GİRİŞ

IASB (International Accounting Standards Board – Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (Financial Accounting Standards Board – Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından, ilk olarak Mayıs 2014’te taslak olarak yayınlanan “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı, 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulamaya geçmiştir.¹ Standart, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından TFRS 15 başlığı ile 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

IASB ve FASB Dünyadaki muhasebe standartlarının temel belirleyicileri olmakla birlikte, standartlar arasında farklılıklar bulunması, finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme imkânını azaltmaktadır. UFRS ve USGAAP arasındaki uygulama farklılıkları yeni bir hasılat standardı oluşturulmasının en önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Örneğin, UFRS kapsamında çok unsurlu sözleşmelere ilişkin yeterli bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, telekomünikasyon şirketleri US GAAP (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) standartlarını baz alarak raporlama yapmaktadır. Bu durum, farklı sektörlerde farklı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkmasına ve muhasebe politikalarında tutarsızlıklar olmasına neden olmuştur. Öte yandan, hasılatın muhasebeleştirilmesi, daha önce TMS 18 “Hasılat” ve TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” kapsamında gerçekleştirilirken, mevcut standartlara yönelik, hasılatın tanımının açık olmaması, finansal

¹ TFRS 15, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 09/09/2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Daha sonra uygulama tarihi 01/01/2018 olarak güncellenmiş, ancak dipnotlarda açıklanması şartıyla standardın erken uygulanmasına izin verilmiştir.

raporlarda hasılatla ilişkin yeterli açıklama bulunmaması ve çok unsurlu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamaların yetersiz oluşu gibi eleştiriler, yeni bir standart ihtiyacını doğurmuştur. TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı ile önceki düzenlemeler olan TMS 18 ve TMS 11 standartlarının uygulanmasına son verilmiş ve hasılatın muhasebeleştirilmesinde belirsizlikleri ortadan kaldıran tek bir yapının oluşturulması amaçlanmıştır.

TFRS 15, özellikle telekomünikasyon, bilişim, inşaat, perakende, imalat ve şarta bağlı sözleşmeler kapsamında faaliyetlerini yürüten tüm işletmeleri yakından etkilemektedir. Standart, müşteri ile yapılan sözleşmeye dayanan ve kontrolün transferine odaklanan beş aşamalı bir modelden oluşmaktadır. Çalışmada ilk olarak beş aşamalı model kapsamında hasılat standardının getirdiği yenilikler üzerinde durulacak, daha sonra bir market zinciri ile yapılan sözleşme örneği üzerinden standardın işleyişi açıklanacaktır.

2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

IASB ve FASB'nin “hasılat” standardı ile ilgili olarak yapmış olduğu ortak çalışma, IASB'nin temel amacı olan açık, uygulanabilirliği yüksek, nitelikli ve Dünya genelinde kabul edilen finansal raporlama standartları oluşturma amacı doğrultusunda ortaya çıkmıştır (Şavlı, 2016, s. 20). Bazı hususlarda farklılıklar devam etmiş olmakla birlikte, standartlar arasındaki farklı uygulamalara büyük ölçüde son verilmiş ve böylece finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır. (Aktaş & Varol, 2017, s. 31). Standardın amacı, müşteri ile yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesinde izlenecek adımların belirlenmesidir.

2.1 TFRS 15'in Uygulama Adımları

TFRS 15 hasılatı, işletmenin vermeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirmeyi amaçlamaktadır. Standardın odak noktası müşteriyle yapılan sözleşmedir. Buna bağlı olarak standart, muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatını dikkate almakta ve müşteri sözleşmelerinden doğan hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında izlenmesi gereken yolları 5 adım altında açıklamaktadır. TFRS 15'in uygulaması kapsamında izlenecek 5 adım Şekil 1'de özetlenmiştir.

Adım 1: Sözleşmenin Tanımlanması

Adım 2: Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Adım 3: İşlem Fiyatının Tespiti

Adım 4: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Adım 5: Hasılatın Kaydedilmesi

Şekil 1: TFRS 15 Uygulama Adımları

2.1.1 Sözleşmenin Tanımlanması

Bir sözleşmenin TFRS 15 kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıda sayılan şartların tümünü birden taşıyor olması gerekmektedir (TFRS 15, para. 9).

- Sözleşmenin her iki tarafının da sözleşmeyi yazılı ya da sözlü olarak onaylamış olması,
- Devredilecek mal veya hizmete ilişkin hakların her iki taraf için de belirlenmiş olması,
- Ödeme koşullarının belirlenmiş olması,
- Sözleşmenin ticari bir niteliğe sahip olması,
- Sözleşme bedelinin tahsil edilebilir olması.

Eğer yükümlülükler tam olarak yerine getirilmeden ya da diğer şartlar sağlanmadan bir tahsilat söz konusu olmuşsa, tahsilatın hasılat olarak kaydedilebilmesi için aşağıdaki şartlardan birinin gerçekleşmesi gerekmektedir (TFRS 15, para. 15).

a) Mal veya hizmet devrine ilişkin bir yükümlülüğün kalmaması, işlem bedelinin tamamının ya da tamamına yakınını tahsil edilmiş olması ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması,

b) Sözleşmenin feshedilmiş olması, ancak tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

Madde 9 ve 15'teki şartların sağlanmaması halinde ise müşteriden tahsil edilen bedel, yükümlülük olarak finansal tablolara aktarılmalıdır (TFRS 15, para. 16).

Sözleşmenin onaylanması için taraflar arasında mutlaka bir yazılı anlaşma yapılmış olması gerekmekte, sözlü mutabakatlar ya da geçmişten beri devam eden iş ilişkileri içindeki uygulama biçimleri de anlaşmanın bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Devredilecek mal veya hizmetlerin

tam olarak tanımlanmış olması, taraflar arasındaki belirsizlikleri ortadan kaldırdığı gibi maliyetlerin ve fiyatın belirlenmesi için de gereklidir. Ancak bazı durumlarda baştan sözleşme tanımlanmış olmasına rağmen, sonradan bu sözleşmede bazı değişikliklere gidilebilir. Örneğin yıllara sâri işlemler gibi sözleşmenin yerine getirilmesi belirli bir zaman dilimini gerektiriyorsa, bu süreç içinde sözleşme şartlarını değiştiren bazı durumlarla karşılaşılabilir. Bu durumda standardın öngördüğü şartlar dâhilinde sözleşme değişiklikleri ya da sözleşme birleşmeleri kararının verilmesi gerekmektedir (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018, s. 54).

Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletmeler aynı müşterilerle farklı içerikli birden fazla sözleşme yapabilmektedir. Bu sözleşmeler belirli koşulları taşımaları halinde birleştirilebilir ve tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir. TFRS 15, sözleşmelerin birleştirilmesini aşağıdaki koşullara bağlamıştır (Grant Thornton, 2016, s. 4):

- a) Sözleşmelerin bir paket halinde tek bir ticari amaca yönelik düzenlenmiş olması,
- b) Sözleşme şartlarının başka bir sözleşmenin fiyatına ya da ifasına bağlı olması,
- c) Sözleşmenin tek bir edim yükümlülüğüne bağlanması.

Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme değişikliğinden kasıt, sözleşmenin fiyatında, kapsamında ya da her ikisinde birden bir değişiklik olması ve tarafların bu değişikliği sözlü ya da yazılı olarak kabul etmiş ve onaylamış olmasıdır (Deloitte, 2014, s. 2). Sözleşmede bir değişiklik bulunuyorsa ilk olarak bu değişikliğin ayrı bir sözleşme kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine karar vermek gerekmektedir. Standart, sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki şartların birlikte sağlanmış olması koşulunu öne sürmektedir (TFRS 15, para. 20):

- a) Taahhüt edilen farklı mal ve hizmetlere yapılan eklemelere bağlı olarak kapsamın genişlemesi,
- b) Sözleşmeye ilave edilen mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatları kadar sözleşme bedelinin artırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olacak biçimde fiyatta düzenlemenin yapılması.

Sözleşme değişikliklerinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi için gerekli şartlar oluşmamışsa, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmının aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TFRS 15, para. 21).

a) Henüz devredilmemiş mal ve hizmetler, sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilir. Kalan edim yükümlülüklerine dağıtılacak bedel; tahmini işlem bedeline dâhil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmayan bedel ile sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilmiş bedelden oluşmaktadır.

b) Geriye kalan mal ve hizmetlerin niteliksel olarak ayrışması mümkün olmaması ve kısmen yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğünün parçası olması halinde, sözleşme değişikliği tarihinde hasılatla yapılan bir düzeltme olarak dikkate alınır.

c) Geriye kalan mal ve hizmetler, a ve b maddelerinin bir bileşimi ise, değişikliklerin henüz gerçekleştirilmemiş edim yükümlülüklerine etkisi belirlenen amaçlarla tutarlı olacak şekilde muhasebeleştirilir.

2.1.2 Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İşletmenin, müşteriyile yaptığı sözleşme sonucunda gerçekleştirmeyi taahhüt ettiği her eylem edim yükümlülüğüdür. Başka bir ifadeyle edim yükümlülüğü, taahhüdünü yerine getirme sorumluluğudur. Öte yandan edim yükümlülüğü, işletmenin sözleşmenin ifası kapsamında yapmak zorunda olduğu, ancak mal ve hizmetin devriyle ilgili olmayan yükümlülükleri kapsamamaktadır (TFRS 15, para. 25). Standarda göre edim yükümlülüğünün tanımlanması, müşteriye devredilecek farklı mal ya da hizmetlerin ya da farklı mal ya da hizmet serisinin belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (TFRS 15, para. 22). Dolayısıyla ilk olarak mal ve hizmetlerin birbirine bağlı olup olmadıklarının yani farklı mal veya hizmet kapsamına girip girmediklerinin belirlenmesi gerekir. Öte yandan, sözleşmedeki mal veya hizmetler birleşik çıktı ya da çıktılar içeriyorsa, sözleşmenin özelleşmesine veya değişmesine önemli ölçüde etki edebilecek nitelikteyse ve ayrıca devri birbirinden bağımsız olarak gerçekleştirilemiyorsa bu mal ve hizmetler aynı edim yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmelidir (Deloitte, 2014, s. 3). Örneğin ürün garantileri TMS 18 kapsamında karşılık olarak muhasebeleştirilirken, TFRS 15'e göre, eğer ki garanti tercihi müşteriye ait ise ya da garanti, müşteriye ayrı bir hizmet sağlıyor ise, garantinin de ayrı bir edim yükümlülüğü olarak

muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Köse ve Çelikay, 2015, s. 41). Sözleşme kapsamındaki mal veya hizmetlerin farklı ya da ayrışamaz mal veya hizmetler grubunda değerlendirilmesi için gerekli şartlar Şekil 2’de özetlenmiştir.

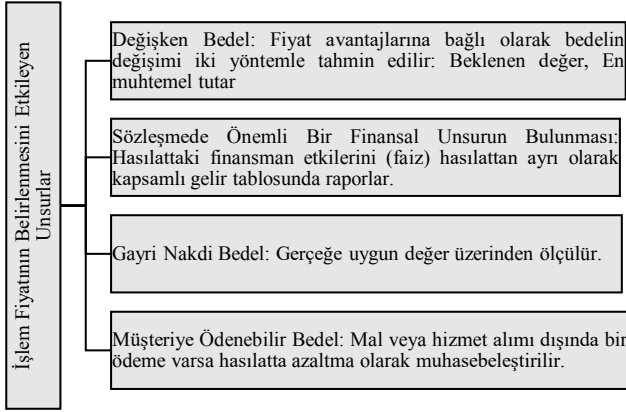


Şekil 2. Sözleşme Kapsamındaki Mal veya Hizmetler

Kaynak: TFRS 15, para.27 ve para.29’ dan yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2.1.3 İşlem Fiyatının Tespiti

