

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**BIST PERAKENDE SEKTÖRÜ ŞİRKETLERİNİN
2017-2021 YILLARI ARASI FİNANSAL TABLO
DİPNOTLARININ TFRS 15 GEREKLİLİKLERİ
AÇISINDAN ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin Can AYAR

ORCID: 0000-0001-8384-8565

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

ORCID: 0000-0002-1105-144X


TEMMUZ - 2023

Hüseyin Can AYAR tarafından hazırlanan “BIST Perakende Sektörü Şirketlerinin 2017-2021 Yılları Arası Finansal Tablo Dipnotlarının TFRS 15 Gereklilikleri Açısından Analizi” başlıklı bu tez, 17/05/2023 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN
Sakarya Üniversitesi

Jüri Üyeleri: Doç. Dr. Nevran KARACA
Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Şuayyip Doğuş DEMİRCİ
İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C.		Sayfa : 1/1
	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ		
	İŞLETME ENSTİTÜSÜ		
	TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU		
Öğrencinin			
Adı Soyadı	:	Hüseyin Can AYAR	
Öğrenci Numarası	:	Y209004002	
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme	
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman	
Program	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS	<input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	BIST Perakende Sektörü Şirketlerinin 2017-2021 Yılları Arası Finansal Tablo Dipnotlarının TFRS 15 Gereklilikleri Açısından Analizi	
Benzerlik Oranı	:	% 17	
<p>Sakarya Üniversitesi Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.</p>			
		 / / 20.... İmza Öğrenci
<p>Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.</p> <p>Bilgilerinize arz ederim.</p>			
		 / / 20.... İmza Danışman
Uygundur			
Danışman Unvanı / Adı-Soyadı:			
Tarih: / / 20....			
İmza:			
<input type="checkbox"/> KABUL EDİLMİŞTİR		Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	
<input type="checkbox"/> REDDEDİLMİŞTİR			
EYK Tarih ve No:			

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmamda benimle değerli bilgilerini paylaşan, tezimin fikir aşamasından sonuç kısmına kadar her aşamada bana yol gösteren ve çalışmamı titizlikle takip eden danışmanım Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN'a, çalışmam boyunca desteğini esirgemeyen ve çalışmamın sonuca ulaşmasında büyük katkıları olan Doç. Dr. Nevran KARACA'ya teşekkürü borç bilirim.

Tez çalışmamı yürütürken desteklerini esirgemeyen ve bu süreçte pozitif enerji veren sevgili dostlarım Arş. Gör. Ecenur DEMİR'e, Arş. Gör. Seren ÖZSOY'a, Arş. Gör. Bilge KATANALP'e ve Dr. Öğr. Üyesi Nurcan KOSTAK'a teşekkür ediyorum.

Son olarak hayatımın her anında yanımda olan, desteklerini her an hissettiğim aileme ve ailemden ayıramayacağım Burak ÜNAL, Resul Erdem ORTA, Mirsad ÜNAL ve Melike ORUÇ'a teşekkürü borç bilirim.

Hüseyin Can AYAR

17.05.2023

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	iv
TABLolar	vi
ŞEKİLLER	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix

GİRİŞ	1
--------------------	----------

BÖLÜM 1. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI	5
--	----------

1.1.Standardın Amacı	5
----------------------------	---

1.2.Standardın Kapsamı	6
------------------------------	---

1.3. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması	7
--	---

1.3.1. Birinci Adım: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması.....	8
---	---

1.3.2.İkinci Adım: Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi	14
--	----

1.3.3.Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi	17
---	----

1.3.4.Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	22
---	----

1.3.5.Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	27
--	----

1.4.Sözleşme Maliyetleri	30
--------------------------------	----

1.4.1.Sözleşme Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler	31
--	----

1.4.2.Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri	31
---	----

1.4.3.İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	32
--	----

1.5.Hasılatın Finansal Tablolarda Sunumu	33
--	----

1.5.1.Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Hususlar	34
--	----

1.6.Özellikli Konular.....	39
----------------------------	----

1.6.1.İade Hakkı Tanınan Satışlar	39
---	----

1.6.2.Garantiler	40
------------------------	----

1.6.3.Asıl-Vekil İlişkisi	42
---------------------------------	----

1.6.4.İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları.....	43
--	----

1.6.5.Müşterilerin Kullanılmamış Hakları.....	44
---	----

1.6.6.İadesiz Peşin Ödenen Ücretler	44
---	----

1.6.7.Hediye Kartları	45
1.6.8.Yenileme Seçenekleri	45
1.6.9.Lisanslama.....	45
1.6.10.Geri Alım Anlaşmaları.....	48
1.6.11.Konsinye Mal Anlaşmaları	48
1.6.12.Faturala-Elde Tut Anlaşmaları	49
1.6.13.Müşterinin Kabulü	49
BÖLÜM 2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI İLE TMS 18 HASILAT STANDARDI ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLARIN PERAKENDE SEKTÖRÜ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	51
2.1.TFRS 15 ile TMS 18 Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması	51
2.1.1.Kapsam Yönünden	51
2.1.2.Muhasebeleştirme Yönünden	52
2.1.3.Hasılatın Ölçülmesi Yönünden	53
2.1.4.Dipnotlarda Açıklanacak Bilgiler Yönünden.....	53
2.1.5.İşlem Fiyatı Yönünden.....	53
2.1.6.Çoklu Satış Sözleşmeleri Yönünden	54
2.1.7.Finansman Bileşeni Yönünden.....	54
2.1.8.Sözleşme Değişiklikleri Yönünden	55
2.1.9.Garanti Yönünden.....	55
2.2.TFRS 15'in Perakende Sektörüne Etkileri	55
2.2.1.Müşteri Sadakat Programları.....	55
2.2.2.İade Hakları	59
2.2.3.Yerleştirme/Raf Ücretleri.....	61
2.2.4.Miktar İskontoları	63
2.2.5.Garantiler	64
BÖLÜM 3. BIST'TE YER ALAN PERAKENDE ŞİRKETLERİNİN TFRS 15 UYGULAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	68
3.1.Literatür Taraması	68
3.2. BIST'TE Araştırma	75
3.2.1. Araştırmanın Amacı.....	76
3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	76
3.2.3. Araştırmanın Yöntemi	76
3.3. BIST'te İşlem Gören Perakende Sektörü Şirketleri	76

3.3.1.Şirketlerin Hasılat ile İlgili Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimleri.....	77
3.3.2. Şirketlerin Hizmet Aldıkları Bağımsız Denetim Şirketleri....	78
3.4. Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Analizi.....	79
3.4.1.Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	79
3.4.2.Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	81
3.4.3.Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayi A.Ş.....	84
3.4.4.Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.	86
3.4.5.Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.....	89
3.4.6.Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.....	90
3.4.7.Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları.....	92
3.4.8.Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş.....	94
3.4.9.Migros Ticaret A.Ş. Ve Bağlı Ortaklıkları.....	97
3.4.10. Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret A.Ş.....	99
3.4.11. Şok Marketler Ticaret A.Ş.	102
3.4.12. Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.....	107
3.4.13. Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş.	110
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	114
KAYNAKÇA.....	118

KISALTMALAR

BDO	: Binder Seidman International
BIMAS	: Bim Birleşik Mağazalar Anonim Şirketi
BIZIM	: Bizim Toptan Satış Mağazaları Anonim Şirketi
BIST	: Borsa İstanbul Anonim Şirketi
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CRFSA	: Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi Anonim Şirketi
CASA	: Casa Emtia Petrol Kimyevi ve Türevleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi
EY	: Ernst & Young
FDT	: Finansal Durum Tablosu
GMTAS	: Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDK	: Kilit Denetim Konuları
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KIMMR	: Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
MAVI	: Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
MEPET	: Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi
MGROS	: Migros Ticaret Anonim Şirketi
MIPAZ	: Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
MNP	: Meyers Norris Penny
MSGUT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PWC	: PricewaterhouseCoopers
SOKM	: Şok Marketler Ticaret Anonim Şirketi
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TKNSA	: Teknosa İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketi
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

VAKKO : Vakko Tekstil ve Hazir Giyim Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi
VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLULAR

Tablo 1 : Dört Büyüklerin TFRS 15 Uygulanmasından Önce Sektörel Bazda Finansal Tabloları Etkileme Beklentileri	75
Tablo 2 : 31/12/2021 Tarihi İtibariyle BIST'te İşlem Gören Perakende Şirketleri	77
Tablo 3 : Şirketlerin Hasıllata İlişkin KDK Raporlama Durumları	77
Tablo 4 : Şirketlerin Yıllar Bazında Hizmet Aldığı Bağımsız Denetim Şirketleri	78
Tablo 5 : Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	79
Tablo 6 : Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları ...	81
Tablo 7 : Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayi A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	84
Tablo 8 : Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	86
Tablo 9 : Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	90
Tablo 10: Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	91
Tablo 11: Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları'nın TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	92
Tablo 12: Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	95
Tablo 13: Migros Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları'nın TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	97
Tablo 14: Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	99
Tablo 15: Şok Marketler Ticaret A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	102
Tablo 16: TFRS 15'in FDT'de Etkilediği Kalemler (2017 Yılı)	104
Tablo 17: TFRS 15'in FDT'de Etkilediği Kalemler (2016 Yılı)	105
Tablo 18: TFRS 15'in Kâr veya Zarar Tablosunda Etkilediği Kalemler (2017 Yılı) ..	105
Tablo 19: Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	108
Tablo 20: Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları	111

ŞEKİLLER

Şekil 1: Birden Çok Standart İçeren Müşteri Sözleşmelerinde Yaklaşım.....	7
Şekil 2: Hasılatın Tanımlanmasında Beş Aşamalı Model	8
Şekil 3: İki veya Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilebilmesi İçin Gerekli Kriterler	10
Şekil 4: Sözleşme Değişikliklerinin Muhasebeleştirilmesi	12
Şekil 5: Farklı Mal veya Hizmetler	17
Şekil 6: Sözleşme Maliyetleri	30
Şekil 7: Müşteri Sözleşmelerinde Açıklanması Gereken Hususlar.....	35
Şekil 8: Garanti Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi	41
Şekil 9: Lisansın Muhasebeleştirilmesi	46

ÖZET

Ayar, H. C. (2023). *BIST Perakende Sektörü Şirketlerinin 2017-2021 Yılları Arası Finansal Tablo Dipnotlarının TFRS 15 Gereklilikleri Açısından Analizi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Sakarya Üniversitesi.

İşletmelerin finansal performansının belirlenmesindeki en önemli unsurlardan biri hasılattır. Bu nedenle işletmelerin olağan faaliyetleri sonucu elde edilen hasılatın gerçeğe uygun şekilde ölçülmesi ve zamanında finansal tablolara alınması son derece önemlidir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, Türkiye’de muhasebe ve denetim standartlarını yayımlamaya yetkili Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu standardın yürürlüğe girmesiyle beraber TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları uygulamadan kaldırılmıştır. TFRS 15, hasılatın tanınmasında önemli değişiklikler getirmiştir ve bu değişikliklerin birçok sektörün finansal tablolarını etkileyecek seviyede olacağı beklenmektedir. Ürün çeşitliliği ve kendine özgü uygulamaları nedeniyle perakende sektörü bu sektörlerden biridir.

Perakende sektörünün küresel ekonomide önemli bir konumda bulunması ve sürekli yenilenen bir sektör olması sebebiyle iş modellerinde ortaya çıkan değişimler, perakende sektörüne ilişkin raporlama konularında çeşitliliği arttırmaktadır. Nitekim TFRS 15, perakende sektöründe yer alan satışların özel koşullarına ve özel teşviklere de değinmektedir. Bu kapsamda standardın sektöre özgü nakit teşvikler, raflandırma ücretleri, iskonto ve para iadesi, müşteri sadakat programları, bedava veya indirimli ürün veya hizmetler, satılan ürünlere verilen garantiler, iadeler konularına ilişkin hükümleri bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; TFRS 15 ile TMS 18’in perakende sektörüne özgü konulara ilişkin muhasebeleştirme ve raporlama kurallarının karşılıklı olarak incelenerek benzerlik ve farklılıklarının ortaya konması ve BIST endeksinde işlem gören perakende sektörü işletmelerinin TFRS 15 hükümleri gereği finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara ne ölçüde yer verildiğinin tespit edilmesidir. Çalışma kapsamında yer alan araştırmada BIST endeksinde faaliyet gösteren perakende şirketlerinin 2017-2021 yıllarında yayınlamış oldukları finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuştur.

Araştırma sonucunda, BIST perakende sektörü şirketlerinin bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarından hareketle TFRS 15’e ilişkin genel olarak açıklamalara yer verildiği fakat ‘Dipnotlarda Açıklanması Gereken Hususlar’ doğrultusunda açıklanması gereken bilgilere hiç yer verilmediği veya detaylı olarak yer verilmediği görülmüştür. Ayrıca şirketlerin hizmet aldığı bağımsız denetim şirketi değişikliklerinin de hasılat raporlamalarında önemli ölçüde değişikliğe neden olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, TFRS 15, TMS 18, Perakende Sektörü

ABSTRACT

Ayar, H. C. (2023). *Analysis of Financial Statement Footnotes of BIST Retail Sector Companies for the Years 2017-2021 in terms of TFRS 15 Requirements* (Unpublished master's thesis). Sakarya University.

One of the most important factors in determining the financial performance of businesses is revenue. For this reason, it is extremely important to measure the revenue obtained as a result of the ordinary activities of the enterprises in a realistic way and to include them in the financial statements in a timely manner. TFRS 15 Revenue from Customer Contracts standard was published in the Official Gazette and entered into force by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK), which is authorized to publish accounting and auditing standards in Turkey, for the accounting periods starting after 01/01/2018. With the entry into force of this standard, TAS 18 Revenue and TAS 11 Construction Contracts standards have been abolished. TFRS 15 brought significant changes in the recognition of revenue and these changes are expected to affect the financial statements of many sectors. The retail industry is one of these industries due to its product variety and unique applications.

Because the retail sector has an important place in the global economy and is an ever-advancing sector, changes in business models increase the diversity in reporting issues related to the retail sector. TFRS 15 also addresses the special conditions of sales and special incentives in the retail sector. In this context, there are provisions on sector-specific cash incentives, shelving fees, discounts, and refunds, customer loyalty programs, free or discounted products or services, guarantees given to products sold, and returns.

The aim of this study; is to reveal the similarities and differences by examining the accounting rules of TFRS 15 and TAS 18 regarding retail sector-specific issues and to determine to what extent the explanations to be made in the footnotes of the financial statements of the retail sector businesses traded in the BIST index are included by the TFRS 15 provisions. In the research within the scope of the study, the financial statements of the retail companies operating in the BIST index and the independent audit reports published in 2017-2021 were subjected to content analysis.

As a result of the research, it has been seen that general explanations regarding TFRS 15 are included based on the independent audit reports and financial reports of BIST retail sector companies, but the information that needs to be explained in line with the 'Items to be Disclosed in the Footnotes' is not included or given in detail. In addition, it has been determined that the changes in the independent audit companies from which the companies receive services do not cause a significant change in the revenue reporting.

Keywords: Revenue, IFRS 15, IAS 18, Retail Sector

GİRİŞ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, hasılatı “işletmenin normal iş faaliyetleri sırasında elde ettiği gelir” olarak tanımlar. Hasılat, işletmelerin faaliyet sonucunu gösteren önemli bir finansal tablo olan gelir tablosunun en önemli kalemlerinden biridir. Finansal tablo kullanıcıları, kredi sağlayıcılar, yatırımcılar, vergi otoriteleri ve diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından işletmelerin mevcut ve gelecekteki performansını değerlendirmek için önemli bir ölçüttür. Dolayısıyla hasılatın doğru bir şekilde raporlanması finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahiptir.

Dünya genelinde pek çok işletme, uluslararası düzeyde faaliyet göstermesiyle beraber farklı ekonomik, sosyal ve politik çevre şartlarıyla karşılaşmaktadır. Bu durum farklı ülkelerdeki muhasebe standartlarındaki farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir nitelikte olması finansal tablo kullanıcıları açısından kritik öneme sahiptir. Bu sebeple ortak muhasebe dili oluşturularak muhasebe alanındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu doğrultuda dünya çapında geçerli olacak finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla 1 Nisan 2001 tarihinde IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuştur. Kurulun temel amacı, uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmek ve finansal raporlamayı dünya genelinde standardize etmektir. IASB tarafından bu güne kadar 42 standart yayınlamış olup bu standartlardan biri IFRS 15 ‘Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat’ standardıdır. Söz konusu standardın 01/01/2008 tarihinde yürürlüğe girmesiyle beraber IAS 18 Hasılat ve IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri, IFRIC Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, IFRIC Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, IFRIC Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve IFRIC Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri yürürlükten kalkmıştır.

TFRS 15 beraberinde hasılatla ilişkin yeni düzenlemeler ve detaylı açıklamalar getirmiştir. Bu doğrultuda finansal raporlama açısından gelirlerin daha doğru bir şekilde tanımlanmasını, sınıflandırılmasını ve ölçülmesini amaçlamaktadır. Standart ayrıca işletmelerin müşterilerine verdikleri taahhütlerin incelenmesini ve sözleşmede yer alan bileşenlerin ayrıntılı olarak analiz edilmesine olanak sağlayacak alt yapı sunmaktadır. TFRS 15, şirketlerin finansal tablolarında hasılatı hangi tutardan ve hangi zamanlarda

raporlanacağına ilişkin olarak beş aşamalı model yaklaşımı ortaya koymuştur. Hasılatı tanımda bu beş aşamalı model ile hasılatın muhasebeleştirilmesi belli bir süreç kapsamında anlatılarak belirsizliğe dair eksikliklerin ve yetersizliklerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın da ana temasını oluşturan perakende şirketleri, TFRS 15'in uygulanmasıyla birlikte finansal durumlarını ve performanslarını gerçeğe uygun bir şekilde ortaya koyabilecek ve böylece işletmelerin yatırımcılar açısından daha iyi anlaşılması sağlanmış olacaktır.