İşlem fiyatı, işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Bu bedel sabit ve değişken tutarları içerebileceği gibi bunların her ikisini de barındırabilir. Eğer sözleşme değişken bir bedel içeriyorsa, bu bedel “beklenen değer” ya da “en muhtemel değer” yöntemlerinin biriyle tahmin edilir (KPMG, 2018, s. 5-6). TFRS 15 ile işlem fiyatının belirlenmesi ve dağıtılması aşamalarında, eski standarda göre, tahminlere çok daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tahminler; değişken bedelin tahmini ve muhasebeleştirilmesi, sözleşmedeki farklı malların ve hizmetlerin tespiti ve satış fiyatlarının tek başına satılabilir olarak tahmin edilmesi olarak sıralanabilir (Köse ve Çelikay, 2015, s. 41). Sözleşmede önemli bir finansman unsuru bulunuyorsa, başka bir ifadeyle fiyat, önemli bir vade farkını içeriyorsa, fiyatta paranın zaman etkisine göre düzeltme yapılır (TFRS 15, para. 60). Ancak mal veya hizmetin devri ve bedelin tahsili arasında 1 yıl veya daha kısa bir süre bulunuyorsa, düzeltme yapılması gerekmemektedir (TFRS 15, para. 63). İşlem bedelinin belirlenmesine etki eden unsurlara Şekil 3’te yer verilmiştir.



Şekil 3. İşlem Fiyatının Belirlenmesini Etkileyen Unsurlar
 Kaynak: TFRS 15, para.48'den yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2.1.4 İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşlem fiyatının nispi tek başına satış fiyatı üzerinden her bir edim yükümlülüğüne dağıtılması gerekmektedir. Dağıtımın amacı işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmetlere tahsis edilmesidir (TFRS 15, para. 73). Standart tek başına satış fiyatının, indirimlerin ve sözleşmelerin değişken bedel içermesi halinde değişken bedelin dağıtımını ayrı ayrı açıklamıştır.

Tek başına satış fiyatına dayalı dağıtım: Tek başına satış fiyatı, sözleşmedeki her bir mal veya hizmetin ayrı ayrı satılması halindeki satış fiyatıdır. Tek başına satış fiyatına bağlı dağıtım, sözleşme bedelinin her bir mal veya hizmetin ayrı satış fiyatlarıyla orantılı olarak dağıtımını ifade etmektedir (TFRS 15, para. 77).

Sözleşmede yer alan mal ve hizmetlerin her zaman ayrı bir satış fiyatı bulunmamakta ya da geçmiş satışlardan gözlemlenebilir bir satış fiyatı tespit edilememektedir. Bu durumda işletme, belirli tahmin yöntemleri kullanarak her bir mal veya hizmet için ayrı bir satış fiyatı belirleyecektir. Mal veya hizmetlerin ayrı satış fiyatlarının tahmininde kullanılacak yöntemlere Şekil 4'te yer verilmiştir.



Şekil 4. Tek Başına Satış Fiyatını Tahmin Yöntemleri

Kaynak: TFRS 15, para.79'dan yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

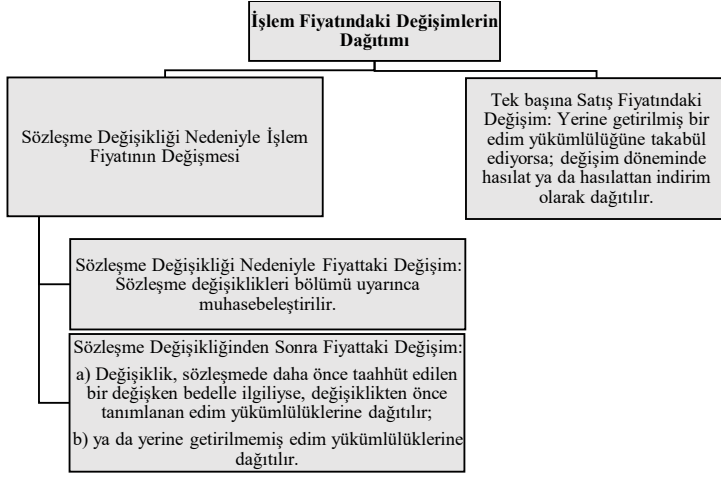
İndirimlerin dağıtımı: Bir mal veya hizmet paketinin tek başına satış fiyatı, sözleşme bedelinden daha fazla ise indirim söz konusudur. İndirimler, tüm edim yükümlülüklerine orantılı olarak dağıtılır. Bu dağıtıma esas olarak da yine tek başına satış fiyatları baz alınmaktadır (TFRS 15, para. 81). Ancak bu indirim sözleşme kapsamındaki mal veya hizmetlerin bir ya da birkaçına ait ise indirimin tüm edim yükümlülüklerine dağıtımına gerek bulunmamaktadır.

Değişken bedelin dağıtımı: Bazı sözleşmeler değişken bedelleri de içerebilmektedir. Uzun süreli bir sözleşmede, belirli bir süre sonunda sözleşme bedelinin enflasyon oranına göre güncellenmesi buna örnek olarak verilebilir. Değişken bedel bir sözleşmenin tamamıyla ya da belirli bir kısmıyla ilişkilendirilmiş olabilmektedir. Değişken bedelin tek bir edim yükümlülüğüne ya da edim yükümlülüğünün parçasını oluşturan farklı mal ve hizmetlere dağıtılması için aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir (TFRS 15, para. 85):

a) Değişken ödemenin şartları edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine ya da farklı mal ve hizmetlerin devrine bağlanmışsa,

b) Değişken tutarın, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması amacıyla yönelik olarak tamamen edim yükümlülüğüne ya da farklı mal veya hizmete dağıtılmışsa.

İşlem fiyatındaki değişmelerin dağıtımı: Sözleşmede bazı belirsizliklerin ortaya çıkması ya da sözleşme şartlarının değişmesi gibi bazı nedenlerle sözleşme fiyatı da değişebilmektedir. İşlem fiyatı, tek başına satış fiyatının değişmesinden kaynaklanabileceği gibi sözleşmenin değişmesinden ya da sözleşme değişikliklerinden sonra işlem fiyatının değişmesinden de kaynaklanabilir. İşlem fiyatındaki değişimlerin dağıtım şartlarına Şekil 5'te yer verilmiştir.



Şekil 5. İşlem Bedelindeki Değişimlerin Dağıtımı

Kaynak: TFRS 15, para.87-90'dan yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2.1.5 Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesi ve Hasılatın Kaydı

TMS 18'e göre hasılat, alınan ya da alınacak olan bedelin, ticari iskonto ve indirimler göz önüne alındıktan sonraki gerçeğe uygun değeri ile ölçülmekte ve işlem bedeli tarafların karşılıklı anlaşmasıyla belirlenmekteydi (TMS 18, para. 9). TFRS 15'te hasılatın muhasebeleştirilmesi, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine, diğer bir ifadeyle mal veya hizmetin devrine bağlıdır. Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi belirli bir anda olabileceği gibi zamana yaygın olarak da gerçekleşebilmektedir. Müşteri, varlığın üretimi ya da iyileştirilmesini kontrol edebiliyorsa ya da müşteri işletmenin sağladığı faydayı alabiliyor ve kullanabiliyorsa, kontrolün zamana yaygın olarak transferi söz konusu olabilir (Grant Thornton, 2016, s. 11) Örneğin; perakende sektöründe mal satışıyla birlikte malın teslimi gerçekleşmekte, malın kontrol ve kullanım hakkı da müşteriye devredilmektedir. Dolayısıyla edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi, satış işleminin gerçekleşmesiyle aynı anda olmaktadır. Ancak özellikle hizmet sektöründe edim yükümlülüklerinin gerçekleşmesi zamana yayılmıştır. Belirli bir zaman aralığına yayılan danışmanlık veya destek hizmetleri ya da yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri zamana yaygın olarak gerçekleştirilen edim yükümlülüklerine örnek olarak gösterilebilir. Zamana yaygın olarak gerçekleştirilen edim yükümlülüklerinde, hasılat da zamanla muhasebeleştirilir (TFRS 15, para. 35). Bu durumda ölçüm için standartta iki yöntem bulunmaktadır. Birincisi girdi; ikincisi ise çıktı yöntemidir. İşletme

bu yöntemlerden birini seçer ve bu yöntemi benzer edim yükümlülükleri ve benzer şartlarda tutarlı bir şekilde uygulamaya devam eder (TFRS 15, para. 40). Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kullanılması gereken yöntemler Şekil 6’da özetlenmiştir.



Şekil 6. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesinde Uygulanması Gereken Yöntemler

Kaynak: TFRS 15, Ek B'den yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Çıktı yöntemleri, edim yükümlülüğünün zamana yaygın olduğu durumlarda, o zamana kadar teslim edilen mal/hizmetin müşteri açısından değerinin doğrudan tespit edilmesiyle hasılatı finansal tablolara alan yöntemdir. Çıktı yöntemlerinin uygulanmasında araştırma sonuçları, süre, ulaşılan hedefler ya da üretilen veya teslim edilen birimler gibi bazı göstergeler kullanılabilir. Ancak bu yöntemlerin uygulanabilmesi için, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olması gerekir. Ayrıca, doğru ölçüm yapabilmek için gerekli bilgiye ulaşmanın maliyetli olabilme ihtimali de yöntemin uygulama alanını daraltabilmektedir (TFRS 15, B15-17). Girdi yöntemleri ise, o zamana kadar kullanılan girdilerin edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere oranlanması ile hasılatı finansal tablolara almaktadır. Örneğin, tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, süre ya da saat bazında makine kullanımı gibi girdiler baz alınarak bir hesaplama yapılmaktadır. Bu yöntemin en önemli sakıncası ise, işletmenin kullandığı girdiler ile mal/hizmetin kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan bir bağlantı olmaması ihtimalidir. Bu nedenle, kullanılan girdi, edim yükümlülüğünün ifasını doğrudan etkilemiyorsa hesaplamaya dâhil edilmemelidir (TFRS 15, B18-19).

Yeni standart, önemli muhasebe etkilerinin yanı sıra, gelirin tanınması, ölçümü ve sunumu konularında önemli değişiklikler getirmektedir (Napier ve Stadler, 2020, s. 478). Telekomünikasyon şirketleri gibi çok unsurlu sözleşmeler içeren tüm işletmeleri ve aynı zamanda gelirin zamana yayılı dağıtıldığı inşaat işletmelerini yakından ilgilendiren standardın, perakende sektörünü de iade hakkı, müşteri bağıllık anlaşmaları ve garantilerin muhasebeleştirilmesi konularındaki değişiklikler nedeniyle önemli ölçüde etkilemesi beklenmektedir. Ayrıca ertelenmiş ödemeler ve avans ödemeleri, lisans anlaşmaları, iadesi mümkün olmayan ön ödemeler gibi uygulamalar da standarttan etkilenmektedir (Keskin ve Dinçer, 2015, s. 221-222). Beş aşamalı sürecin yanı sıra, TFRS 15, şirketlerin sözleşmeleri yerine getirirken katlanılan maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirmesini sınırlayan kriterler de getirmiştir (Grant Thornton, 2016, s. 13). Son olarak, TFRS 15 açıklama kapsamını da büyük ölçüde genişletmiştir. Bu değişikliklerin etkisi ile özellikle karmaşık sözleşmelerin muhasebeleştirilmesindeki zorluklar, işletmelerin muhasebe sistemlerinde güncellemelere gitme ve çalışma şekillerini değiştirme yönünde teşvik oluşturabilir. Bu nedenle, TFRS 15'in uygulamaya konulmasının sadece doğrudan muhasebe etkilerine değil, aynı zamanda işletmenin nasıl işlediği, nakit akışı değişiklikleri ve uygulama maliyetleri açısından da önemli etkilere sahip olmasını beklenmektedir (Napier ve Stadler, 2020, s. 488). TFRS 15 kapsamında getirilen temel yenilikler Tablo 1 kapsamında özetlenmiştir.