Muhasebenin temel kavramları açısından bakıldığında TFRS 15'in özellikle ihtiyatlılık kavramına hizmet ettiği görülmektedir. İhtiyatlılık kavramı gereğince muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve gelecekte oluşabilecek risklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu doğrultuda TFRS 15, gelir tanımlama ve ölçme konularında detaylı bir rehberlik sağlamaktadır ve muhasebenin ihtiyatlılık kavramı doğrultusunda hasılatın raporlanmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla finansal raporlarda şeffaflığın artmasını ve doğru kararlar alınmasına olanak sağlamaktadır.

Perakende sektörünün dünya ekonomisinin lokomotif sektörlerinden biri olması ve sürekli olarak gelişmekte olan bir yapıda olması sebebiyle iş modellerinde meydana gelen değişimler perakende sektörüne özgü raporlama konularında çeşitliliği arttırmaktadır. Bu doğrultuda TFRS 15, hasılatla ilgili olarak TMS 18'e kıyasla çok daha detaylı açıklamalara yer vermiştir. Perakende sektörüne özgü ticari teşvikler, iskonto, promosyonlar, iadeler, nakit teşvikler ve müşteri ödüllendirme programları gibi özel satış koşulları bu açıklamalardan en önemlileridir. Bununla birlikte standardın raflandırma ücretleri, üretim anlaşmaları, garantiler, iadeler ve fikri mülkiyetlere ait satış veya kullanım bazlı isim hakkı ücretleri gibi konulara ilişkin hükümleri de bulunmaktadır.

Bu doğrultuda çalışmanın amacı, TFRS 15'in perakende sektörüne özgü konulara ilişkin muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarının incelenmesi ve BIST 100'de yer alan perakende sektörü işletmelerinin TFRS 15'in raporlama gerekliliklerine uyum derecesini tespit etmek olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde TFRS 15'in muhasebeleştirme ve ölçme konularına detaylı olarak yer verilmiştir. İkinci bölümde ilk olarak TFRS 15 ile TMS 18'in karşılaştırılması yapılmış, sonrasında perakende sektörüne özgü konulara ilişkin olarak muhasebeleştirme ve ölçüm yönünden farklılıklar ve benzerlikler ortaya konmuştur. Üçüncü bölümde ise

BIST 100’de yer alan perakende şirketlerinin finansal raporları ve bağımsız denetçi raporları incelenmiştir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışma, TFRS 15 ve TMS 18 standartları arasındaki benzerlik ve farklılıkları inceleyerek özellikle perakende sektörüne özgü konulara odaklanmayı amaçlamaktadır. Ayrıca BIST endeksinde işlem gören perakende sektörü işletmelerinin TFRS 15 kapsamında açıklamalara yeterli düzeyde yer verip vermediğinin ortaya konması hedeflenmektedir.

Çalışmanın Problemi ve Önemi

TFRS 15’in, TMS 18’den farklı olarak perakende sektörüne özgü; ürünlerin satıcının mağaza raflarında belirgin bir şekilde sergilenmesi için ödenen raflandırma ücretleri, promosyonlar, nakit teşvikler, iskonto ve para iadesi, bedava veya indirimli ürün veya hizmetler ve müşteri ödüllendirme programları gibi ticari teşvikler, içecek veya diğer tüketim maddelerinin üretimi gibi sözleşmeye dayalı üretim anlaşmaları, satılan ürünler için verilen garantiler, iadeler konularına ilişkin hükümleri bulunmaktadır. Dolayısıyla TFRS 15’in perakende sektörüne özgü olarak TMS 18’e göre daha kapsamlı bir standart olduğu anlaşılmaktadır. Bu kapsamda TFRS 15’e yer verilen ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucu TFRS 15’i perakende sektörü kapsamında inceleyen bir çalışmaya rastlanılmamıştır fakat BIST 100 endeksi içerisinde yer alan perakende sektörü işletmelerin diğer sektörlerde yer alan işletmeler ile karşılaştırıldığı çalışmalar mevcuttur. Bununla birlikte perakende sektörüne özgü konuların, standart kapsamında açıklanması gereken hususlar doğrultusunda inceleyen detaylı çalışma bulunmamaktadır.

Perakende sektöründe önemli ölçüde değişikliğe sebep olacağı iddia edilen TFRS 15’in, perakende sektörüne özgü yukarıda ayrıntısı verilen ticari teşvikler, garantiler, raflandırma ücretleri gibi konulara ilişkin muhasebeleştirme hükümlerinin irdelenerek bunların finansal raporlarda nasıl gösterilmesi gerektiğinin açıklaması yapılmıştır. Bu doğrultuda TFRS 15’in TMS 18’e nazaran farklılaştığı yönlerin ortaya konulması yoluyla TFRS 15’in finansal tablolara etkisinin analizi ve hasılatın yorumlanması konusunda yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın Yöntemi

Tezin teorik alt yapısını oluşturan birinci ve ikinci bölümün yazılmasında konuya ilişkin kitap, makale, tebliğ, sektör raporları, profesyonel denetim kuruluşlarının raporları vb. yayınlardan faydalanılmıştır. Tezin üçüncü bölümünde ise araştırma için gerekli verilerin elde edileceği finansal tablolara ve bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'nun resmi internet sitesi olan www.kap.org.tr adresinden ulaşılmıştır. Söz konusu tablo ve raporlar, nitel araştırma yöntemlerinden olan içerik analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir.

Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmada BIST endeksinde yer alan sektörlerden yalnızca perakende sektörü çalışma kapsamına alınmış, bu doğrultuda 31/12/2021 tarihinde BIST'te işlem gören perakende şirketlerinin 2017-2021 yıllarına ait finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

Çalışmanın kapsamı perakende sektörü işletmeleri ile sınırlı olduğundan araştırma sonuçlarının diğer sektörlerle özgülmesini mümkün görünmemektedir.

BÖLÜM 1. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2018 yılında, TMS 18 Hasılat Standardının hasılatın muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlarda sunumu konusunda yeterli detay içermemesi nedeniyle ve tek bir hasılat standardı oluşturmak amacıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile TMS 18 Hasılat Standardını birleştirerek TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yürürlüğe konmuştur.

Hasılat, finansal tabloların ayrılmaz bir parçasıdır. Çünkü hasılat işletmeler için dönem kârı veya zararının belirlenmesi, yatırımcıların yatırım tercihlerini yapması ve işletmenin performansının ölçülmesi gibi konularda önemli bir unsurdur. Söz konusu nedenlerle hasılatın zamanında ve doğru olarak ölçülmesi önem taşımaktadır. TFRS 15 kapsamında, müşteriler ile yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesi hedefiyle beş aşamalı model geliştirilmiştir. Bu doğrultuda bölümde TFRS 15 standardının beş aşamalı modeline ve standartta yer alan özellikli konulara değinilmiştir.

1.1. Standardın Amacı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının amacı, işletme ile müşteri arasında düzenlenen sözleşmeden kaynaklanan hasılatın ve nakit akışlarının tutarı, niteliği, zamanlaması ve belirsizliğine dair konularda faydalı bilgileri finansal tablo kullanıcılarına sunması için işletmenin uygulaması gereken ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, 2018).

TFRS 15, elde edilen hasılatın finansal tablolara doğru ve uygun şekilde yansıtılmasını hedeflemektedir. Bu süreçte hasılatın finansal tablolara alınmasında müşteri ile yapılan sözleşme hükümleri ön plana çıkarılmaktadır. Standardın temel ilkesi, işletme ile müşteri arasında yapılan sözleşmeye bağlı kalarak işletmenin yerine getirmeyi taahhütte bulunduğu mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde etmeyi beklediği tutar üzerinden hasılatın finansal tablolara alınmasıdır (TFRS 15, 2018). Bu durum, sözleşme hükümlerinin hasılatın muhasebeleştirilmesinde son derece önemli olduğunu ortaya koymaktadır. İşletme, bir müşteri ile birden fazla mal veya hizmet sağlayan sözleşme

yapabilmektedir. Standart böyle bir durumda müşteri ile yapılan sözleşmelerin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Böylece sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerle beraber gelir ve giderlerin ortaya konması amaçlanmaktadır (Kaval vd., 2021).

1.2. Standartın Kapsamı

İşletme, TFRS 15 hükümlerini aşağıda yer verilen durumlar hariç olmak üzere müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular (TFRS 15, 2018):

- TFRS 16 Kiralamalar standardı kapsamındaki kiralama sözleşmeleri,
- TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri standardı kapsamındaki sözleşmeler,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- Satışları kolaylaştırmak adına aynı sektörde bulunan işletmeler arasında müşterilerle yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin; iki petrol şirketinin farklı bölgelerde bulunan müşterilerin taleplerini zamanında karşılamak için yaptığı sözleşmeler bu standardın kapsamında değildir.

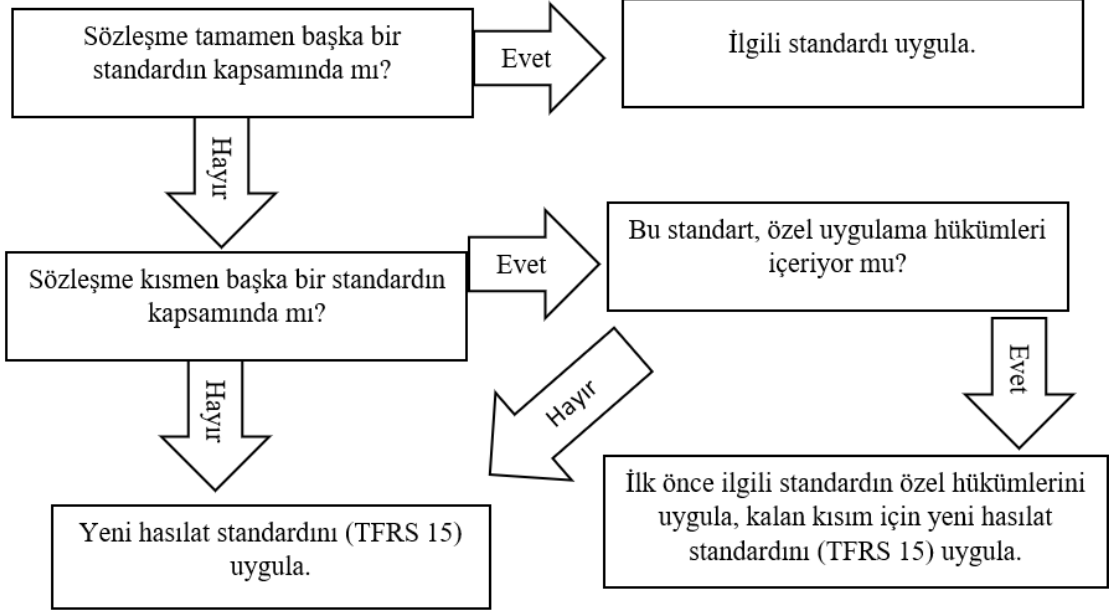
Sözleşmenin karşı tarafının müşteri olması durumunda işletme, bu standardı bir sözleşmeye uygulayabilir. İşletmenin olağan faaliyetlerinin bir sonucu olarak mal veya hizmetleri, bir bedel ödeyerek elde etme güdüsüyle işletmeyle sözleşme yapan taraf müşteri olarak nitelendirilir. İşletmeyle sözleşme yapan taraf eğer işletmeye ait olan mal veya hizmetleri satın almıyor ve işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan risk ve faydaları paylaşıyorsa müşteri olarak nitelendirilmez (TFRS 15, 2018).

Genel olarak standart, işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına karşı hasılat ile ilgili bilgilerin doğru ve uygun biçimde sağlaması sorumluluğunu taşıdığını ifade etmektedir. Bu doğrultuda standart, hasılatın muhasebeleştirilmesi modelini detaylı olarak ele almaktadır. Bununla beraber hasılatla ilişkin yapılması gereken açıklamaların kapsamı da genişletilmiştir. Bu standart ile gelir unsuruna sahip sözleşmelerle, değişken fiyatlı sözleşmeler, garanti, iade hakkı gibi unsurları barındıran sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi konusunda açıklamalar getirilmiştir (Keskin ve Dinçer, 2015).

TFRS 15 hükümlerinin bir sözleşmeye tamamen uygulanıp uygulanmayacağı Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1

Birden Çok Standart İçeren Müşteri Sözleşmelerinde Yaklaşım



Kaynak: Calayoğlu ve Yılmaz (2016)

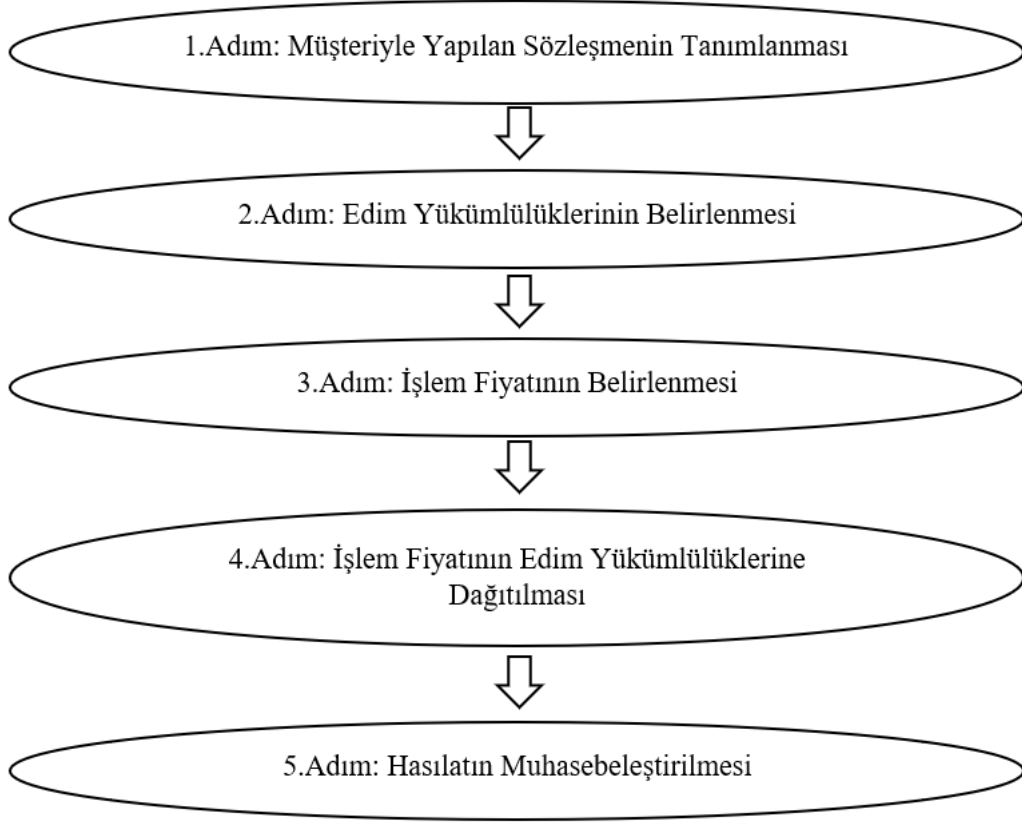
Şekil 1’den anlaşılacağı üzere müşteriyle yapılan bir sözleşme diğer standartların kapsamında olabilir ve böyle durumlarda ilgili olduğu standardın hükümleri uygulanmaktadır. Ancak diğer standartların sözleşme hakkında açıklamada bulunmadığı durumlarda TFRS 15 standardı uygulanmaktadır.

1.3. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

TFRS 15, hasılatın ve müşterilerle yapılan sözleşmenin niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlayan bir standarttır. Beş adımlı bir modelden oluşmaktadır. Bu beş adımlı model Şekil 2’de gösterilmiştir (Karim ve Riya, 2022):

Şekil 2

Beş Aşamalı Hasılat Tanıma Modeli



Kaynak: TFRS 15 standardından yararlanılarak yazar tarafından uyarlanmıştır.

Beş aşamalı hasılat tanıma modelinin aşamaları izleyen kısımda detaylı olarak anlatılmıştır.

1.3.1. Birinci Adım: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması

Bir sözleşme, iki veya daha fazla taraf arasında uygulanabilir haklar ve yükümlülükler oluşturmalıdır. Sözleşmeler yazılı, sözlü veya geleneksel ticari uygulamalar doğrultusunda olabilir. Örneğin, bir işletmenin müşterileriyle sözlü anlaşmalara dayalı olarak edim yükümlülüğü konusunda yerleşik bir uygulaması varsa bu tür sözlü anlaşmaların sözleşme tanımını karşıladığını kabul edebilir (Ernst Young, 2021).

TFRS 15, sözleşmeleri tanımlarken gerekli olan şartları açıklar. Sözleşmenin yapılabilmesi için taraflar arasında yasal olarak sınırlandırılmış hakların bulunması, yükümlülüklerin belirlenmesi ve sözleşmenin yerine getirilmesi için kriterlerin

belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre bir sözleşmenin yapılabilmesi için aşağıda yer verilen kriterlerin tamamının karşılanması gerekir (Alotibi, 2018):

- Sözleşme taraflarca onaylanmış ve kendi edim yükümlülüklerini yerine getirme taahhüdünde bulunmuştur.
- Sözleşmeye taraf olanların hak ve yükümlülükleri belirlenmiştir.
- İşletme, sözleşme çerçevesinde ödeme şartlarını tanımlayabilmektedir.
- Sözleşme özü ticari niteliktedir.

Genel olarak ilk adım ele alındığında, işletme ile müşteri arasında bir sözleşme yapılmalıdır. Bu sözleşmeye dâhil olan tarafların sözleşme kapsamına ilişkin yükümlülüklerini yerine getireceklerine dair taahhüt vermesi gerekmektedir. Sözleşme kapsamında devredilecek olan mal veya hizmetlere ilişkin müşterinin hakları ve işletmenin yükümlülüğüne ilişkin şartlar belirlenmektedir. İşletmenin devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler karşılığında elde etmeye hak kazandığı bedelin ise tahsil edilebilir olması gerekmektedir. Bu koşullar sağlandığında işletme, standart kapsamında muhasebeleştirme yapmaktadır.