Tablo 1. TFRS 15'in Getirdiği Yenilikler

TMS 11 / TMS 18	TFRS 15
Tek sözleşmede birden fazla işlem iç içe geçmiş olabilir.	Ayrıştırılabilen her işlem için ayrı bir edim yükümlülüğü belirlenerek ayrı sözleşmeler oluşturulur.
Gerçeğe uygun bedel üzerinden ölçülür.	İşlem fiyatı üzerinden ölçülür. Her bir edim yükümlülüğü için ayrı işlem fiyatı belirlenir.
Sözleşme bedelinin ayrı işlemlere dağıtımı makul değer ya da kalan yöntemine göre yapılır.	İşlem fiyatı, göreceli bağımsız satış fiyatına bağlı olarak edim yükümlülüklerine dağıtılır.
Hasılatın kaydı, risk ve getirilerin müşteriye devrine bağlıdır.	Hasılatın kaydı kontrolün müşteriye devrine bağlıdır.
Hasılatın finansal tablolara alınmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır.	Hasılat kontrol devrine bağlı olarak belirli bir anda ya da zamana yaygın olarak finansal tablolara aktarılır.
Sınırlı açıklama	Detaylı açıklama

Kaynak: KPMG, 2018, s. 4; KPMG, 2014 s.3.

3. MARKET ZİNCİRİ SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ

Çalışmaya konu olan tedarikçi firma hem yurt içinde üretim yapmakta hem de yurt dışından hazır ürünleri ithal edip yurt içinde satışa sunmaktadır. Firmanın yurt içinde üretimini yaptığı ürünler üç gruba ayrılmaktadır ve satış anlaşmaları bu grup isimleri ile yapılmaktadır.

Yerli Üretim Ürün Grupları:

- Unlu Mamuller
- Konserve Ürünler
- Dondurulmuş Ürünler
- İthal Ürün Grupları:
- Konserve Ürünler
- Kuru Gıdalar

Firmanın market zinciri olan müşterisi ile bir yıl süreli yaptığı satış sözleşmesinin detayları aşağıdaki gibidir.

Yerli üretim ürünler için indirim ve prim oranları;

a) Müşteri ile yapılan anlaşma gereği liste fiyatı üzerinden geçerli olan indirim oranları aşağıdaki gibidir.

Ürün Grubu	İskonto Oranı
Unlu Mamuller	%25
Konserve Ürünler	%26
Dondurulmuş Ürünler	% 27

b) Aylık satış tutarları için müşteri tarafından düzenlenecek faturalar üzerinden hesaplanacak sabit primler aşağıdaki gibidir.

➤ **Bayilik Primi:** Müşteri, tedarikçi firmaya ait malların satışından % 1 oranında bayilik primi almaktadır. Müşteri kendi bayilik sisteminde tedarik, stoklama, dağıtım, pazarlama gibi iş süreçlerini yürütmekte ve bunun karşılığı olarak tedarikçiden prim talep etmektedir.

➤ **Tanıtım Primi:** Müşteri, tedarikçi firmaya ait malların satışından % 1 oranında müşteri ilişkileri yönetimi ve tanıtım amaçlı prim almaktadır. Geniş bir dağıtım ağına sahip olan müşteri kendi perakende satış müşterileri ile yürüttüğü ilişkiler karşılığında tedarikçi firmadan bu primi talep etmektedir.

➤ **Platform Primi:** Müşteri, tedarikçi firmaya ait malların satışından % 0.5 oranında mobil platformlarını kullanma karşılığı prim almaktadır. Müşteri, tedarikçi firmanın mallarını kendi mobil uygulaması üzerinden de satışa sunduğu için bu primi talep etmektedir.

İthal Üretim ürünler için indirim ve prim oranları;

a) Liste fiyatı üzerinden geçerli olan indirim aşağıdaki gibi olacaktır.

Ürün Grubu	İskonto Oranı
Konserve Ürünler	%15
Kuru Gıdalar	%15

b) Aylık satış tutarları için müşteri tarafından düzenlenecek faturalar üzerinden hesaplanacak sabit primler aşağıdaki gibidir.

➤ **Bayilik Primi:** Müşteri, tedarikçi firmaya ait malların satışından % 1 oranında bayilik primi almaktadır. Müşteri kendi bayilik sisteminde tedarik, stoklama, dağıtım, pazarlama gibi iş süreçlerini yürütmekte ve bunun karşılığı olarak tedarikçiden prim talep etmektedir.

➤ **Tanıtım Primi:** Müşteri, tedarikçi firmaya ait malların satışından % 1 oranında müşteri ilişkileri yönetimi ve tanıtım amaçlı prim almaktadır. Geniş bir dağıtım ağına sahip olan müşteri kendi perakende satış müşterileri ile yürüttüğü ilişkiler karşılığında tedarikçi firmadan bu primi talep etmektedir.

➤ **Platform Primi:** Müşteri, tedarikçi firmaya ait malların satışından % 0.5 oranında mobil platformlarını kullanma karşılığı prim almaktadır. Müşteri, tedarikçi firmanın mallarını kendi mobil uygulaması üzerinden de satışa sunduğu için bu primi talep etmektedir.

➤ **Hasılat Primi:** Müşteri, tedarikçi firmaya ait ithal malların satışından % 3,5 oranında aylık hasılat primi almaktadır.

c) Aylık alınan hasılat primine ek olarak yıllık ithal ürün satış hedeflerine bağlı koşullu hasılat primleri aşağıdaki gibidir;

Yıllık Satış Toplamı	Prim Oranı
0-6.000.000 TL	%2
6.000.001 - 9.000.000 TL	%2,5
9.000.001TL - Üzeri	%3

İade Koşulları: Son kullanma tarihine kadar satılmayan tüm ürünler son güncel satış fiyatı üzerinden tedarikçiye fatura edilmektedir.

Ödeme Koşulları: Ürünler müşteri tarafından satılıp kasa çıkışı yapıldıktan 45 gün sonra tedarikçiye ödeme yapılmaktadır.

Özel Koşullar: Müşteri, tedarikçi firmaya ait ürünlerin satışı, lojistiği, pazarlaması ve kampanya faaliyetlerine ilişkin giderler için fatura düzenleyip tedarikçiye yapılacak ödemelerden kesinti yoluyla tahsil edecektir.

Müşteriye 2020 yılı içinde yapılan satış tutarları ve sözleşme gereği oluşan faturalandırılmış primler Tablo 2’de verilmiştir. Tutarlar satıcı firma ve müşteri tarafından kesilen fatura tutarlarıdır.

Tablo 2. Tedarikçi Firma ve Müşteri Tarafından Faturalandırılmış Tutarlar

	2020-01	2020-02	2020-03	2020-04	2020-05	2020-06	2020-07	2020-08	2020-09	2020-10	2020-11	2020-12
Satış Hasılatı	₺2.064.904	₺1.321.327	₺1.613.986	₺1.529.415	₺966.234	₺1.737.521	₺1.845.529	₺1.606.968	₺1.999.889	₺2.320.354	₺2.153.412	₺2.310.450
İthal Satış	₺844.998	₺337.760	₺534.660	₺818.166	₺220.016	₺629.701	₺1.083.632	₺1.483.099	₺1.086.560	₺1.406.969	₺926.003	₺985.670
Yerli Ürün Satış İfadeleri*	₺1.219.906	₺983.566	₺1.079.326	₺711.249	₺746.218	₺1.107.821	₺761.897	₺123.869	₺913.329	₺913.386	₺1.227.409	₺1.324.780
Hasılat Primi %3.5	₺473.213	₺546.386	₺311.327	₺301.642	₺703.091	₺438.852	₺392.122	₺451.097	₺340.837	₺456.477	₺432.521	₺407.860
Bayilik Primi %1	₺17.385	₺10.576	₺14.948	₺11.702	₺6.748	₺12.720	₺19.407	₺19.223	₺18.559	₺22.208	₺15.796	₺0
Tanıtım Primi %1	₺18.266	₺10.576	₺14.948	₺11.702	₺6.748	₺12.720	₺19.407	₺19.223	₺18.559	₺22.208	₺15.796	₺0
Platform Primi %0.5	₺17.385	₺10.576	₺14.948	₺11.702	₺6.748	₺12.720	₺19.407	₺19.223	₺18.559	₺22.208	₺15.796	₺0
Koşullu Hasılat Primi**	₺1.827	₺1.058	₺1.495	₺1.170	₺675	₺1.272	₺1.941	₺1.934	₺1.856	₺2.221	₺1.580	₺0
Özel Koşullara Bağlı Oluşan Primler***		₺334.771										
E-Ticaret Destek Primi	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺34.476	₺0	₺0	₺18.486	₺0
Lojistik ve Dağıtım Gideri	₺0	₺0	₺0	₺0	₺46.353	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0
Stok Farkı	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺0	₺20.262	₺3.706	₺0
Analiz Bedelleri	₺0	₺342	₺2.521	₺14.349	₺370	₺0	₺0	₺515	₺0	₺555	₺0	₺0
Reyon Düzenleme Bedeli	₺1.218	₺705	₺996	₺780	₺450	₺848	₺1.294	₺1.289	₺1.237	₺1.481	₺1.053	₺0

*Sözleşmeye göre ürünler müşteri tarafından satılıp kasa çıkışı yapıldıktan 45 gün sonra tedarikçiye ödeme yapılmaktadır. Müşteriye sevki edilen bir ürünün ortalama ödeme süresi 120 gündür. İade tutarları ise ödeme yapılacağı tarihte ödemenin düşülmektedir. Tabloda aylar itibarı ile yer alan iade tutarları ortalama 120 gün önce müşteriye sevki edilen ürünlerden satılmamış veya son kullanma tarihi geçmiş ürünler olduğu tahmin edilmektedir. Örneğin, Ocak 2020’de oluşan 473.213 TL değerindeki iade miktarının 2019 yılı Eylül ve/veya Ekim ayında gerçekleşen satışlara ait olduğu düşünülebilir.

**Koşullu hasılat primi sadece ithal ürünler için yıllık olarak hesaplanmaktadır. Müşterinin Şubat 2020’de faturalandığı 334.771 TL değerindeki prim 2019 yılına aittir. Diğer primler aylık olarak, ilgili oldukları ayda tahakkuk etmişlerdir ve ödemeleri ilk yapılacak ödeme tutarından mahsup edilmektedir.

***Özel koşullara bağlı olan primler müşteri tarafından fatura edildiğinde tahakkuk ettirilmiş ve alacaklardan düşülmüştür.

Tablo 3. TFRS 15’e Göre Tahakkuk Eden Tutarlar

	2020-01	2020-02	2020-03	2020-04	2020-05	2020-06	2020-07	2020-08	2020-09	2020-10	2020-11	2020-12
İthal Ürün												
Hasılat Primi %3.5	₺29.575	₺11.822	₺18.713	₺28.636	₺7.701	₺22.040	₺37.927	₺51.908	₺38.030	₺49.244	₺32.410	₺34.498
Bayilik Primi %1	₺8.450	₺3.378	₺5.347	₺8.182	₺2.200	₺6.297	₺10.836	₺14.831	₺10.866	₺14.070	₺9.260	₺9.857
Tanıtım Primi %1	₺8.450	₺3.378	₺5.347	₺8.182	₺2.200	₺6.297	₺10.836	₺14.831	₺10.866	₺14.070	₺9.260	₺9.857
Platform Primi %0.5	₺4.225	₺1.689	₺2.673	₺4.091	₺1.100	₺3.149	₺5.418	₺7.415	₺5.433	₺7.035	₺4.630	₺4.928
Toplam	₺50.700	₺20.266	₺32.080	₺49.090	₺13.201	₺37.782	₺65.018	₺88.986	₺65.194	₺84.418	₺55.560	₺59.140
Yerli Ürün												
Bayilik Primi %1	₺12.199	₺9.836	₺10.793	₺7.112	₺7.462	₺11.078	₺7.619	₺1.239	₺9.133	₺9.134	₺12.274	₺13.248
Tanıtım Primi %1	₺12.199	₺9.836	₺10.793	₺7.112	₺7.462	₺11.078	₺7.619	₺1.239	₺9.133	₺9.134	₺12.274	₺13.248
Platform Primi %0.5	₺6.100	₺4.918	₺5.397	₺3.556	₺3.731	₺5.539	₺3.809	₺619	₺4.567	₺4.567	₺6.137	₺6.624
Toplam	₺30.498	₺24.589	₺26.983	₺17.781	₺18.655	₺27.696	₺19.047	₺3.097	₺22.833	₺22.835	₺30.685	₺33.120
Koşullu Hasılat Primi (3 aylık)*		₺42.935			₺41.697			₺91.332			₺82.966	
İfadeler (3 aylık)**		₺1.250.054			₺1.058.293			₺1.363.097			₺1.696.054	

*Koşullu hasılat primi ithal ürünler için yıllık olarak gerçekleşen satışlar üzerinden hesaplanmaktadır. Sözleşmeye göre yıllık satışlar 6.000.001 TL-9.000.000 arasında ise prim %2,5 tir. İlk üç aylık dönemde toplam ithal ürün satışı 1.717.418 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu rakama dayalı olarak yıllık satışın 6.000.001 TL-9.000.000 arasında olacağı tahmin edilerek oran %2,5 olarak alınmıştır.