1.3.1.1. Sözleşme Birleşmeleri

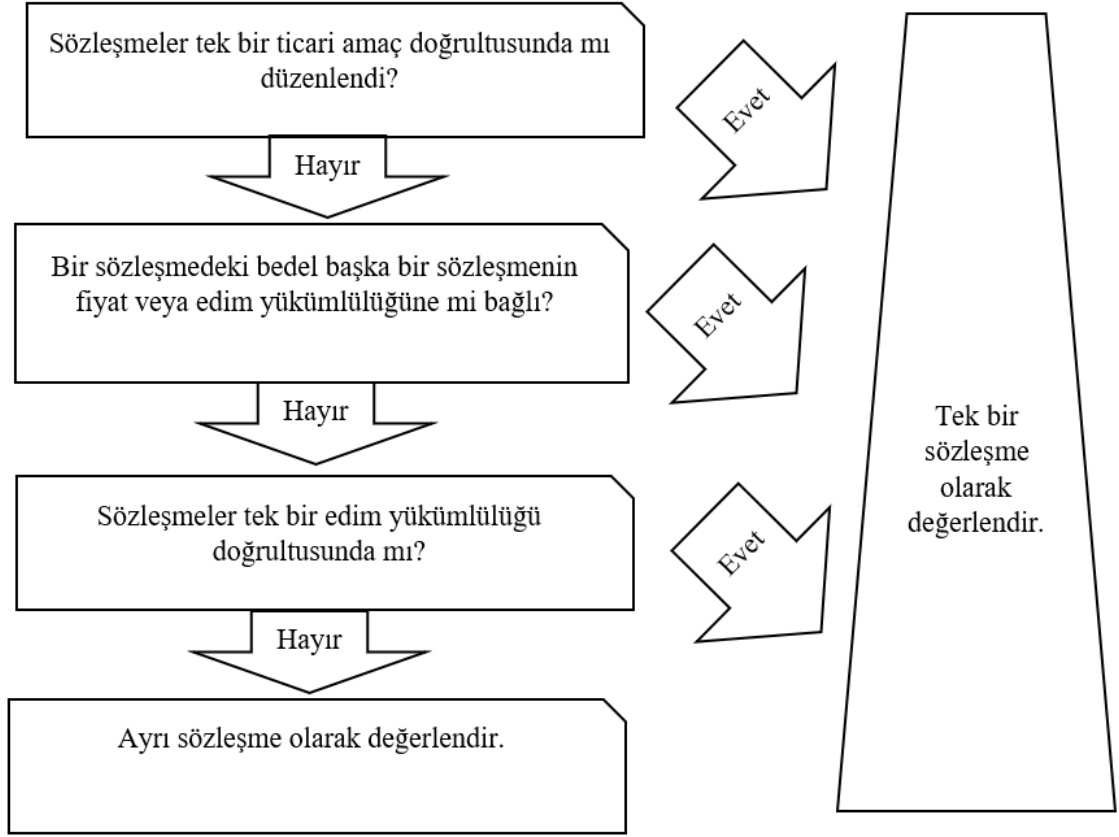
İşletme, aynı müşteri ile aynı anda veya sözleşme yapmış olduğu tarihe yakın bir zaman diliminde yaptığı sözleşmeleri, aşağıdaki kriterlerden en az birinin karşılanması halinde birleştirir ve tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirir (Sağlam vd., 2021):

- Sözleşmenin ticari amaçla tek bir paket halinde sunulması,
- Sözleşmede belirtilen koşullar karşılığında ödenecek olan bedelin diğer sözleşmede yer alan fiyat veya edimine bağlı olması,
- Sözleşmede bulunan mal veya hizmetlerin taahhüdünün tek bir edim yükümlülüğü kapsamında oluşturulması.

Sözleşmelerin birleştirilebilmesi için gerekli olan koşullar Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 3

İki veya Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilebilmesi İçin Gerekli Kriterler



Kaynak: Grant Thornton (2016)

Şekil 3'ten hareketle iki veya daha fazla sözleşmenin birleştirilebilmesinin mümkün olduğu fakat kriterlerinin bulunduğu görülmektedir. Sözleşmeler tek bir ticari amaç doğrultusunda düzenlenirse, bir sözleşmedeki bedel başka sözleşmenin fiyat ve edim yükümlülüğüne bağlı bulunursa veya sözleşmeler tek bir edim yükümlülüğü kapsamında yapılırsa tek bir sözleşme olarak değerlendirilmektedir. Bunların dışında kalan sözleşmeler ise ayrı olarak değerlendirilmektedir.

1.3.1.2. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşmenin taraflarınca onaylanan bir değişiklik, mevcut sözleşme koşullarının değiştiğini gösterir. Bir sözleşme değişikliği, sözleşmenin fiyatını, sözleşmenin kapsamını veya her ikisini de değiştirebilir. Sözleşmenin tarafları değişikliği yazılı olarak, sözlü olarak veya tarafların geleneksel iş uygulamalarına dayalı olarak onayladığında sözleşme değişikliği söz konusu olur. Mevcut hak ve yükümlülüklerdeki değişikliklerin

orijinal anlaşmanın bir parçası olarak mı yoksa bir sözleşme değişikliği olarak mı muhasebeleştirileceğini belirlemek gerekmektedir (PWC, 2022).

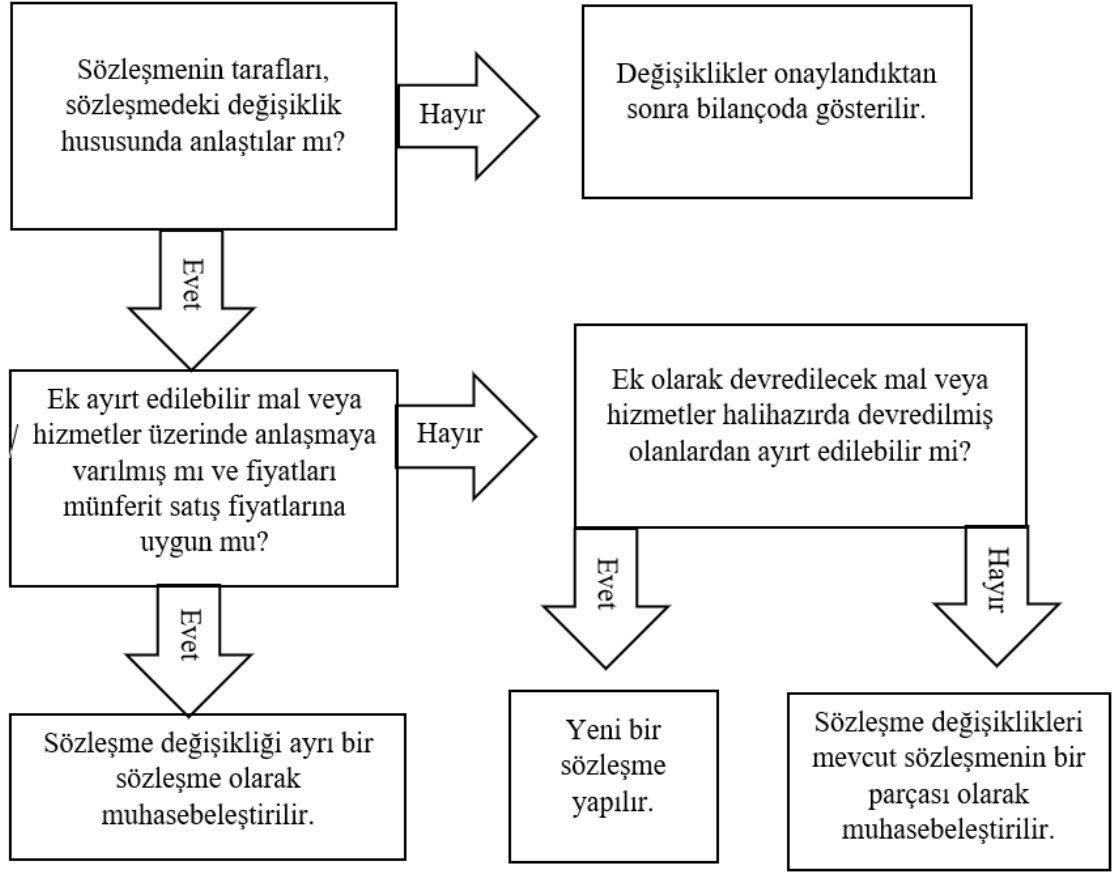
İçinde bulunduğu sektöre ve bölgelere bağlı olarak sözleşme değişikliği; değişiklik talimatı, varyasyon ve düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşmede yapılan değişiklik, tarafların sözleşmenin kapsamında veya fiyatında gerçekleşen değişiklikleri onaylamasıyla yapılır. Taraflar sözleşme değişikliğini uygulamadığı takdirde işletme, mevcut uygulamalarını devam ettirir ve değişiklik onaylandığında uygulamayı günceller (TFRS 15, 2018).

Sözleşmede yer alan mal veya hizmetlerin kapsamının, yeni mal veya hizmetlerin eklenmesi sebebiyle genişlemesi ve eklenen bu mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarını yansıtan tutarda sözleşme fiyatında değişiklik meydana getirmesi durumu sözleşme değişikliği kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda işletme, bunu ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir (Aktaş ve Varol, 2017).

Sözleşme değişikliklerin muhasebeleştirilmesi hususu Şekil 4'te gösterilmiştir.

Şekil 4

Sözleşme Değişikliklerinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Schurbohm-Ebneth ve Viemann (2015)

Şekil 4’te, sözleşmede meydana gelen değişiklikler nedeniyle nasıl hareket edileceği gösterilmektedir. Bu doğrultuda sözleşme tarafları değişiklik konusunda anlaşmaya varamadıkları durumda değişikliklerin bilançoda gösterilmesi onaylanma sonrası olmaktadır. Değişiklik konusunda sözleşme taraflarının anlaşmaya varmaları halinde ayırt edilebilir mal veya hizmetler üzerinde anlaşmaya varmaları ve mal veya hizmetlerin fiyatlarının bağımsız satış fiyatına uygun olması koşuluyla sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir. Aksi halde ilave olarak devredilecek mal veya hizmetlerin mevcut mal veya hizmetlerden ayırt edilebilir olması durumunda yeni bir sözleşme yapılması gerekmektedir. Eğer ki ayırt edilebilir bir durum bulunmuyorsa mevcut sözleşmenin bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

1.3.1.2.1.Sözleşme Değişikliğinin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirilmesi. İşletmenin, sözleşme değişikliklerini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirebilmesi için aşağıdaki şartların ikisinin birarada sağlanmış olması gerekmektedir (TFRS 15, 2018):

- İlave edilen mal veya hizmetler sebebiyle sözleşme kapsamının genişlemesi,
- Sözleşmeye ilave edilen mal veya hizmetler kapsamında meydana gelecek olan fiyat artışının bağımsız satış fiyatlarını yansıtacak seviyede olması.

Sözleşme değişikliğiyle beraber artışa sebep olan mal veya hizmetler ayırt edilebilir nitelikte ise ayrı bir sözleşme olarak kabul edilir. Buna ek olarak söz konusu sözleşmede yeni bir müşteri arayışında olmaktan dolayı katlanılacak maliyetlerden kaçınılacağından dolayı uygun bir iskonto yapılması bu duruma aykırı değildir (Örten vd., 2011). Örneğin X işletmesi, müşterisiyle yapmış olduğu sözleşmede 70 adet ürünü 7.000 TL'ye satmak için anlaşma yapmıştır. Sözleşmede ürünlerin iadesi için belirtilen süre 5 ay olarak belirlenmiştir. İşletme, müşterisine 40 adet ürünü teslim ettikten sonra müşteri ilave olarak birim satış fiyatı 60 TL olan 55 adet ürün daha sipariş etmiştir ve sözleşme değişmiştir (Şavlı, 2016).

İlk sözleşmeye ilaveten sipariş edilen 55 ürünün bağımsız satış fiyatı 60 TL olduğundan ve ek sözleşmeye ilave edilen ürünler başlangıçta taahhüt edilen ürünlerden ayırt edilebilir nitelikte olduğundan sözleşme değişikliği, finansal tablolara ayrı bir sözleşme olarak alınacaktır.

1.3.1.2.2.Sözleşme Değişikliğinin Önceki Sözleşmenin Devamı Olarak Muhasebeleştirildiği Durumlar. Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği durumlarda işletme, aşağıda belirtilen yöntemlerden uygun olanını seçer ve sözleşme değişikliği tarihinden itibaren taahhüt edilen mal veya hizmetlerin geriye kalan kısmını muhasebeleştirir (TFRS 15, 2018):

- Sözleşmede belirtilen mal veya hizmetlerin devrinden kalan kısmın, sözleşme değişikliği tarihinde veya öncesinde devri gerçekleşmiş olan mal veya hizmetler ile aynı olmaması halinde işletme, sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmeden bağımsız olarak yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirir.
- Sözleşmede belirtilen mal veya hizmetlerin devrinden kalan kısmın farklı bir niteliğe sahip olmaması ve bu nedenle sözleşme değişikliği tarihinde devri gerçekleşen mal

veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olması durumunda işletme, sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçası olarak değerlendirir ve muhasebeleştirir.

- Sözleşmede belirtilen mal veya hizmetlerin devrinden kalan kısmın yukarıda sayılan iki maddenin birleşimi olması halinde işletme, değişikliğe uğramış bir sözleşmedeki yerine getirilmemiş yükümlülükler ile ortaya çıkan değişiklikleri bu paragrafta belirtilen amaçlarla uyumlu olacak şekilde muhasebeleştirir.

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi için yukarıda belirtilenlerden iki ayrı şartın aynı anda sağlanması gerekmektedir. Bu durum söz konusu olmadığında başka bir deyişle sözleşmede meydana gelen değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı durumda önceki sözleşmeden devri gerçekleşmeyen mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde farklılık meydana gelecektir. Bu mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesi için sözleşme tarihinden önce teslim edilen mal veya hizmetler ile sözleşme değişikliğinin meydana geldiği tarihten itibaren teslim edilmeyen mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesi için aralarındaki ilişki değerlendirilerek işlem yapılmaktadır (Örten vd., 2018).

1.3.2. İkinci Adım: Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

TFRS 15 çerçevesinde hasılat kaydı, sözleşme kapsamında işletmenin sunmayı vadettiği hizmetler yerine getirildikçe ya da sözleşme kapsamında müşteriye devretmesi gereken mallar devredildikçe yapılmaktadır. Bu nedenle işletme ve müşteri arasında sözleşmenin başında tarafların yükümlülüklerinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Özellikle işletmenin müşteriye karşı yükümlülüklerinin belirtilmesi ayrı bir önem taşımaktadır (Şavlı, 2016).

İşletme sözleşme başlangıcında, müşteri ile yaptığı sözleşmenin TFRS 15 kapsamında olduğunu belirledikten sonra sözleşmede taahhüt edilen, ayrı edim yükümlülüklerini tanımlayan mal veya hizmetlerin bulunup bulunmadığına kanaat getirir. Ayrı bir edim yükümlülüğü aşağıda belirtilen unsurlardan bir veya fazlası olabilir (TFRS 15, 2018):

- Farklı bir mal veya hizmet veya bir mal veya hizmetler paketi
- Birbirinden önemli ölçüde farklı olmayan ve müşteriye aynı transfer düzenlemesine sahip olan bir dizi farklı mal veya hizmet

İşletmenin müşterisine birden fazla farklı mal veya hizmet taahhüdünde bulunması durumunda, her bir mal veya hizmeti ayrı edim yükümlülüğü olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Ancak aynı türden bir mal veya hizmetin söz konusu olması halinde işletme, farklı bir mal veya hizmet paketi tanımlayana kadar bahsi geçen mal veya hizmeti diğer taahhüt edilen mal veya hizmetler ile birleştirebilir. Bu durumda işletmenin, müşterisiyle yaptığı sözleşme kapsamında taahhütte bulunduğu mal veya hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alması gerekebilir (Tong, 2014).

1.3.2.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler

İşletme müşterisiyle yaptığı sözleşmede, devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetleri açık bir şekilde belirtmelidir. Fakat sözleşme kapsamındaki edim yükümlülükleri sadece belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı kalmayabilir. İşletmenin ticari işleyişleri, yayınlanan politikaları veya özel açıklamaları müşteri tarafından işletmenin kendisine karşı bir mal veya hizmetin devredilmesi adına bir beklenti oluşturabilir ve bu da sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin genişlemesine neden olabilecek taahhütleri de kapsayabilir (TFRS 15, 2018).

İşletmenin sorumluluğunda olan edim yükümlülükleri, sözleşmede yer alan mal veya hizmetlerin devredilmesine ilişkin faaliyetleri kapsamaktadır. Ancak işletmenin, söz konusu mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesiyle ilişkili olan faaliyetlere dair bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Örneğin bir hizmet tedarikçisinin, sözleşmenin yerine getirilmesi için bazı idari işlemleri yapması gerekebilir. Fakat bu idari işlemlerin tamamlanması, müşteriye mal veya hizmet devri sağlamayacağından dolayı işletmenin edim yükümlülüğüne giren bir durum ortaya çıkmamış olacaktır (TFRS 15, 2018).

Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetler, belirtilenlerle sınırlı olmamakla beraber aşağıdaki şekilde gösterilebilir (TFRS 15, 2018):

- İşletmenin ürettiği mallar
- İşletmenin satın almış olduğu malları tekrar satışa sunması
- İşletmenin satın almış olduğu hizmetleri tekrar satışa sunması
- Sözleşmede belirlenmiş görev veya görevlerin yerine getirilmesi
- Mal veya hizmetlerin temin edilebilir duruma getirilmesi veya müşterinin istediği zamanda ve şekilde kullanabilmesi için mal veya hizmetin hazır olması için uygun hale getirilmesi

- Müşteriye mal veya hizmet sunumunda başka bir taraf adına hizmet sunulması
- İleriki bir zamanda müşterinin kendi müşterilerine satabileceği mal veya hizmetlere ilişkin hakların verilmesi
- Lisans verilmesi
- İlave mal veya hizmetler için alım hakkı tanınması

Sözleşme kapsamında TFRS 15 çerçevesinde edim yükümlülükleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (PWC, 2014):

- **Ayrı mal veya hizmet:** Ayrı olarak satılabilen ya da ayrı olarak kullanılabilen ürün veya hizmet. Örneğin; tüketim malı, cep telefonu ve telefon hattı hizmeti.
- **Entegre mal veya hizmetler grubu:** Sözleşme kapsamında diğer kalemlerle bağlantılı gruptur. Örneğin; inşaat sözleşmeleri ve özelleştirilmiş yazılım hizmetleri.
- **Hizmetler serisi:** Aynı tür sağlanan hizmet. Örneğin; gündelik temizlik hizmeti ve çağrı merkezi hizmet sözleşmesi.

1.3.2.2. Farklı Mal veya Hizmetler

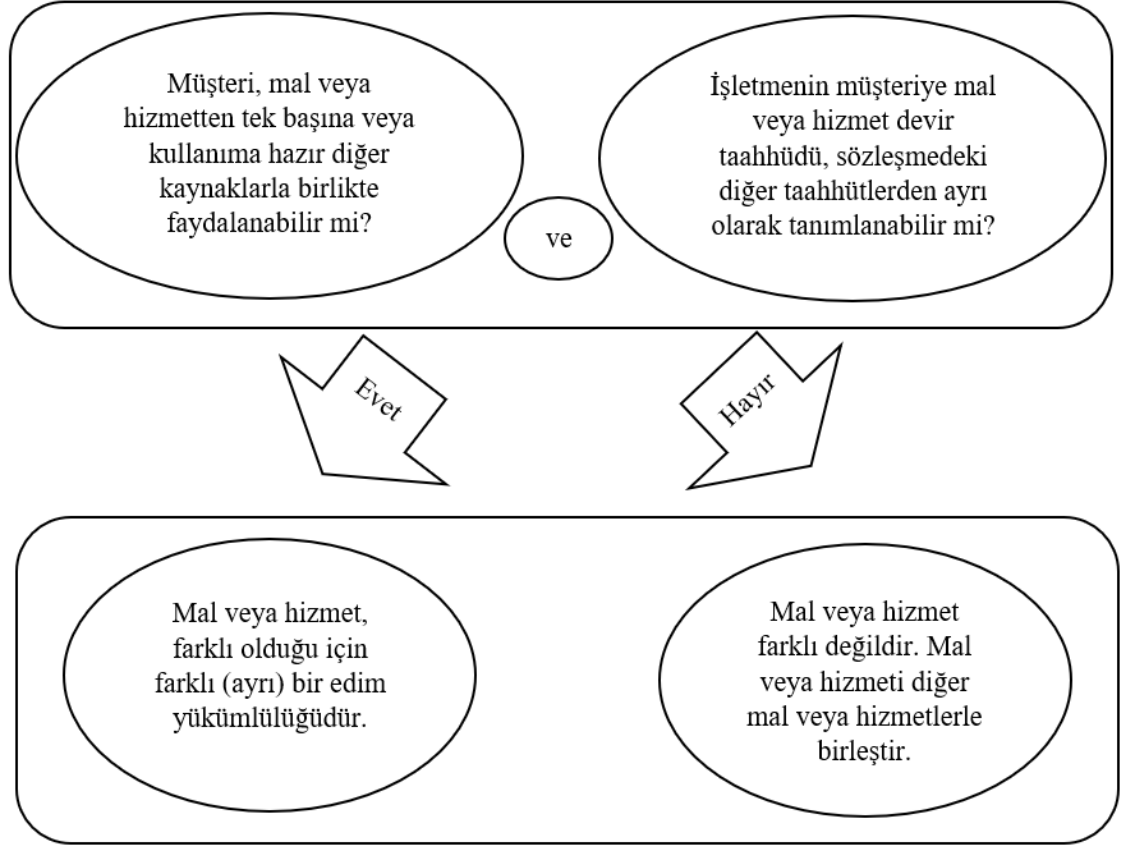
Müşteriye taahhütte bulunulan bir mal veya hizmetin farklı sayılabilmesi için aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlanması gerekmektedir (TFRS 15, 2018):

- Müşteri, mal veya hizmeti tek başına veya kullanıma elverişli diğer kaynaklarla beraber kullanabilir olmalıdır ve
- Taahhüt edilen mal veya hizmetler sözleşmede yer alan diğer taahhütlerden farklı olmalıdır.

Sözleşme kapsamında taahhüt edilen bir mal veya hizmet farklı olarak tanımlanamıyorsa işletme, söz konusu mal veya hizmeti diğer taahhüt edilmiş mal veya hizmetlerle, farklı bir mal veya hizmetler paketi olarak tanımlanmaya kadar birleştirir. Bu durum işletmenin tüm taahhüt edilmiş mal ve hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleşirmesine yol açabilir (TFRS 15, 2018).

Şekil 5

Farklı Mal veya Hizmetler



Kaynak: KPMG (2022)

Şekil 5'te mal veya hizmetlerin farklı olup olmadığının kriterlerine yer verilmiştir. Yani mal veya hizmetlerin ayrı birer edim yükümlülüğü mü olacağı yoksa diğer mal veya hizmetlerle mi birleştirileceğini gösterir.

1.3.3. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

İşletmenin sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin müşteriye devri karşılığında elde etmeyi beklediği tutar işlem fiyatını oluşturur. İşlem fiyatı belirlenirken işletme, sözleşme hükümlerini ve ticari teamülleri dikkate alır. Bu fiyatın içine üçüncü kişiler adına alınan tutarlar dâhil edilmez. Müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında taahhüt edilen işlem fiyatı; sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini birden kapsayabilir (Bubnosvkaya vd., 2022). Müşteri ödemeyi nakit dışı olarak yapacaksa işlem bedeli, gerçeğe uygun değer ile ölçülür. İşletme, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak

ölçemediği durumlarda müşteriye vadettiği mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatını esas alarak ölçüm yapar (Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018).

İşlem fiyatı belirlenirken geleceğe yönelik birtakım tahminler yürütülmesi gerekmele beraber, bu tahminlerin mevcut sözleşmeye göre devredilecek mal veya hizmetlere dayanması gerekmektedir. Sözleşmenin iptal edilip edilmeyeceği, yenileneceği veya değiştirileceği konusunda beklentiler dikkate alınmaz. İşletme, işlem fiyatını belirlerken aşağıda belirtilen hususları dikkate alır (BDO, 2019):

- Değişken bedel
- Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması
- Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı
- Gayri nakdi bedel
- Müşteriye ödenebilir bedel

TFRS 15 işlem fiyatını belirlerken değişken bedeli, nakit dışı bedeli, müşteriye ödenebilir bedeli ve paranın zaman değerini göz önünde bulundurmaktadır. İşletme, sözleşmede belirtilen bedelin değişken bir tutar içermesi halinde, taahhütte bulunduğu mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde edeceği bedeli tahmin eder. Değişken bedel, teşvikler, performans primleri/cezaları, iade hakları ve indirimler gibi etkenler nedeniyle değişebilir. Müşterinin sözleşmede işletmeye nakit dışı bedel ödeme taahhüdü bulunması durumunda işletme, nakit dışı bedeli gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer. Bu bedeli değerlendirirken işçilik, teçhizat, malzeme gibi müşteriden katkı olarak alınan mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçip geçmediğini değerlendirir. Müşteriye ödenebilir bedel, işletmenin müşterisine ödemeyi tahmin ettiği tutarları içerir. Bu bedel kuponlar, miktar iskontosu, raf alanlarına ilişkin ödemeler, hediye kartları ve çekler gibi unsurları içerir. Paranın zaman değerini ise alınan bedel ile peşin satış fiyatı arasındaki farkı ve piyasada hâkim faiz oranlarını dikkate alarak uygular (TFRS 15, 2018).

1.3.3.1. Değişken Bedel

İşletme, sözleşmede belirtilen bedelin değişken bir tutar içermesi halinde elde etmeyi beklediği bedeli tahmin eder. Bedel; indirimler, iadeler, geri ödemeler, teşvikler gibi unsurlara bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Sözleşmede taahhüt edilen bedelin, bir olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi şartına bağlı olduğu durumlarda olabilir (TFRS 15, 2018).

Bazı durumlarda sözleşmede, açıkça işlem fiyatının değişken bedel olduğu belirtilebilir. Ancak bu durum her sözleşme için geçerli değildir. İşlem fiyatının değişken bedel olarak ele alınması için aşağıda yer alan durumlardan herhangi birinin var olması gerekmektedir (Kaval vd., 2021):

- İşletmenin ticari teamülleri, politikaları ve özel beyanatları müşteri tarafından bir iskonto beklentisi oluşturmaktadır.
- Sözleşme yapılırken içinde bulunulan durum ve şartlar, müşteri için bir fiyat avantajı oluşturulabileceğini göstermektedir.

Bir müşteriyle yapılan sözleşme değişken bir tutar içerebilir. Bu durumda satıcı, taahhüt edilen mal veya hizmetleri teslim ettiği takdirde elde etmeyi beklediği bedeli tahmin eder. İşletme, aşağıda yer verilen iki yöntemden hangisinin en iyi tahmini gerçekleştireceğini bekliorsa o yöntemi kullanarak değişken bedel tahmininde bulunur (BDO, 2019):

- **Beklenen Değer Yöntemi:** Gerçekleşmesi olası olan fiyatlar aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamıdır. İşletmenin benzer niteliklere sahip birden çok sözleşmesi varsa beklenen değer yöntemi en uygun yöntemdir.
- **En Muhtemel Değer:** Gerçekleşmesi en olası olan tutardır. Tahminler sonucunda iki olası sonuç ortaya çıkıyorsa işletmenin en muhtemel değer yöntemini kullanması daha uygun olur.

1.3.3.2. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması

Bir işletme, beklenen tutarın veya en muhtemel tutarın tahmin edildiği değişken bedellerin bir kısmını veya tamamını işlem fiyatına ekleyebilmesi için değişken bedele ilişkin belirsizlik ortadan kalkmış ve toplam hasılat tutarında önemli bir iptal olasılığının olmaması gerekir (TFRS 15, 2018). Tahmini değişken bedel, işlem fiyatına yalnızca değişken bedelle ilgili belirsizlik ortadan kalktıktan sonra gelecekte herhangi bir hasılat iptaliyle sonuçlanmayacağına kuvvetle muhtemel olduğu ölçüde dâhil edilmelidir. İşletme, önemli bir iptalin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine ilişkin ihtimale karşı değerlendirme yaparken, hasılatın iptal olma durumunun olasılığını ve büyüklüğünü dikkate almalıdır. Bu olasılığı veya büyüklüğü arttırabilecek bazı faktörler şunlardır (MNP, 2017):

- Bedelin işletme dışı faktörlerden büyük ölçüde etkilenmesi

- Bedele dair belirsizlik halinin uzun süre ortadan kalkmaması
- İşletmenin daha önce benzer sözleşmelere ilişkin tecrübesinin bulunmaması
- İşletmenin benzer sözleşmelerde fiyat avantajı sunma deneyimine sahip olması dolayısıyla sözleşme bedelinde değişiklik yapması
- Sözleşme için çok fazla sayıda ve geniş aralıkta değişken bedel tutarlarının bulunması

Her dönem sonunda işletme, içinde bulunulan mevcut koşullar ile dönem sonuna kadar bu koşullardaki değişiklikleri dikkate alarak tahmini işlem bedelini günceller (TFRS 15, 2018).

1.3.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşenin Varlığı

Sözleşmenin taraflarınca belirlenen ödemelerin zamanlaması müşteriye veya işletmeye önemli bir finansman faydası sağlıyorsa, işletmenin işlem fiyatını paranın zaman değerinin etkilerine göre ayarlaması gerekecektir. Pratik bir önlem olarak işletme, sözleşme başlangıcında ödeme ile performans arasındaki sürenin bir yıl veya daha kısa bir sürede olacağını bekliyorsa işlem fiyatını önemli bir finansman bileşenin etkilerine göre ayarlamamayı seçebilir (Ernst Young, 2020). Bir işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri, devrinin gerçekleşeceği tarihten önceki bir tarihe çekmesi veya müşterinin mal veya hizmetler karşılığında ödeme yapmayı taahhüt ettiği tarihten önceki bir tarihte ödeme yapması durumunda işletmenin varlıklarında bir artış meydana gelecektir. Bu artış, tek başına satış bedelinden arındırılarak finansman unsuru olarak finansal tablolara alınır. Dolayısıyla satış fiyatını hasılat, vadeden dolayı ortaya çıkan geliri ise finansman geliri olarak muhasebeleştirir (Yaman, 2020).

Sözleşmede önemli bir finansman bileşeni var oluşu zaman taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasıyla istenen, taahhüt edilen edim yükümlülükleri devredildiğinde veya devredildikçe müşteri bu yükümlülükler karşılığında nakit ödeme yapsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden hasılatın finansal tablolara alınmasını sağlamaktır. İşletme, sözleşmede önemli bir finansman bileşenin var olup olmadığını değerlendirirken aşağıda belirtilen durumların her ikisini de içermek kaydıyla ilişkili tüm durum ve şartları dikkate alır (TFRS 15, 2018):

- Taahhüt edilen bedel ile peşin satış bedel arasındaki fark ve
- Taahhüt edilen mal veya hizmetin devredilmesi ile müşterinin ödeme yapacağı tarih arasındaki beklenen sürenin uzunluğu ve ilgili piyasaya hâkim faiz oranı

Önemli bir finansman bileşeninin varlığı tespit edildiğinde geçerli faiz oranı, her zaman satış işlemi için sözleşme şartlarında belirtilen oran olmayacaktır. Bunun sebebi, TFRS 15'in borçlanma faiz oranının finansman avantajını elde eden işletmeye, işletme ile ilişkili olmayan üçüncü bir şahıs tarafından uygulanan oran olmasını gerektirmesidir. Böylelikle mal veya hizmetlerin bedeli ile peşin satış fiyatı arasındaki herhangi bir farkın dikkate alınmasına ek olarak, belirli bir borçlanma düzenlenmesine uygulanacak faiz oranının da dikkate alınması gerekmektedir (BDO, 2019).

Örneğin işletme, peşin fiyatı 3.000 TL olan malı bir yıl vadeli olarak 3.150 TL'ye satmak üzere müşterisi ile sözleşme yapmıştır. Bahsi geçen mal daha önce satılmış bir mal değildir. İşletmenin müşteriyle yapmış olduğu sözleşme kapsamında müşteriye malı 2 ay içinde iade etme hakkı tanınmaktadır. Mal, müşteriye teslim edilmiştir ve kontrol tamamen müşteriye geçmiştir. İşletme, elde ettiği geliri hasılat olarak muhasebeleştiremez. Çünkü müşterinin iade hakkı bulunmasından ve ürünün ilk kez satılmasından dolayı müşterinin ürünü iade etme hakkını kullanıp kullanmayacağı olasılığını hesaplayamaz. İşletmenin burada yapması gereken elde ettiği hasılat tutarını, iade hakkı ortadan kalktıktan sonra muhasebeleştirmesidir. Etkin faiz yöntemi kullanılarak vade farkı tutarı hesaplanır ve bu tutar dönemsel olarak muhasebeleştirilir (Ernst Young, 2020).

1.3.3.4. Gayri Nakdi Bedel

Muhasebe standartlarının öneminin artmasıyla beraber gerçeğe uygun değer kavramı da dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan biri haline gelmiştir (Can ve Kıymaz, 2016). Bir işletme, müşterinin nakit dışında bir şekilde ödeme taahhüt etmesi durumunda, işlem fiyatını belirlemek için nakit olmayan bedeli gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer. Eğer işletme nakit olmayan bedelin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde ölçemiyorsa, tek başına satış fiyatına atıfta bulunarak bedeli dolaylı olarak belirler (Grant Thornton, 2018).

Nakit olmayan bedelin gerçeğe uygun değeri değişiklik gösterebilir. Müşterinin taahhüt ettiği gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değerinde bedelin türü dışındaki sebeplerle değişiklikler meydana gelebilir. Böyle bir durumda işletme, hasılatı kayda alacağı zaman gayri nakdi varlığın hem gerçeğe uygun değerini hem de değişken bedelini dikkate alarak muhasebeleştirme yapar. Eğer müşteri, işletmenin belirtilen taahhütlerini yerine getirmesinde yardımcı olacak mal veya hizmet katkısında bulunuyorsa işletme, sunulan

bu mal veya hizmetlerin kendisinin kontrol edip edemeyeceğini değerlendirir. Bu değerlendirme sonucunda mal veya hizmetlerin kendisi tarafından kontrol edilebileceği kanaatine varırsa, müşteriden aldığı bu katkıları gayri nakdi bedel olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, 2018).

1.3.3.5. Müşteriye Ödenebilir Bedel

İşletmenin müşterisine ödeyeceği veya ödemeyi öngördüğü nakit tutarlar, müşteriye ödenebilir bedeli ifade etmektedir. Müşteriye veya işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara ödenebilir bedel, işletmeye borçlu bulunan tutarların yerine geçecek olan kupon veya hediye çeki gibi unsurları da kapsar (Ataman ve Cavlak, 2017). İşletmenin müşteriye yaptığı ödeme, müşteriden aldığı farklı mal veya hizmetler karşılığında yapılmadığı durumda işletme bu ödemeyi, işlem bedelinde ve zımnen hasılda azalma olarak muhasebeleştirir. Eğer ki müşteriye ödenebilir bedel değişken bir tutar içeriyorsa işletme, işlem bedelini tahmin eder (Öztürk, 2021).

İşletme müşteriye ödenebilir bedeli, işletme adına farklı mal veya hizmet sunması durumunda tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarla aynı şekilde muhasebeleştirir. Ancak işletme, müşteriden alınan farklı mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerini tahmin etmekte zorlanıyorsa müşteriye ödenebilir bedelin tümünü işlem bedelinden düşerek muhasebeleştirir. Bununla birlikte müşteriye ödenebilir bedelin işlem bedelinde azalış olarak kayıtlara alınması halinde aşağıda verilen durumlardan hangisinin daha sonra gerçekleşmesine bağlı olarak işletme, o tarihte hasıldaki azalışı finansal tablolara alır (TFRS 15, 2018):

- İşletmenin sözleşmede yer alan mal veya hizmetleri müşteriye transfer etmesiyle birlikte hasılatı finansal tablolara alması
- İşletmenin bedeli ödediği ya da ödemeyi taahhüt ettiği tarih

1.3.4. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Sözleşme tek bir edim yükümlülüğü içeriyorsa işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması ihtiyacı doğmayacaktır fakat sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğü söz konusu ise sözleşmelerdeki işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekmektedir.