**Üç aylık satış hasılatının %25’i

Firma üçer aylık dönemlerde finansal raporlama yapmaktadır. Örnek uygulamada işlemler aylık olarak muhasebeleştirilecektir.

Müşteri ile yapılan sözleşmede satılmayan veya tarihi geçen ürünler için müşteriye iade hakkı tanınmıştır. Sözleşmeye göre iade edilen ürünlerin bedeli mevcut borçlardan düşülmektedir. İşletmenin satış hasılatını kayıt altına alırken iade geleceğini düşündüğü tutarı yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi ve hasılatı dâhil etmemesi gereklidir. İade gelen ürünler tekrar satılabilir nitelikte olursa, iade geleceği tahmin edilen tutar için satılan malın maliyeti kaydı atılmayıp bu tutar bir varlık olarak yansıtılmalıdır. Tekrar satılabilmesi için ek masraf gerekli ise bu masraflar da düşüldükten sonra kalan kısım varlık olarak yansıtılır (TFRS 15, B20-B27). Firmaya iade gelen ürünler gıda olduğu için satılabilir durumda değildir. Ya müşteri ya da firma tarafından imha edilmektedir. Bu nedenle varlık olarak muhasebeleştirilmeyip satılan malın maliyeti içinde satışın gerçekleştiği dönemde giderleştirilir.

Firmaya müşteriden iade tutarları önceki verilere dayalı olarak ortalama satışların %25'i olarak hesaplanmıştır. Firma her satış işlemi için satış hasılatının iade edileceğini düşündüğü %25'lik kısmını yükümlülük olarak muhasebeleştirip hasılatı düşebilir. Buna göre ilk üç aylık satışlar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

Oca.20	Ticari Alacaklar	2.064.904	
	Satış Hasılatı		1.548.678
	Ertelemiş Gelir		516.226*
Şub.20	Ticari Alacaklar	1.321.327	
	Satış Hasılatı		990.995
	Ertelemiş Gelir		330.332*
Mar.20	Ticari Alacaklar	1.613.986	
	Satış Hasılatı		1.210.490
	Ertelemiş Gelir		403.497*

*Satışların %25'i.

İdeal olan, ödeme yapıldığında gerçekleşen iade tutarı tahmin edilenin altında ise aradaki farkın ödeme tarihinde gelir olarak kaydedilmesi, üstünde ise aradaki farkın gider olarak kaydedilmesidir. Örneğin Ocak ayında yapılan satıştan iade 400.000 TL olarak gerçekleşir ve bu tutar kesildikten sonra kalan kısım ödenirse aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

Nisan.20	Banka	1.664.904**	
	Ertelenmiş Gelir	516.226	
	Ticari Alacaklar		2.064.904
	Satış Hasılatı		116.226*

*Gerçekleşmeyen iade (516.226-400.000)

**İade düşüldükten sonra ödenen tutar (2.064.904-400.000)

Vakaya konu olan tedarikçi firma bu tespiti net bir şekilde yapamamaktadır. Müşteri o ayki ödemediği iade tutarlarının hangi sevkiyatlara ait olduğunu net olarak belirtmemektedir. Yapılan her bir sevkiyatın ödemesi müşteri tarafından mal satıldıktan 45 gün sonra yapılmaktadır. Buna göre müşteriye sevk edilen bir ürünün ortalama ödeme süresi 120 gündür. Ayda ortalama 200 sevkiyat yapılmaktadır. TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilirken dönem sonunda tahmin yapılarak “Ertelenmiş Gelir Hesabı” için dönem sonu kaydı atılmalıdır. Ayrıca müşteri tahakkuk eden satış primlerini yapacağı ilk ödemeden kesmektedir. Vakaya konu olan firma için raporlama üçer aylık dönemlerde yapıldığı için satıştan iadelerin ve primlerin TFRS 15’e uygun olarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılabilir.

Ocak 2020 muhasebe kayıtları;

Oca.20	Ticari Alacaklar	2.064.904	
	Satış Hasılatı		2.064.904
Oca.20	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri*	81.198	
	Diğer Ticari Borçlar		81.198
Oca.20	Banka	x	
	Ertelenmiş Gelir**	473.213	
	Diğer Ticari Borçlar***	54.864	
	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri****	1.218	
	Ticari Alacaklar		x

*Ocak ayında tahakkuk eden sabit oranlı primlerdir. Tablo 3 deki ithal ve yerli üretim ürünler için oluşan bayilik primi, tanıtım primi, platform primi ve hasılat primi buna dâhildir. Tahakkuk eden tutar kesin olduğu için karşılık olarak değil yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiştir.

**Ocak ayında yapılan ödemelerden düşülen faturalandırılmış iadeler. Tablo 2'den alınmıştır. Bu iadeler önceki dönem satışlarından kaynaklanan iadelerdir ve önceki dönemde satış hasılatından düşülerek yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiştir.

*** Önceki aylarda tahakkuk etmiş ama Ocak ayı ödemesinden düşülen sabit oranlı primlerdir. Bayilik primi, tanıtım primi, platform primi ve hasılat primi buna dâhildir. Tablo 2'den alınmıştır.

****Bu tutar özel koşullara bağlı oluşan primlerdir. Bu primler fatura edildikleri tarihte direkt giderleştirilerek alacaklardan düşülmektedir. Tablo 2'den alınmıştır.