Standart, işlem fiyatını her bir edim yükümlülüğüne dağıtırken sözleşmede taahhüt edilen her bir farklı mal veya hizmetin görelî tek başına satış fiyatları temelinde dağıtılması gerektiği yaklaşımını geliştirmiştir. Bazı durumlarda tek başına satış fiyatını belirlemek karmaşık bir hal alabilir ve böyle durumlarda işletme, tek başına satış fiyatlarını tahmin etmeleri gerektiğinde sözleşmelere yükümlülükleri dâhil etmemeye veya faaliyetlerini bağımsız satış fiyatlarının gözlemlenebilir olması için değiştirmeye karar verebilir (Napier ve Stadler, 2020).

İşletme açısından işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasındaki amaç, sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden sonra tahsil edilmesi beklenen tutarın her bir edim yükümlülüğüne tahsis edilmesidir (TFRS 15, 2018).

Sözleşmede tek bir edim yükümlülüğünün bulunması halinde tek başına satış fiyatı esas alınarak dağıtım yapılmaz. Fakat işletme tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanan bir seri farklı mal veya hizmet devri taahhüdünde bulunması durumunda ve bu taahhüt edilen bedelin değişken tutarlar içermesi halinde standartta belirtilen ilgili hükümler uygulanır (TFRS 15, 2018).

Aşağıda tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtım yapılması, indirim dağıtımı, değişken bedelin dağıtımını ve işlem bedelinde değişimler ile ilgili standartta yer alan hükümlere yer verilmiştir.

1.3.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak İşlem Yapılması

İşletme, işlem bedelinin dağıtımını yaparken bağımsız satış bedelini dikkate alarak sözleşmede bulunan her bir edim yükümlülüğüne dağıtır (TFRS 15, 2018). İşletme, bağımsız satış fiyatlarını belirlerken gözlemlenebilir bilgileri kullanmalıdır. Tek başına satış fiyatlarının gözlemlenebilir olmaması durumunda, işletmenin makul ölçüde hâlihazırdaki bilgileri kullanarak bağımsız satış fiyatını tahmin etmesi gerekmektedir. Bağımsız satış fiyatını tahmin ederken ulaşabildiği piyasa koşulu bilgileri, işletmeye özgü faktörleri ve müşteri hakkında edinebildiği bilgileri göz önünde tutmalıdır. İşletme, kullandığı tahmin yöntemlerini benzer durumlarda da tutarlı bir şekilde uygulamalıdır (Aurora ve Bontaş, 2014).

Bağımsız satış fiyatı, işletmenin mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmayı taahhüt ettiği fiyattır. Bunun en iyi göstergesi, işletmenin mal veya hizmeti benzer koşullarda aynı durumda bulunan müşterilere satması halinde ortaya çıkacak gözlemlenebilir fiyattır. Sözleşmede yer alan bir mal veya hizmet için liste fiyatı, o mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı olabilir (Özerhan vd., 2015). İşletmenin müşteriyle yapmış olduğu sözleşmede bahsi geçen mal veya hizmetler için her zaman ayrı bir satış fiyatı bulunamamakta ya da gözlemlenebilir satış fiyatına ulaşamamaktadır. İşletme böyle durumlarda her bir mal veya hizmet için ayrı bir satış fiyatı belirleyebilmek adına farklı tahmin yöntemleri kullanacaktır (Özbay ve Adıgüzel, 2021).

İşletme, mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı tahmininde bulunurken sınırlı olmamak kaydıyla aşağıda gösterilen yaklaşımlardan yararlanmaktadır (PWC, 2022):

- **Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı:** Mal veya hizmetin satıldığı pazarı dikkate alır ve o pazardaki bir müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı tahmin eder. İşletme bu yöntemi kullanırken piyasadaki benzer mal veya hizmetler için rakibe özgü faktörlere göre ayarlanmış fiyatlandırmasını dikkate alır. Rakibe özgü faktörler şunları içerebilir:
 - Pazardaki konumu
 - Beklenen kâr marjı
 - Müşteri veya coğrafi segmentler
 - Dağıtım kanalı
 - Maliyet yapısı
- **Beklenen maliyet artı kâr marjı:** İşletmenin taahhütte bulunduğu edim yükümlülüğünü yerine getirmenin maliyetini tahmin ettiği ve bu tahminin üstüne belli bir kâr marjı koyarak bağımsız satış fiyatını elde ettiği yaklaşımdır (TFRS 15, 2018).
- **Bakiye yaklaşımı:** İşletme sözleşmede taahhüt ettiği diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatlarının toplamını, toplam işlem fiyatından çıkartarak bir tutar elde eder. Bulduğu bu tutarı referans olarak tek başına satış fiyatı tahmininde bulunabilir. Fakat tek başına satış fiyatının doğrudan gözlemlenebilir olmadığı durumlarda işletmenin bakiye yaklaşımından yararlanabilmesi için aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi gerekmektedir (TFRS 15, 2018):

- İşletme farklı müşterilere aynı mal veya hizmeti geniş bir fiyat yelpazesi aralığında satmaktadır veya
- İşletme söz konusu mal veya hizmet için fiyat belirlememiş ve mal veya hizmeti daha önce tek başına satmamıştır. Her iki durumda da satış fiyatı belirli değildir.

Bazı durumlarda, sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerden ikisi veya daha fazlasının tek başına satış fiyatlarının değişken veya belirsiz olma durumu oluşabilir. Bu durumun ortaya çıkması halinde, mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının tahmininde bulunmak için tahmin yöntemlerinin birlikte kullanılması ihtiyacı doğabilir (TFRS 15, 2018).

1.3.4.2. İndirimin Dağıtımı

Müşteriyle yapılan sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin toplam bedelinin tek başına satış tutarlarından az olması, işletmenin müşteriye indirim yapmış olduğu anlamına gelmektedir. Söz konusu indirimin yalnızca bazı edim yükümlülüklerine dağıtılmasına dair gözlemlenebilir bir kanıt olmadığı durumlarda işletme, indirimi sözleşmede yer alan tüm edim yükümlülüklerine orantılı şekilde tahsis eder (BDO, 2019).

İşletmenin indirimi bir veya daha fazla edim yükümlülüğüne dağıtabilmesi için aşağıda belirtilen durumların hepsinin birlikte sağlanması gerekmektedir (TFRS 15, 2018):

- İşletme sözleşmede yer alan farklı her bir mal veya hizmeti tek başına satmaktadır.
- İşletme düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paketler halinde, paketin içinde yer alan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre satmaktadır.
- Bir önceki maddede belirtilen her mal veya hizmet paketine yapılan indirim, sözleşmedeki indirimle hemen hemen aynıdır ve her bir paketin içeriği incelendiğinde, sözleşmedeki indirimin tüm edim yükümlülüğüne uygulandığına dair bir kanıt sağlamaktadır.

1.3.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı

Sözleşmede yer alan değişken bedel, sözleşmenin tümüyle ilişkilendirilebileceği gibi belli bir kısmıyla da ilişkilendirilebilir. Değişken bedel, aşağıda gösterildiği gibi sözleşmenin belli bir kısmıyla ilişkilendirilebilir (Kaval vd., 2021):

- Değişken bedel, sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerinin en az bir kısmı ile doğrudan ilişkili olmalıdır veya
- Değişken bedelin tek bir edim yükümlülüğünü oluşturan farklı mal veya hizmetler serisi içerisinde taahhüt edilen mal veya hizmetlerin bir veya daha fazlası ile ilişkili olmalıdır.

İşletme aşağıda verilen her iki durumun birlikte gerçekleşmesi halinde değişken bedelin tamamını sözleşmedeki bir edim yükümlülüğüne veya tek bir edim yükümlülüğünün belirli bir bölümünü oluşturan farklı mal veya hizmetlere dağıtır (TFRS 15, 2018):

- Değişken ödeme şartları, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine veya farklı mal veya hizmet devrinin sonucuna bağlanmışsa ve
- Bedelin değişken tutarının tamamının söz konusu edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete dağıtımı, sözleşmede belirtilen edim yükümlülükleri ve ödeme şartları doğrultusunda yapıldıysa.

Yukarıda verilen koşulların sağlanmadığı durumlarda işletme, değişken bedelin dağıtımında işlem bedelini edim yükümlülüklerine dağıtırken yukarıda değinilen işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı ve indirimin dağıtımı koşullarını uygular (TFRS 15, 2018).

1.3.4.4. İşlem Bedelinde Değişimler

Sözleşme düzenlendikten sonra herhangi bir nedenle işlem bedelinde değişiklik ortaya çıkabilir. Bu değişikliğin sebebi sözleşmede yer alan belirsizliklerden kurtulmak olabileceği gibi var olan durumun değişmesinden de kaynaklanabilir.

Tek başına satış fiyatında değişim meydana gelebilir. İşletme böyle bir durumda söz konusu değişikliği, sözleşme başlangıcında belirlenen dağıtım esaslarına tabi kalarak edim yükümlülüklerine dağıtır. Bu değişimin meydana geldiği dönemde bazı edim yükümlülükleri yerine getirilmiş olabilir. Bu durumda yerine getirilmiş edim yükümlülüğüne isabet eden tutarlar hasılat veya hasılat indirimi olarak dağıtılır (TFRS 15, 2018).

Sözleşme değişikliği nedeniyle ortaya çıkan işlem bedelindeki değişimler standart gereğince muhasebeleştirilir. Fakat sözleşme değişikliğinden sonra ortaya çıkan işlem

bedelindeki değişimleri dağıtmak için aşağıda gösterilen iki yoldan uygulanabilir olanı kullanılır (Özbay ve Adıgüzel, 2021):

- İşlem bedelinde değişiklik, sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel ile ilgiliyse sözleşme değişikliğinden önce sözleşmede tanımlanmış olan edim yükümlülüklerine dağıtılır.
- İşlem bedelinde meydana gelen değişim, sözleşmede yer alan fakat yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılır.

1.3.5. Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve giderlerin doğrulanması, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin yerine getirilmesine bağlı şekilde aşamalı olarak gerçekleştirilir. Sözleşmeyi yerine getirme kriterleri, faaliyetlerin aşamalara ayrılmasını ve bu aşamaların tamamlanmasıyla birlikte gelirlerin muhasebeleştirilmesini gerektirir (Grosu vd., 2022).

İşletme, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmeti teslim ettiği zaman edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur ve hasılat ortaya çıkar. Bu noktada standart, hasılatın belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı muhasebeleştirilmesi hususunda yol göstermektedir.

İşletmenin edim yükümlülüklerini zamana yayılı olarak mı yoksa zamanın belli bir anında mı yerine getireceğini belirtme hakkı bulunmaktadır. Bunu sözleşme başlangıcında belirlemelidir (Sağlam vd., 2018).

İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetin kontrolü, müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe edim yükümlülüğü yerine getirilmiş olur. Kontrol, varlığı direkt kullanma kabiliyetini ve varlıktan kalan tüm faydalardan yararlanmayı ifade eder. Bir varlığın yararı, varlıktan direkt veya dolaylı olarak elde edilebilen nakit akışlarıdır. Nakit akışları aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir (MNP, 2017):

- Ürün üretmek veya hizmet sağlamak
- Diğer varlıkların değerlerini arttırmak
- Yükümlülükleri azaltmak veya maliyetleri düşürmek
- Varlığı takas etmek veya satmak
- Varlığı borçlara karşı taahhüt olarak kullanmak
- Varlığı elde tutmak

Sözleşme kapsamında belirtilen edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılat meydana gelir ve kayda alınır. Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ise zamana yayılı olabileceği gibi zamanın belirli bir anında da meydana gelebilir.

1.3.5.1. Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

İşletmenin hasılatı zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmesi için bazı kriterler bulunmaktadır. Aşağıda verilen kriterlerden herhangi birinin sağlanması halinde işletme, hasılatı zamana yayılı olarak muhasebeleştirecektir (Ünlütürk vd., 2019):

- Müşterinin eşzamanlı olarak işletmenin yerine getirdiği edim yükümlülüğünden fayda sağlaması ve tüketmesi
- Varlık oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturulması veya geliştirilmesi
- İşletme ediminin, başka bir kullanım olanağı sunan varlık oluşturulmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edim yükümlülüğü için uygulanabilir tahsil hakkının bulunması

Hasılatın muhasebeleştirilmesi, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlı olarak gerçekleşir. İşletmenin, müşterisine mal veya hizmeti devretmesi ve devredilen mal veya hizmetin kontrolünün müşterinin eline geçmesi gerekir. Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe hasılat muhasebeleştirilir. Diğer yandan standart, bir edim yükümlülüğünün ifa edilmesine yönelik ilerlemenin ölçülmesi için girdi ve çıktı yöntemi olmak üzere iki yöntem yer vermiştir (Demir ve Töremen, 2022).

Çıktı yöntemleri, işletmenin o güne kadar devrettiği mal veya hizmetlerin müşteri için değerini henüz devredilmeyen mal veya hizmetlere oranla ölçerek finansal tablolara alır. Çıktı yöntemleri örneğin; üretilen veya teslim edilen birimler, ulaşılan hedefler, geçen süre, o zamana kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar olabilir. Seçilen çıktı yöntemi başarılı olmazsa yani işletmenin devrettiği mal veya hizmetlere ilişkin bir kısmının ölçümünde başarı elde edilemezse, seçilen çıktı yöntemi işletmenin edim yükümlülüklerine ilişkin doğru bir gösterim sağlamaz (TFRS 15, 2018). Kolay uygulanabilir bir yol olarak işletme, o zamana kadar müşterisine devrettiği mal veya hizmetlerin müşteri tarafından değerine denk gelen bedeli tahsil etme hakkı kazanırsa faturalandırma hakkına sahip olduğu tutarda hasılatı muhasebeleştirir (BDO, 2017).

İlerlemenin ölçülmesi için kullanılan çıktıların direkt gözlemlenebilir olmaması ve gerekli olan bilgiye ulaşmanın maliyetli olması çıktı yöntemlerinin dezavantajlarıdır (TFRS 15, 2018).

Girdi yöntemleri ise, müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında ilerlemeyi ölçmek için işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirirken katlandığı emek ve girdileri tahmin ettiği toplam girdilere kıyaslayarak muhasebeleştiği yöntemlerdir. Bu girdiler; katlanılan maliyetler, tüketilen kaynak, harcanan emek vs. olabilir. Girdi yöntemlerinin dezavantajı, müşteriye kontrolü bırakılan mal veya hizmetler ile işletme girdileri arasında doğrudan bir ilişkinin bulunmaması ihtimalidir. Dolayısıyla işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin edimini göstermeyen girdilerin etkilerini girdi yöntemine dâhil etmez (TFRS 15, 2018).

1.3.5.2. Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirildiği gibi zamanın belirli bir anında da yerine getirilebilir. Örneğin; işletmenin satmış olduğu cep telefonu bir anda gerçekleşen edim yükümlülüğüdür. Müşterinin telefonu satın almasıyla beraber telefonun bütün riskleri müşteriye geçer (Örten vd., 2018).

TFRS 15 uyarınca işletme, sözleşmeye konu varlığın kontrolünün müşteriye geçtiği anı ve edim yükümlülüğünün yerine getirildiği anı tespit etmelidir. İşletme, kontrolün devrine ilişkin aşağıdaki yer alan kriterleri de dikkate almalıdır (TFRS 15, 2018):

- İşletmenin sözleşmede devretmeyi taahhüt ettiği mal ve hizmetler karşılığında tahsilat hakkını elinde bulundurması
- Müşterinin varlığın kontrolünü elinde bulundurması
- Müşterinin varlığın zilyetliği hakkını alarak başkaları tarafından kullanılmasını engellemesi
- Müşterinin varlığı sahiplenerek tüm getiri ve riskleri üstlenmesi

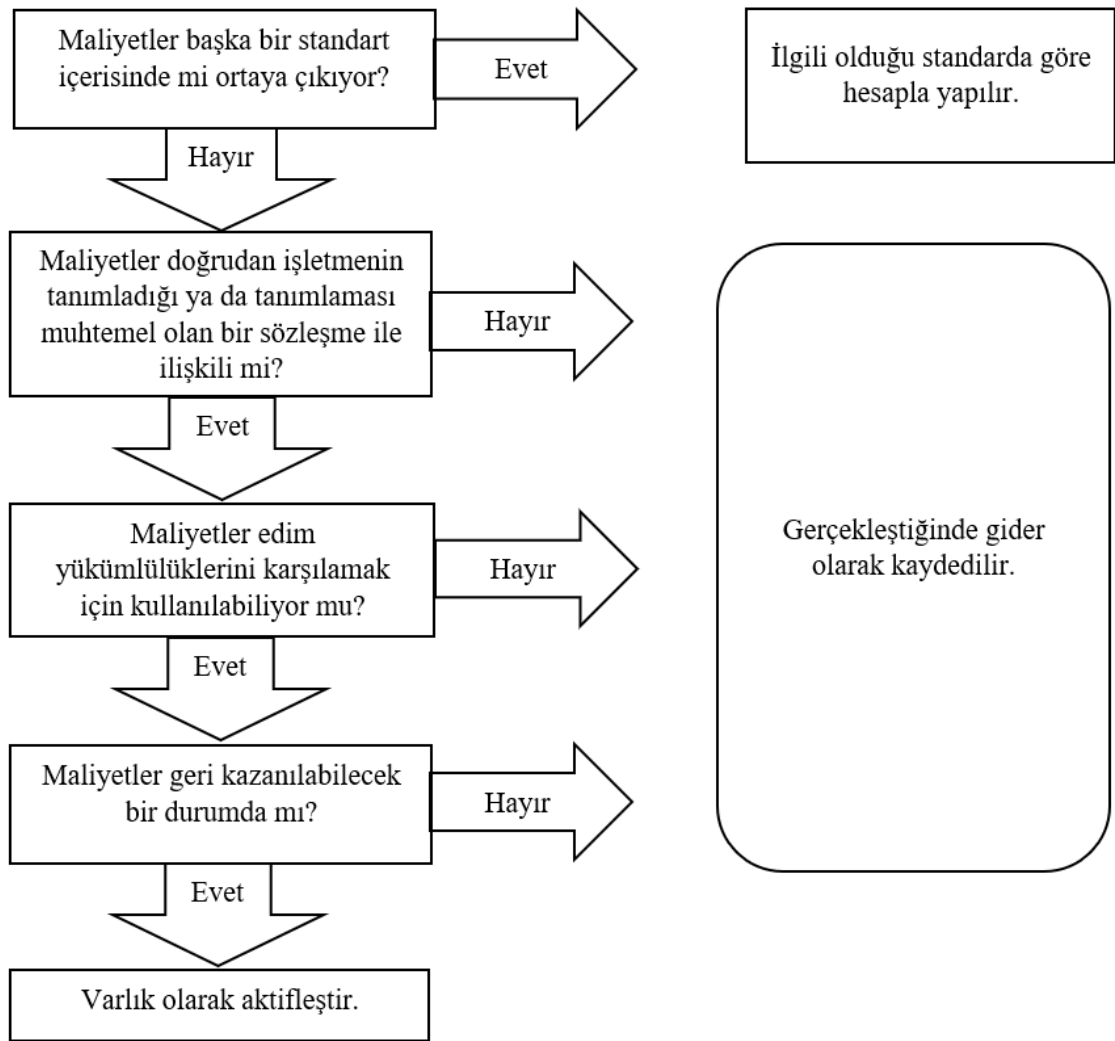
İşletme, söz konusu kriterleri göz önünde bulundurarak, hasılatı zamanın belirli bir anında muhasebeleştirir.