Şubat 2020 muhasebe kayıtları;

Şub.20	Ticari Alacaklar	1.321.327	
	Satış Hasılatı		1.321.327
Şub.20	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri*	44.855	
	Diğer Ticari Borçlar		44.855
Şub.20	Banka	x	
	Ertelenmiş Gelir**	546.386	
	Diğer Ticari Borçlar***	32.786	
	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları****	334.771	
	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri*****	1.047	
	Ticari Alacaklar		x

*Şubat ayında tahakkuk eden sabit oranlı primlerdir. Tablo 3 deki ithal ve yerli üretim ürünler için oluşan bayilik primi, tanıtım primi, platform primi ve hasılat primi buna dâhildir. Tahakkuk eden tutar kesin olduğu için karşılık olarak değil yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiştir.

**Şubat ayında yapılan ödemelerden düşülen faturalandırılmış iadeler. Tablo 2'den alınmıştır. Bu iadeler önceki dönem satışlarından kaynaklanan iadelerdir ve önceki dönemde satış hasılatından düşülerek yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiştir.

*** Önceki aylarda tahakkuk etmiş ama Şubat ayı ödemesinden düşülen sabit oranlı primler. Bayilik primi, tanıtım primi, platform primi ve hasılat primi buna dâhildir. Tablo 2'den alınmıştır.

****Önceki dönemlerde tahakkuk etmiş ama Şubat 2020 de ödemelerden düşülen koşullu hasılat primi için ayrılan karşılıktır. Tablo 2'den alınmıştır.

***** Bu tutar özel koşullara bağlı oluşan primlerdir. Bu primler fatura edildikleri tarihte direkt giderleştirilerek alacaklardan düşülmektedir. Tablo 2'den alınmıştır.

Mart 2020 muhasebe kayıtları;

Mar.20	Ticari Alacaklar	1.613.986	
	Satış Hasılatı		1.613.986
Mar.20	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri*	59.063	
	Diğer Ticari Borçlar		59.063
Mar.20	Banka	x	
	Ertelenmiş Gelir**	311.327	
	Diğer Ticari Borçlar***	46.339	
	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri****	3.517	
	Ticari Alacaklar		x

*Mart ayında tahakkuk eden sabit oranlı primlerdir. Tablo 3 deki ithal ve yerli üretim ürünler için oluşan bayilik primi, tanıtım primi, platform primi ve hasılat primi buna dâhildir. Tahakkuk eden tutar kesin olduğu için karşılık olarak değil yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiştir.

**Mart ayında yapılan ödemelerden düşülen faturalandırılmış iadeler. Tablo 2'den alınmıştır. Bu iadeler önceki dönem satışlarından kaynaklanan iadelerdir ve önceki dönemde satış hasılatından düşülerek yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiştir.

*** Önceki aylarda tahakkuk etmiş ama Mart ayı ödemesinden düşülen primler. Tablo 2'den alınmıştır.

**** Bu tutar özel koşullara bağlı oluşan primlerdir. Bu primler fatura edildikleri tarihte direkt giderleştirilerek alacaklardan düşülmektedir. Tablo 2'den alınmıştır.

31 Mart 2020 dönem sonu tahakkuk işlemleri;

Mar.20	Satıştan İadeler	1.250.054*	
	Ertelenmiş Gelir		1.250.054
Mar.20	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri**	42.935	
	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		42.935

*Üç aylık satış hasılatının %25'i [(2.064.904+1.321.327+1.613.986)*0,25] yapılan satışlardan sonraki dönemde gerçekleşecek iadeler olarak hesaplanmıştır. Tablo 3'den alınmıştır.

**İlk 3 aylık satış tutarının %2,5'u olarak hesaplanan koşullu hasılat primi. Tablo 3'ten alınmıştır. Tutarı kesin olmadığı için karşılık yoluyla giderleştirilmiştir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

TFRS 15 önceki düzenlemelere göre daha kapsayıcı ve her işletmenin yaptıkları sözleşmelerin içeriğine bağlı olarak kolayca uygulayabileceği farklı bir üslupla kaleme alınmış bir standarttır. Özellikle çoklu satış sözleşmeleri, garantiler, hediye puan uygulamaları, değişken işlem fiyatı, iskonto ve prim gibi tartışmalı konulara açıklık getiren bu standart firmanın gerçek durumunu yansıtması açısından etkilidir.

Bu çalışmada, üretim ve ithalat yapan bir firmanın süpermarket zinciri müşterisi ile yaptığı satış sözleşmesi TFRS 15 kapsamında incelenmiş ve muhasebeleştirilmiştir. Hem uygulayıcılara hem de lisansüstü öğrencilere yol gösterebilecek bir çalışma olarak hazırlanmıştır.

TFRS 15 ile ilgili yol gösterici vaka çalışmaları yapılabileceği gibi, yeni standardın firmaların tahakkuk yönetimine, piyasa değerine veya faaliyetlerine etkisini ölçen ampirik çalışmalar da yapılabilir.

KAYNAKÇA

Aktaş, R. ve Varol, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 27-50.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), 403-428.

Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2018). TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları. ÇKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(2), 33-57.

Deloitte. (2014). *IFRS in Focus IASB issues new standard on revenue recognition*. Erişim Adresi: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2014/ifrs-15> / Erişim Tarihi: 10/02/2019.

Keskin, A. İ. ve Dinçer, B. (2015). UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye Finans Yazıları* (103), 219-246.

Köse, T. ve Çelikay, D. Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. *Mali Çözüm*, 127, 19-44.

KPMG. (2014). Revenue – a new global standard How will it affect your top line : Erişim Adresi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/05/In-the-headlines-O-201405-09.pdf> / Erişim Tarihi: 15.07.2019.

KPMG. (2018). TFRS 15 ready for the challenges. Erişim Adresi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/th/pdf/2018/12/tfrs15-acforum-slide.pdf> / Erişim Tarihi: 15.07.2019.

Napier, C. J. and Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474-503.

Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İstanbul: İSMMMO

Thornton, G. (2016). IFRS News Special Edition for Revenue. Erişim Adresi: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2016/ifrs-15-special-edition-newsletter-oct-2016.pdf> / Erişim Tarihi: 12.06.2019.

TFRS 15. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. Erişim Adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_15.pdf / Erişim Tarihi: 20.06.2019.

TMS 18. (2005). Türkiye Muhasebe Standardı 18 Hasılat. Erişim Adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_18_2017.pdf / Erişim Tarihi: 20.06.2019.