1.4. Sözleşme Maliyetleri

İşletmenin müşterileriyle sözleşmeler yapmasından dolayı ve bu sözleşmelerin yerine getirilmesi sırasında birçok maliyet ortaya çıkabilmektedir. İşletmenin katlanacağı maliyetlerin sözleşmelerle direkt bağlantısı olabileceği gibi sözleşmeler ile bir bağlantısı bulunmayabilir. Standart, sözleşme maliyetlerinin hangi durumda nasıl ele alınması gerektiğini Şekil 6’da gösterildiği biçimde açıklamıştır.

Şekil 6

Sözleşme Maliyetleri



Kaynak: Deloitte (2018)

Sözleşme maliyetleri başka bir standart kapsamında meydana geliyorsa ilgili olduğu standart gereğince hesaplanmaktadır fakat TFRS 15 kapsamında gerçekleşiyorsa Şekil

6'da gösterildiği üzere ilgili durumlar gereğince ya gider olarak kaydedilmektedir ya da varlık olarak aktifleştirilmektedir.

1.4.1. Sözleşme Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler

TFRS 15 kapsamında işletme, bir müşteriyle sözleşme yapmak için katlandığı maliyetleri geri kazanmayı planlıyorsa bu maliyetleri varlık olarak dikkate alır. Bu maliyetler işletmenin sözleşme yapmamış olsaydı katlanmayacağı maliyetleri ifade etmektedir (Grant Thornton, 2018).

Standart, uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla bir varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha kısa olması halinde, sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetlerin finansal tablolarda gider olarak raporlanmasını öngörmektedir. Ayrıca standart, sözleşme yapmak için katlanmak zorunda kalınan maliyetleri sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın finansal tablolara gider olarak yansıtır (TFRS 15, 2018).

1.4.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

İşletme, müşteriyle yapmış olduğu sözleşmeyi yerine getirirken katlanmış olduğu maliyetlerin başka bir standardın kapsamına girmemesi halinde aşağıda verilen şartların hepsinin karşılanması durumunda bahsi geçen maliyetleri varlık olarak finansal tablolarda gösterir (TFRS 15, 2018):

- Katlanılan maliyetlerin doğrudan sözleşmeyle bağlantılı olması ya da işletmenin seçebildiği herhangi bir sözleşmeyle ilişkili olması
- Katlanılan maliyetlerin gelecekte işletmeye edim yükümlülüklerini yerine getirmesi için yararlanacağı kaynakları oluşturması ya da geliştirmesi
- Katlanılan maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi

TFRS 15 müşteriyle yapılan sözleşmenin tamamlanmamış olmasına rağmen katlanılan maliyetlerden yararlanabildiğini de belirtmektedir. Ancak bununla birlikte gelecekte herhangi bir potansiyel sözleşme ile ilgili olmaktan ziyade standart, katlanılan maliyetlerin özellikle muhtemel bir sözleşme ile ilgili olması gerektiğini de belirtmektedir. Bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili olan maliyetlere ilişkin aşağıda örnekler verilmiştir (Grant Thornton, 2018):

- Direkt işçilik

- Direkt malzeme
- Sözleşme veya sözleşme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olan maliyetler
- Sözleşme kapsamında açık bir şekilde fatura edilebilen maliyetler
- İşletmenin sadece sözleşme yapmak için katlandığı diğer maliyetler

Diğer taraftan işletme, aşağıda belirtilen maliyetleri katlandığı müddetçe finansal tablolara alır (TFRS 15, 2018):

- Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri
- Sözleşme bedeline yansıtılmayan fakat sözleşmenin yerine getirilmesi aşamasında kullanılamaz hale gelen malzeme, işçilik ve diğer kaynakların maliyetleri
- Yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili maliyetler
- İşletmenin katlanmış olduğu maliyetlerin edim yükümlülükleriyle ilgili olup olmadığını belirleyemediği maliyetler

1.4.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

İşletme, finansal tablolarında varlık olarak muhasebeleştirdiği sözleşme maliyetlerini ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile düzenli bir şekilde itfa eder. Ancak işletme, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetleri müşteriye teslim etmeyi öngördüğü sürede önemli bir değişiklik belirlerse itfa payını yansıtmak için güncelleme yapar. İşletme bu güncellemeyi TMS 8 uyarınca muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, 2018).

Değer düşüklüğü, bir işletmenin varlıklarının muhasebeleştirildiği defter değerinin, gerçek değerinden düşük olması durumunda meydana gelir. Bu durumda, işletmenin varlıklarından beklenen gelir, gerçekte elde edilen gelirden daha düşük olabilir. Değer düşüklüğü, işletmenin varlık değerlerini azaltarak finansal tablolarında kâr veya zarar olarak yansıtılır. Bir işletme, finansal tablolarında varlık olarak muhasebeleştirilen bir varlığın defter değeri aşağıdakileri aştığı ölçüde, değer düşüklüğü zararını kâr veya zararda muhasebeleştirir (Ernst Young, 2021):

- Varlığın ilgili olduğu mal veya hizmetler karşılığında işletmenin gelecekte almayı beklediği ve hasılat olarak muhasebeleştirmedeği ancak tahsil etmediği bedel, eksi
- Direkt olarak mal veya hizmetlerin sağlanmasıyla ilgili olan ve gider olarak muhasebeleştirilmemiş maliyetler

İşletme değer düşüklüğüne ilişkin tespit yapmak ve geri kazanılabilir tutarı belirleyebilmek amacıyla, tahsil edeceği bedeli belirlemek için, işlem fiyatının belirlenmesine ilişkin esasları dikkate alır. Müşterinin kredi riskinin etkileri de bu bedel üzerinden düzeltilir (TFRS 15, 2018).

Değer düşüklüğünün bir kısmının veya tamamının iptali, değer düşüklüğü koşulları artık mevcut olmadığında ya da azaldığında kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir. Eğer önceden hiçbir değer düşüklüğü finansal tablolara alınmamışsa o zaman varlığın defter değerinde meydana gelen artışın belirlenecek olan tutarı geçme ihtimali bulunmamaktadır (TFRS 15, 2018).

1.5. Hasılatın Finansal Tablolarda Sunumu

İşletme ile müşteri arasında yapılan sözleşme dolayısıyla ortaya çıkan hak ve yükümlülüklerin TFRS 15 kapsamında finansal durum tablosunda sunulması gerekmektedir. İşletmenin hakkını temsil eden sözleşme varlığı bilançonun aktif tarafında varlık olarak raporlanır. İşletmenin yükümlülüğünü temsil eden sözleşme yükümlülüğü ise bilançonun pasifinde yükümlülükler arasında raporlanır (Gökgöz, 2018). İşletme, sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetleri müşteriye transfer ederek, müşteri ise yine sözleşmede belirtilen bedeli ödeyerek yükümlülüklerini yerine getirir.

Sözleşme yükümlülüğü bilançoda yer alan bir hesaptır ve işletmenin müşteriden bedeli, mal veya hizmeti devretmeden önce alma yükümlülüğünü gösterir (Öğüz ve İge, 2021). Sözleşme varlığı ise sözleşmeye konu olan mal veya hizmetleri işletme, müşteriden bedeli tahsil etmeden veya bedelin tahsil edilmesinden önceki bir tarihte müşteriye devretmesiyle beraber bedeli alma hakkını gösterir. Böyle bir durumda işletme sözleşmeyi, sözleşme varlığı olarak finansal tablolarında gösterir. İşletme, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden ortaya çıkan sözleşme varlığını değer düşüklüğü açısından değerlendirir ve TFRS 9 Finansal Araçlar standardındaki gerekliliklere göre ölçer, sunar ve açıklar (KPMG, 2019).

Standart her ne kadar sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğü terimlerini kullansa bile finansal tablolarda alternatif terimler kullanılmasına da izin vermektedir. İşletmenin farklı bir terim kullanması söz konusu olsa bile standart yeterli bilgiyi finansal tablo kullanıcılarına sağlamaktadır (TFRS 15, 2018).

1.5.1. Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Hususlar

Standardın getirmiş olduğu açıklama kriterlerinin işletme açısından amacı, finansal tablo kullanıcılarına müşterilerle yapılan sözleşmelerden kaynaklanan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini kavramaları amacıyla faydalı bilgi sağlamaktır. Bu amacı yerine getirebilmek için işletme, aşağıda yer verilen unsurların tümü hakkındaki nitel ve nicel bilgileri açıklar (Deloitte, 2015):

- Müşterilerle yapılan sözleşmeler
- Standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bu yargılarda meydana gelen değişiklikler
- Sözleşme yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar

İşletme, açıklama amacını yerine getirmek için gereken ayrıntı düzeyini ve farklı hükümlerin her birine ne kadar dikkat edilmesi gerektiğini değerlendirir. İşletme, çok sayıda önemsiz ayrıntı veya önemli ölçüde farklı özelliklere sahip hükümlerin bir araya getirilmesi nedeniyle yararlı bilgileri sağlamak için açıklamaları toplar veya ayırır. Bunun sebebi faydalı bilgilerin gizli kalmasını önlemektir (Ergüden, 2022).

Farklı standart kapsamında verilen bilginin bir daha bu standart kapsamında sunulmasına gerek yoktur (TFRS 15, 2018).

1.5.1.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler

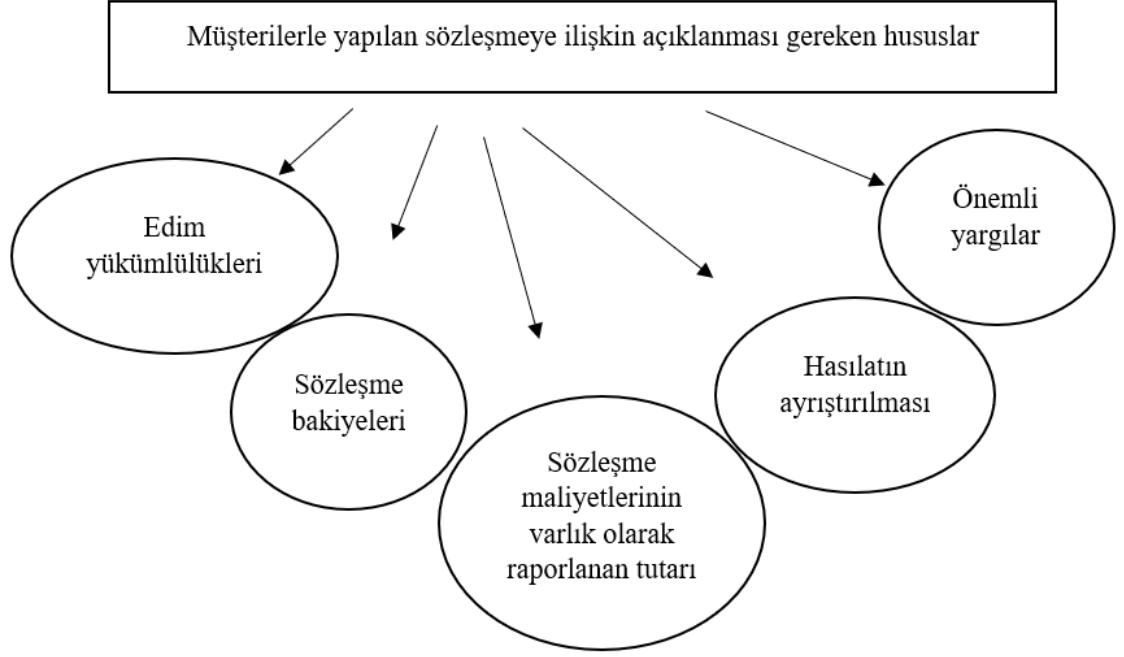
İşletme, aşağıda yer alan tutarların tamamını, başka bir standart gereğince kapsamlı gelir tablosunda yer vermediği sürece açıklamalıdır (MNP, 2017):

- Müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın diğer hasılat kaynaklarından ayrı olacak biçimde gösterimi
- Diğer sözleşmelerden bağımsız olarak işletmenin müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmelerden kaynaklı alacak veya varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları

İşletmenin müşterilerle yaptığı sözleşmelerde hasılat ve nakit akışlarının niteliği, zamanı, miktarı ve belirsizliğine ilişkin açıklaması gereken hususlar Şekil 7’de gösterilmiştir.

Şekil 7

Müşterilerle Yapılan Sözleşmeye İlişkin Açıklanması Gereken Hususlar



Kaynak: KPMG (2019)

Şekil 7’den de görüleceği üzere TFRS 15, işletmelerin müşterilerle yaptığı sözleşmelere ilişkin olarak hasılatın ayrıştırılması, sözleşme bakiyeleri, yerine getirilmesi gereken edim yükümlülükleri, sözleşme maliyetlerinin varlık olarak raporlanan tutarı ve standardın uygulanmasına yönelik kullanılan önemli yargılar hakkında açıklamada bulunması gereğini ifade etmektedir.

1.5.1.2. Hasılatın Ayrıştırılmasına İlişkin Açıklamalar

İşletmeler, müşterileriyle yaptıkları sözleşmelerden kaynaklanan hasılatı, hasılatın niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği gibi faktörlere göre kategorilere ayırmalıdır. Bu kategorilendirme, hasılatın ve nakit akışlarının yönetimi için önemlidir. Hasılatın ayrıştırılması için belirlenen kategoriler, hasılatla ilişkin bilgilerin doğru bir şekilde sunulması amacıyla dikkatlice seçilmelidir. Bu kategorilerin belirlenmesinde, hasılatla ilişkin bilgilerin farklı amaçlar doğrultusunda nasıl kullanılacağı da göz önünde bulundurulmalıdır. İşletme hasılatın ayrıştırılması için seçeceği kategorileri belirlerken, hasılatla ilişkin bilgilerin başka amaçlar doğrultusunda nasıl sunulduğunu aşağıda verilenlerin hepsini karşılayacak şekilde dikkate almalıdır (TFRS 15, 2018):

- Finansal tablolar dışında sunulan açıklamalar
- Faaliyet bölümlerinin finansal performansını görmek için karar verici tarafından sürekli olarak incelenen bilgiler
- Yukarıda verilen bilgilere benzer nitelikteki bilgiler ve işletme veya işletmenin finansal tablo kullanıcıları tarafından finansal performansı değerlendirmek amacıyla veya kaynak dağıtımına ilişkin kararlar almak amacıyla kullanılan diğer bilgiler

Bu kapsama uygun olabilecek kategori örnekleri şunları içerir (Deloitte, 2018):

- Mal veya hizmetlerin tipi
- Coğrafi bölge
- Müşteri veya Pazar tipi
- Sözleşme tipi
- Sözleşme süresi
- Satış kanalları
- Mal veya hizmetlerin devir süresi

1.5.1.3. Sözleşme Bakiyelerine İlişkin Açıklamalar

Standart kapsamında işletme, finansal tablolarında yer verdiği sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülükleriyle ilgili olarak aşağıda yer alan maddelerin hepsini açıklamalıdır (TFRS 15, 2018):

- Ayrı olarak sunulmadığı takdirde sözleşme varlıkları ile sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyeleri
- Dönem açılışında sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dâhil edilen ancak raporlama döneminde finansal tablolara alınan hasılat tutarları
- Cari dönemden önceki dönemlerde bir kısmı veya tamamı yerine getirilen edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat tutarları

İşletme, sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüklerinin bakiyesinde meydana gelen önemli değişikliklerin de açıklamasını yapmalıdır. Bu bilgiler hem nitel hem de nicel bilgilerdir. Bu değişikliklere verilebilecek bazı örnekler şunlardır (KPMG, 2019):

- İşletme birleşmelerinden kaynaklanan değişiklikler

- İşlem bedelinin tahminindeki değişiklikten, ilerleme ölçümündeki değişiklikten veya sözleşme değişikliğinden dolayı yapılan düzeltmeler dahil olmak üzere hasılatla kümülatif seviyeye göre yapılan düzeltme
- Varsa sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü tutarları
- Bedeli tahsil etme hakkının koşulsuz hale gelmesi için veya bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için geçmesi gereken süre kapsamında bir değişiklik

Bu açıklama gereksinimleri finansal tablo kullanıcılarının, sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlar (MNP, 2017).

1.5.1.4. Edim Yükümlülüklerine İlişkin Açıklamalar

İşletme, müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleriyle ilgili bilgileri aşağıdakilerin tümünü kapsayacak şekilde açıklar (TFRS 15, 2018):

- Faturala-elde tut anlaşmaları dâhil olmak üzere işletmenin edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getireceği,
- Önemli ödeme koşulları,
- İşletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin niteliği,
- İşletmenin iade ve geri ödeme yükümlülükleri ile benzer yükümlülükler,
- Garanti türleri ve bunlara ilişkin yükümlülükler.

Pratik bir yol olarak standart, aşağıda yer alan koşullardan birinin sağlanması durumunda işletmenin yukarıda bahsi geçen bilgilere değinmek zorunda olmadığını açıklamaktadır (KPMG, 2019):

- Edim yükümlülüğünün bir yıl veya daha az süreli bir sözleşmeye ait olması
- İşletmenin bugüne kadar tamamladığı edim yükümlülüğü için müşteri açısından değerine doğrudan tekabül eden bir tutarı, (örneğin işletmenin sağladığı hizmet için saat başı sabit bir fiyattan fatura ettiği hizmet sözleşmesi) tahsil etme hakkına sahip olduğu zaman pratik bir yol olarak hasılatı finansal tablolara yansıtması

Standardın 120'nci maddesi uyarınca kalan edim yükümlülüklerinin açıklanmasında kullanılan işlem fiyatı, kısıtlı bir tutardır. İşletme, işlem bedeline herhangi bir değişken bedelin dâhil olup olmadığına dair nitel açıklama yapar.

1.5.1.5. Standardın Uygulanmasında Kullanılan Önemli Yargılar

Standart önemli yargılar ve yargılardaki değişiklikler hakkında açıklama yapılmasını gerektirir. Ayrıca standart edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı, işlem fiyatının nasıl belirlendiği ve tutarların edim yükümlülüklerine zamana yayılı olarak mı yoksa belirli bir anda mı dağıtıldığı hakkında açıklama yapar (MNP, 2017).

Zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak işletme, hasılatın finansal tablolara alınmasında kullandığı yöntemi, Örneğin; girdi veya çıktı yönteminin tanımı ve bu yöntemlerin nasıl uygulandığı hakkında açıklama yapmalıdır. İşletme, bu yöntemlerin kullanılmasının mal veya hizmetlerin devrinin yapıldığına ilişkin göstergeler hakkında da açıklama yapmalıdır (Deloitte, 2018). Zamanın belirli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleri için işletme, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünün ne zaman müşteriye geçtiğinin değerlendirilmesinde kullanılan önemli yargılar hakkında açıklama yapmalıdır (TFRS 15, 2018).

İşletme ayrıca aşağıda yer verilenler için kullanılan yöntemler, girdiler ve varsayımlar hakkında açıklama yapar (TFRS 15, 2018):

- İşlem bedelinin belirlenmesi
- Değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlanmadığının değerlendirilmesi
- İşlem bedelinin dağıtımı
- İade, geri ödeme ve benzer yükümlülüklerin ölçümü

1.5.1.6. Müşteriyle Sözleşme Yapılması veya Sözleşmenin Yerine Getirilmesi İçin Katlanılan Maliyetlerden Finansal Tablolara Alınan Varlıklar

İşletmenin bir müşteriyle sözleşme yapmak veya sözleşmeyi yerine getirmek için katlandığı maliyetlerden muhasebeleştirilen varlıkların kapanış bakiyesini açıklaması gerekmektedir. Bu bakiyeleri sözleşme yapmak için katlanılan maliyetler, düzenleme maliyetleri, kurulum maliyetleri ve raporlama dönemi içerisinde tanınan itfa paylarının tutarları gibi kategorilere ayırır. Bu kapsamda yapılacak açıklamalar, ayrıca raporlama döneminde ayrılan amortisman tutarını ve muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarını da içermelidir (TFRS 15, 2018).

Yukarıda belirtilenlere ilave olarak işletme aşağıda yer alan bilgileri de açıklar (MNP, 2017):

➤ Bir sözleşmenin elde edilmesi veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerin tutarının belirlenmesindeki önemli yargıları ve

➤ İşletmenin her raporlama dönemi için itfa payını belirlemek için kullandığı yöntem

TFRS 15 yukarıda detayları verilen hususlar hakkında finansal tablolarda açıklama yapılmasına dair detaylı bir rehberlik sunmaktadır. İşletme, bu doğrultuda müşterilerle yapılan sözleşmelerin içeriği, hasılat tutarı, edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı, standart uygulanırken kullanılan önemli yargılar ve sözleşmenin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar, hasılatın niteliği, zamanlaması, miktarı, türü ve belirsizliğine ilişkin detaylı açıklamalara yer vermek suretiyle finansal tablo kullanıcılarına detaylı bilgi sağlamaktadır.

1.6. Özellikli Konular

Bu kısımda iade hakkı tanınan satışlar, garantiler, asıl-vekil ilişkisi, ilave mal veya hizmetler için müşteri opsiyonları, müşterilerin kullanılmamış hakları, iadesiz peşin ödenen ücretler, hediye kartları, yenileme seçenekleri, lisanslama, geri alım anlaşmaları, konsinye mal anlaşmaları, faturala-elde tut anlaşmaları ve müşterinin kabulü olan özellikli konulara yer verilmiştir. Bu konular standardın uygulama rehberinde EK B kısmında yer alıp söz konusu özellikli konulara detaylı olarak değinilmiştir.

1.6.1. İade Hakkı Tanınan Satışlar

İşletme, müşterilerine devrettiği bir ürünü iade etme hakkı verebilir. İade hakkı sözleşmeye dayalı olabilir, işletmenin olağan ticari uygulaması nedeniyle var olan zımni bir hak olabilir ya da ikisinin birleşimi şeklinde de olabilir. Örneğin işletmenin benimsediği bir iade süresi vardır fakat bu süreyi geçen iadeleri de kabul edebilir (Ernst Young, 2021).

İade hakları, aşağıdakilerde dâhil olmak üzere birçok biçimde gerçekleşebilir (PWC, 2022):

- Ürünleri herhangi bir nedenden dolayı iade etme hakkı
- Ürünlerin modası geçtiği takdirde iade hakkı
- Bir sözleşmenin feshi üzerine ürünleri iade etme hakkı

İşletmenin, müşteriye tanıdığı iade hakkı sonucunda müşteri eğer bu hakkını kullanırsa aşağıda yer verilenleri alma hakkı doğmaktadır (TFRS 15, 2018):

- Ödenen bedelin bir kısmının veya tamamen iadesi
- İşletmeye olan borcundan düşülmesi veya borçlanılacak tutarlara karşılık uygulanabilecek kredi
- İade edilen ürün karşılığında başka bir ürün alma hakkı

İşletme, müşteriye iade hakkı tanımasıyla birlikte aşağıda yer verilenlerin tamamını finansal tablolara alır (TFRS 15, 2018):

- Müşteriye devredilen ürünler için işletmenin hak etmeyi beklediği bedel kadar hasılat
- Bir iade yükümlülüğü
- İade yükümlülüğünün yerine getirilmesi sonrası işletmenin müşteriden ürünleri geri alma hakkı karşılığında bir varlık

İşletme, hak etmeyi beklemediği fakat aldığı veya alacağı tutarları, ürünleri müşteriye devrettiği zaman hasılat olarak finansal tablolara almaz. Bu tutarlar iade yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. İşletmenin hak etmeyi beklediği tutar, her raporlama döneminde yeniden değerlendirilir ve işlem fiyatında ve dolayısıyla muhasebeleştirilen hasılat tutarında gerekli değişiklikler yapılır (TFRS 15, 2018).

TFRS 15 gereğince aynı tür, kalite, nitelik ve fiyattaki iki ürün arasında değişim yapılması iade amacına uygun değildir. Bu tür değişiklikler standartta garanti yükümlülükleri içinde ele alınır. Sadece farklı özelliklere sahip ürünlerin değişimi iade hakkı kapsamında dikkate alınır (MNP, 2017).

1.6.2. Garantiler

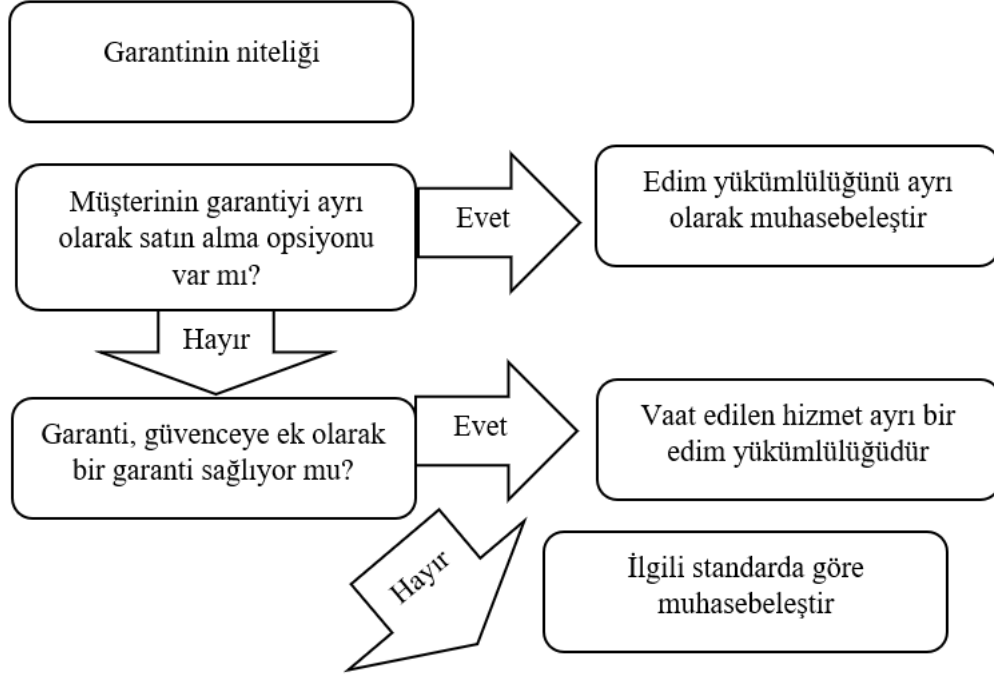
İşletmeler mal veya hizmet satışına ilişkin garanti verebilir. Bu oldukça yaygın bir durumdur. Garantiler, bir müşteriyle yapılan sözleşme veya ülkedeki yasal düzenlemeler tarafından gerekli kılınabilir. Garantinin türü, içinde bulunan sektöre ve sözleşmeye bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Bunlara ek olarak bir işletme, müşterileri üzerinde ilgili mal veya hizmetin istenen düzeyde bir memnuniyet sağlama amacıyla garanti sağlama politikasını da uygulayabilir (Ernst Young, 2021).

İşletmeler, müşterilerine garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonu hakkı tanıırken böyle bir hakkı tanımadığı durumlarda bulunmaktadır. Bu sebeple garanti yükümlülüklerinin

muhasebeleştirilmesi farklılaşmaktadır. Şekil 8’de garanti yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi gösterilmektedir.

Şekil 8

Garanti Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: PWC (2022)

İşletme, müşterilerine garanti hizmeti sunuyorsa, garanti hizmetinin muhasebeleştirilmesi sözleşmedeki detaylara bağlıdır. Eğer işletmeler garantiyi satın alma opsiyonu ile sunulan ayrı bir hizmet olarak sunuyorsa, bu opsiyonu ayrı bir edim yükümlülüğü olarak ele alır. Bu durumda garanti hizmeti, hasılatın ayrı bir bileşeni olarak muhasebeleştirilir. Ancak müşterinin garanti hizmetini ayrı olarak satın alma opsiyonu bulunmuyorsa ve işletme müşteriye ek bir hizmet sunmadığına karar verirse garanti, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standartlarına göre muhasebeleştirilir. Bu durumda işletme garanti için bir karşılık ayırır ve garanti hizmetinin gerçekleşmesi durumunda bu karşılık kullanılır. Özetle garanti hizmeti işletmeler tarafından muhasebeleştirilirken, sözleşmedeki detaylar ve garanti hizmetinin müşterilere nasıl sunulduğu gibi faktörler dikkate alınır. Bu faktörler doğrultusunda işletmeler, garanti hizmetini ayrı bir edim yükümlülüğü olarak ele alabilir veya TMS 37’ye göre karşılık ayırarak muhasebeleştirebilirler (TFRS 15, 2018).

Bir garantinin sözleşmede belirtilen ürünün üzerinde anlaşmaya varılan şartlara uygunluğunun güvencesine ek olarak bir hizmet içerip içermediğinin değerlendirilmesinde aşağıdaki faktörler dikkate alınır (BDO, 2019):

- Garantinin kanunen gerekli olup olmadığı
- Garanti süresi
- İşletmenin gerçekleştirmeyi taahhüt ettiği işlemlerin niteliği

İşletmenin ürünlerinden kaynaklanan hasar veya zararı ödemesini gerektiren yasaya dayalı bir garanti veya telif hakkı, patent, ticari marka veya diğer hak ihlallerinden kaynaklanan zararlar veya yükümlülükler edim yükümlülüğüne sebep olmaz (MNP, 2017).

1.6.3. Asıl-Vekil İlişkisi

İşletme mal veya hizmeti müşteriye direkt olarak satabileceği gibi bazen mal veya hizmetin müşterilere satışının gerçekleştirilmesine aracılık edebilmektedir. Bu sebeple işletmenin edim yükümlülüğüne ilişkin olarak bir asıl veya vekil olarak hareket edip etmediğini değerlendirme ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Müşteriyle yapılan bir sözleşme ayrı olarak tanımlanabilir birden fazla mal veya hizmet içerebilir ve işletme, bazıları için asıl diğerleri için vekil konumunda bulunabilir. Bu tespiti yapmaktaki amaç, hasılat olarak kaydedilecek tutarın ve zamanın belirlenmesidir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021).

Asıl konumunda olan bir satıcı mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce o mal veya hizmetin kontrolünü elinde bulundurmaktadır. Bir edim yükümlülüğünü kendi başına yerine getirebilir veya bir edim yükümlülüğünün bir kısmını veya tamamını kendi adına yerine getirmesi için başka bir tarafı (örneğin bir taşeron) görevlendirebilir. Bir satıcı asıl rolüyle bir edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde elde etmeyi beklediği bedeli brüt tutar üzerinden muhasebeleştirir (BDO, 2019). Asıl konumunda olan işletme, aşağıda belirtilenlerden herhangi birinin kontrolünü, sözleşmede belirtilen mal veya hizmetlerin müşteriye teslimi için üçüncü bir taraf dâhil olduğu zaman elde eder (TFRS 15, 2018).

- Başka taraftan elde edilen mal veya varlıkların müşteriye teslimi
- Başka tarafça yerine getirilecek hizmete ilişkin hak
- Sözleşmede belirlenmiş mal veya hizmetlerin müşteriye devri aşamasında, başka taraftan sağlanan diğer mal veya hizmetlerle birleştirilen mal veya hizmetler

İşletme, sözleşmede belirtilen mal veya hizmetlere ilişkin edim yükümlülüklerini başka bir taraf aracılığıyla temin ediyorsa vekildir. Vekil konumundaki bir işletme, mal veya hizmetleri müşteriye devrinden önce kontrol etmez. Vekil olarak hareket eden bir işletme, bir edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarı kadar hasılatı muhasebeleştirir. İşletmenin ücret veya komisyonu, işletmenin diğer taraftan sağlanacak mal veya hizmetler karşılığında alınan bedeli ödedikten sonra elinde bulundurduğu net bedel olabilir (TFRS 15, 2018).

Bir işletmenin asıl konumunda olduğuna dair göstergeler belirtilenlerle kısıtlı olmamak kaydıyla aşağıda gösterilmiştir (TFRS 15, 2018):

- Belirtilen mal veya hizmeti sağlama taahhüdünü yerine getirme konusunda birincil sorumluluğa sahip olması
- Belirtilen mal veya hizmetin müşteriye devrinden önce veya müşteriye kontrolün devrinden sonra stok riskinin üstlenilmesi
- Belirtilen mal veya hizmetin fiyatını belirleme hakkına sahip olması

1.6.4. İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları

Birçok satış sözleşmesi, müşterilere ilave mal veya hizmet alma seçeneği sunar. Bu ilave mal veya hizmetler indirimli veya ücretsiz olarak tanımlanmış olabilir. İndirimli ilave mal veya hizmet satın alma seçenekleri; satış teşvikleri, mal veya hizmetlere gelecekte yapılacak indirimler, müşteri ödül kredileri veya sözleşme yenileme seçenekleri olmak üzere pek çok biçimde söz konusu olabilir (Ernst Young, 2021). Bu tür müşteri opsiyonları, opsiyonun müşteriye sözleşmeye girmeden elde edemeyeceği maddi bir hak sağlaması halinde, sözleşmede edim yükümlülüğü doğurur. Böyle durumlarda işletmenin müşterisinden aldığı ödemenin gelecekteki mal veya hizmetlerle ilgili kısmını erteleme ve bu kısmı yalnızca gelecekteki mal veya hizmetler müşteriye devredildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (BDO, 2019).

İşletme, işlem bedelini müşterinin ilave mal veya hizmet satın alma seçeneği için ilgili bağımsız satış fiyatına dayalı olarak edim yükümlülüklerine dağıtması gerekir. Opsiyonun fiyatı doğrudan gözlemlenemiyorsa tahmin edilmesi gerekir. Bu tahmin, müşterinin opsiyonu kullandığında alacağı indirimi aşağıdakileri dikkate alarak yansıtır (TFRS 15, 2018):

- Müşterinin opsiyonu kullanmadan aldığı herhangi bir indirim
- Opsiyonun kullanılma olasılığı

1.6.5. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları

Standart gereğince müşterinin gelecekte elde etmeyi beklediği mal veya hizmetler için ön ödeme yapması durumunda işletme, elde ettiği ön ödemeyi edim yükümlülüğü olarak finansal tablolara alır. İşletme, mal veya hizmetlerin devrini gerçekleştirdikten sonra edim yükümlülüğü olarak elde ettiği ön ödemeyi hasılat olarak muhasebeleştirir. Müşteri eğer iadesiz ön ödeme yaparsa, işletme gelecekte söz konusu mal veya hizmetleri müşteriye teslim etmek üzere hazır olmak zorundadır. Fakat müşterilerin haklarının tamamını kullanmadığı durumlar olabilir. Böyle durumlarda müşterilerin kullanmadığı haklar “eksik talep” olarak adlandırılır (TFRS 15, 2018).

İşletmenin sözleşme yükümlülüğünde bir eksik talep tutarına hak kazanmayı beklemesi durumunda, müşteri tarafından kullanılan hakların biçimiyle orantılı olarak hasılatı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle o güne kadar teslim edilen mal veya hizmetleri genel olarak teslim edilmesi gerekenlerle karşılaştırarak hasılatı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İşletmenin eksik talep tutarına hak kazanmayı beklemediği durumlarda, müşterinin kalan haklarını kullanma olasılığı ortadan kalktığı zaman eksik talep tutarını hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (BDO, 2019).

1.6.6. İadesiz Peşin Ödenen Ücretler

İşletme, sözleşmenin başlangıcında müşteriden iade edilemez peşin ücret alabilir. Bu alınan ücret işletmenin sözleşme başlangıcında sözleşmeyi yerine getirmek için üstlenmesi gereken bir faaliyetle ilgili olabilir. Spor salonu üyeliği katılım ücretleri bu tip ücretlere örnek olarak gösterilebilir. İşletmenin sözleşmedeki edim yükümlülüklerini belirlemek için ücretin taahhüt edilen bir mal veya hizmetin devri ile ilgili olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir. İade edilmeyen peşin ücret işletmenin sözleşmeyi tamamlaması ile ilişkili olsa dahi bir edim yükümlülüğü doğurmaz fakat gelecekteki mal veya hizmetler için bir avans ödemesi olarak muhasebeleştirilir (BDO, 2019). İşletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiği zaman söz konusu avans tutarını hasılat olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, 2018).

1.6.7. Hediye Kartları

Bazı durumlarda işletme müşterinin talebi üzerine mal veya hizmetler için kullanılabilir hediye kartları sunar. İşletme, hediye kartlarını sattığı zaman bu kartları sözleşme yükümlülüğü olarak tanır (Deloitte, 2015). Hediye kartları müşteriler tarafından kullanıldığında veya kullanıldıkça edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi neticesinde hasılat olarak kaydedilir. Genellikle satılan kartların bir kısmı hiçbir zaman mal veya hizmetler için kullanılmaz. Kullanılmayan tutarlar 'eksik talep' olarak ifade edilir. İşletme bu tür 'eksik talep' tutarına hak kazanmayı bekliyorsa, mal veya hizmetlerin tanınması modelini dikkate alarak gelirdeki eksik talebi tanır (PWC, 2022).

1.6.8. Yenileme Seçenekleri

İşletmeler genellikle müşterilerine mevcut sözleşmelerini yenileme seçeneği sunarlar. Örneğin bir müşterinin iki yıllık bir sözleşmeyi orijinal sözleşmeyle aynı hüküm ve koşullar altında bir yıl daha uzatmasına izin verebilirler. Müşterinin çok yıllık bir sözleşmeyi her yılsonunda iptal etmesine olanak tanıyan bir iptal seçeneği, yenileme seçeneğiyle aynı olabilir. Çünkü sözleşmeye devam edip etmeme kararı genellikle yıllık olarak verilir (PWC, 2022).

İşletme, hediye kartlar veya kuponlar gibi benzer bir maddi hak sağlayıp sağlamadığını belirlemek amacıyla yenileme veya iptal seçeneğini değerlendirmelidir. Örneğin fiyat artışı olmaksızın uzun bir süre boyunca sunulan bir yenileme seçeneği, o pazardaki ürün fiyatlarının artması bekleniyorsa önemli bir hak olabilir. Sözleşmenin yenilenmesine ilişkin mevcut sözleşmede yer alan işlem bedeli tutarı başlangıçta ertelenir. Müşteri sözleşmeyi yenilediğinde ertelenen tutar ve yenilemeden kaynaklanan ek işlem bedeli, yenileme döneminde devredilen mal veya hizmetlere tahsis edilir (PWC, 2022). İlave mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtabilecek bir fiyattan satın alma opsiyonu ise yalnızca daha erken bir sözleşmeye girilerek kullanılıyor olsa dahi önemli bir hak oluşturmaz (BDO, 2019).

1.6.9. Lisanslama

Bir lisans anlaşması, müşterinin fikri mülkiyeti ile ilgili haklarını ve raporlayan işletmenin bu hakları sağlama yükümlülüklerini belirler. Lisanslar aşağıdaki endüstrilerde oldukça yaygındır (PWC, 2022):

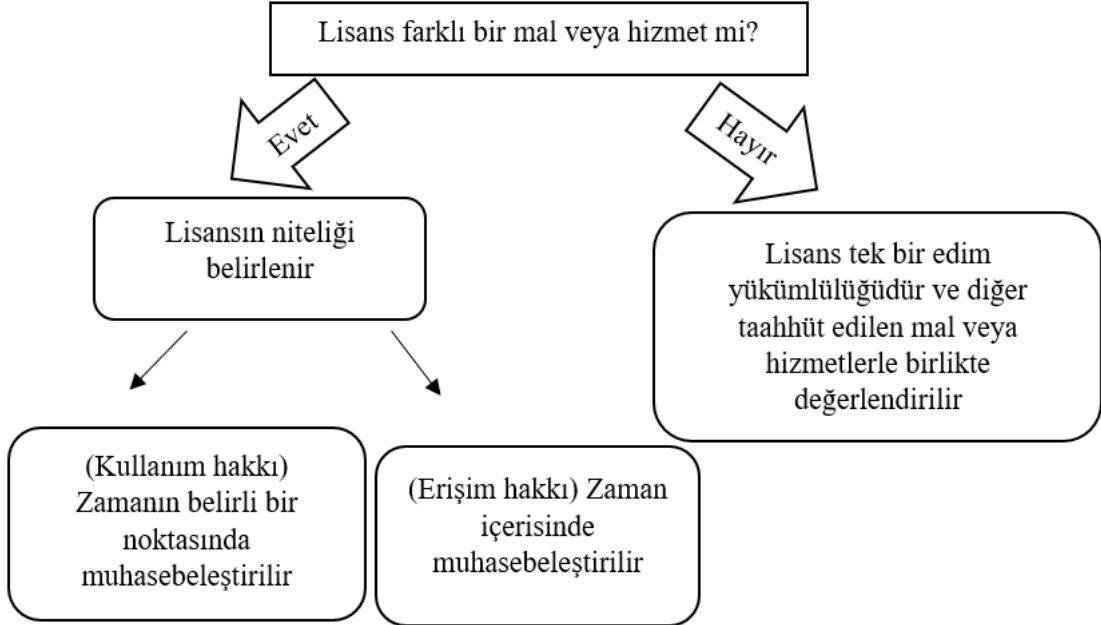
- Teknoloji- yazılım ve patentler
- Eğlence ve medya- hareketli resimler, müzik ve telif hakları
- Eczacılık ve yaşam bilimleri- ilaç bileşikleri, patentler ve ticari markalar
- Perakende ve tüketici- ticari isimler ve bayilikler

Bir lisansı müşteriye devretme sözleşmesi, taahhüt edilen lisansa ek olarak diğer mal veya hizmetleri sağlama yükümlülüklerini içerebilir. Bu yükümlülükler sözleşmede belirtilebilir veya işletmenin geleneksel iş uygulamaları, yayınlanmış politikaları veya özel beyanları ile anlaşılabilir. Lisanslara ilişkin hasılat tutarının hesaplanması, lisansın taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olup olmamasına bağlıdır (BDO, 2019). İşletme yapmış olduğu incelemeler sonucunda lisansın diğer mal veya hizmetlerden farklı olduğuna kanaat getirirse, lisansı müşteriye belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı devredeceğine karar verir (TFRS 15, 2018).

Lisansların muhasebeleştirilmesine ilişkin Şekil 9’da genel bir çerçeve verilmiştir.

Şekil 9

Lisansın Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: PWC (2022)

İşletme, lisansın diğer mal veya hizmetlerden ayrı olmadığı sonucuna ulaşırsa, lisans verme taahhüdü ve diğer taahhüt edilen mal veya hizmetler ile birlikte tek bir edim

yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. Aşağıda diğer mal veya hizmetlerden farklı olmayan lisans örnekleri gösterilmiştir (TFRS 15, 2018):

- Maddi bir malın bileşenini oluşturan ve malın işlevselliğinin ayrılmaz bir parçası olan lisans
- Müşterinin sadece ilgili bir hizmetle bağlantılı olarak yararlanabileceği bir lisans

İşletme, lisansın diğer mal veya hizmetlerden ayrı olduğu sonucuna ulaşırsa, taahhüdün niteliği, lisansın zaman içinde veya belirli bir noktada yerine getirilen bir edim yükümlülüğü ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını belirler. İşletme bu kararı alırken lisansın, müşteriye aşağıdaki verilenlerden hangi avantajı sağladığını dikkate alır (TFRS 15, 2018):

- Lisans dönemi boyunca var olan işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı
- Lisansın verildiği tarihte var olan işletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkı

Lisans, fikri mülkiyete erişim hakkı sağlama vaadi ise ifa yükümlülüğü zamana yaygın şekilde yerine getirilir. Lisans, aşağıdaki koşulların tümü karşılandığında işletmenin fikri mülkiyetine erişim sağlama taahhüdü olarak değerlendirilir (Grant Thornton, 2016):

- İşletmenin fikri mülkiyeti önemli ölçüde etkileyecek faaliyetlerde bulunacağına dair bir gereklilik veya makul bir beklentinin bulunması
- Müşteri, bu faaliyetler gerçekleştikçe olumlu veya olumsuz etkilere maruz kalması
- Faaliyetler gerçekleştikçe müşteriye bir mal veya hizmet aktarımı sonucu ortaya çıkmaması

İşletme, verilen lisans türünü belirlenirken aşağıda yer alan faktörlerin erişim hakkı mı yoksa kullanım hakkı mı sağladığını dikkate almaz (MNP, 2017):

- Lisans niteliklerinin bir parçası olduğu için zaman, coğrafi bölge veya lisansın kullanımına ilişkin kısıtlamalar
- Patentın geçerliliği hakkında kurum tarafından verilen garantiler ve işletmenin patenti yetkisiz kullanıma karşı koruma taahhüdü. Böyle bir garanti, fikri mülkiyetin değerini korumayı ve müşteriye devredilen lisansın sözleşmede taahhüt edilen özellikleri karşıladığına dair güvence sağlamayı amaçladığından ayrı bir ifa yükümlülüğü olarak kabul edilmez.

1.6.10. Geri Alım Anlaşmaları

İşletme, bir müşteriye varlık satarsa ve onu geri satın alma vaadinde bulunursa veya böyle bir opsiyona sahipse bu, sözleşmenin bir geri satın alma sözleşmesi olduğunu gösterir. Geri alınan varlık, başlangıçta satılan veya büyük ölçüde benzer bir varlık olabileceği gibi satılan varlığın bir bileşeni de olabilir (TFRS 15, 2018). Geri alım sözleşmesi finansal araç tanımını karşılıyorsa TFRS 15'in kapsamı dışındadır. Aksi durumda karşılamıyorsa, geri satın alma sözleşmesi standart kapsamındadır ve muhasebeleştirilme şekli sözleşmenin türüne bağlıdır. Geri alım anlaşmaları genellikle üç şekilde düzenlenmektedir (KPMG, 2019):

- İşletmenin varlığı geri alma yükümlülüğü (forward sözleşmesi)
- İşletmenin varlığı geri alma hakkı (alım opsiyonu sözleşmesi)
- İşletmenin müşterinin isteği doğrultusunda varlığı geri alma yükümlülüğü (satım opsiyonu sözleşmesi)

1.6.11. Konsinye Mal Anlaşmaları

Bir işletme, ürünü kendi müşterilerine satacak olan bir bayi veya perakendeci gibi başka bir tarafa teslim edebilir. Bu düzenlemeler konsinye anlaşmaları olarak tanımlanmaktadır. Böyle durumlarda işletmenin, diğer tarafın ürünün kontrolünü ele geçirip geçirmediğini değerlendirmesi gerekir. Diğer tarafın kontrolü ele geçirmediği bir durum varsa ürün bir konsinye anlaşması olarak tutuluyor olabilir. Bu doğrultuda işletme, konsinye olarak elde tutulan bir ürünün başka bir tarafa tesliminden elde edilen hasılatı muhasebeleştirmez (BDO, 2019). İşletme, ürünlerin nihai müşteriye satıldığı bilgisini edindiği zaman hasılatı muhasebeleştirir.

Bir anlaşmanın konsinye anlaşması olduğuna dair göstergeler, belirtilenlerle sınırlı olmamak üzere aşağıdakileri içerir (Ernst Young, 2021):

- Ürün, işletmenin müşterisine satılması gibi belirli bir olay gerçekleşene kadar veya belirli bir süre sona erinceye kadar işletme tarafından kontrol edilmektedir.
- İşletme ürünü üçüncü bir tarafa devredebilir ya da iadesini isteyebilir.
- Bayinin ürün için koşulsuz bir ödeme yükümlülüğü yoktur.

1.6.12. Faturala-Elde Tut Anlaşmaları

Bazı satış anlaşmalarında işletme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirir ve yapılan iş için müşteriye fatura keser fakat malları daha sonraki bir tarihe kadar sevk etmez. Genellikle faturala ve elde tut olarak adlandırılan bu anlaşmalar, depolama kapasitesi eksikliği veya malların daha sonraki bir tarihe kadar kullanılmayacak olması gibi çeşitli nedenlerle çoğunlukla müşterinin talebi üzerine bu şekilde tasarlanır. Konsinye satışta fiziksel teslimatın gerçekleşmesi fakat malların kontrolünün müşteriye devri gerçekleştirilmemişken faturala ve elde tut anlaşmalarında bu işlemin tersi geçerlidir (Ernst Young, 2021).

Bir müşterinin faturala ve elde tut anlaşmasında bir ürünün kontrolünü ele geçirmesi için aşağıdaki kriterlerin tümünün karşılanması gerekmektedir (PWC, 2022):

- Faturala ve elde tut anlaşmasının nedeni somut olmalıdır (örneğin, müşteri anlaşmayı talep etmiştir).
- Ürünün müşteriye ait olduğu ayrıca belirtilmelidir.
- Ürün, halihazırda müşteriye fiziksel transfer için hazır olmalıdır.
- İşletme, ürünü kullanma ya da başka bir müşteriye yönlendirme opsiyonuna sahip değildir.

Sözleşme faturala ve elde tut düzenlemesi kriterlerini karşılıyorsa, işletme hasılatı finansal tablolara alır. Ancak işletme, ürünü müşteri için belirli bir süre elde tutmakla ilişkili bir edim yükümlülüğünün mevcut olup olmadığını değerlendirmelidir. Müşteri için herhangi bir saklama hizmeti sağladığını tespit ederse işlem fiyatının bir kısmını hasılat modelinin dördüncü adımına göre tahsis etmelidir (MNP, 2017).

1.6.13. Müşterinin Kabulü

Müşterinin mal veya hizmetlerin kontrolünü ele geçirip geçirmediğini belirlerken işletme, müşterinin mal veya hizmetleri ödeme yükümlülüğünden önce onaylamasını gerektiren müşteri kabul şartlarını dikkate almalıdır. Müşterinin mal veya hizmetleri kabul etmemesi durumunda işletmenin bedel alma hakkı olmayabilir. Bu durumda düzeltici önlem alması veya teslim edilen malı geri alması gerekebilir (Ernst Young, 2021).

Sadece bir formalite olan müşteri kabulü, işletmenin sözleşmede belirtilen koşullara göre bir mal veya hizmetin müşteriye devrini objektif olarak tespit edebilmesi durumunda

kontrolün ne zaman müşteriye devredilip devredilmediğinin değerlendirilmesini etkilemez. Malların belirli objektif özellikleri karşılmasına bağlı olan bir kabul şartı, işletmenin mal devredilmeden önce bu özelliklerin karşılandığından emin olmak için testler yapmış olması bir formalite olabilir. İşletme, benzer nitelikteki ürünleri rutin olarak üretilip üretilmediğini, sevk edip etmediğini ve ürünleri aldıktan sonra müşteri kabul geçmişini değerlendirir. Gönderilen ürün benzersiz ise güvenilecek bir geçmiş olmadığından kabul maddesi bir formalite olmayabilir (PWC, 2022).

Müşteriye sağlanan mal veya hizmetlerin sözleşmede belirlenen özelliklere uygun olup olmadığının objektif olarak belirlenemediği durumlarda işletme, müşterinin kabulünü alana kadar müşterinin kontrolü ele geçirdiği sonucuna varamayabilir. İşletme böyle bir durumda, müşterinin mal veya hizmeti kullanma gücünü ve kalan faydaların tamamından yararlanma kabiliyetine sahip olduğunu belirleyemez (TFRS 15, 2018).

İşletme, denemesi maksadıyla müşterisine ürünleri vermesi ve müşterinin deneme süreci sonuna kadar herhangi bir bedel taahhüdünde bulunmaması durumunda, müşterinin ürünü kabul etmesine kadar ya da deneme süresi bitene kadar ürünün kontrolü müşteriye devredilmez (TFRS 15, 2018).

BÖLÜM 2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI İLE TMS 18 HASILAT STANDARDI ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLARIN PERAKENDE SEKTÖRÜ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İşletmeler açısından hasılatı doğru ve zamanında raporlamak hem üst yönetimden sorumlu olanlar için hem de finansal tablo kullanıcıları için önem teşkil etmektedir. Bu doğrultuda tek bir hasılat standardına ihtiyaç duyulmuştur ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeler ve TMS 18 Hasılat standartları yürürlükten kaldırılarak TFRS 15 standardı yürürlüğe konmuştur. Ayrıca TMS 18'in çeşitli açılardan eksikler barındırmasından dolayı bu değişiklik yapılmıştır. Finansal tablolarda hasılatla ilişkin açıklama gerekliliklerinin düşük düzeyde olması, hasılatın açıklanmasında yetersiz kalınması ve iade hakkıyla yapılan satış gibi karmaşık konuların muhasebeleştirilmesinde eksikliklerin bulunması TMS 18'e yönelik eleştirilerdir (Şavlı, 2016). Ayrıca TMS 18 standardının gelir tanımlamadaki yetersizliği ve birden fazla mal ve hizmet içeren çoklu satış sözleşmeleri olan paket satışları hakkında eksik kalması diğer eleştirilen konulardır (Keskin ve Dinçer, 2015).

Uluslararası muhasebe standartlarının dünya genelinde uyumlu olması gereksinimi ve hasılatın tek bir standart altında toplanması ihtiyacıyla TFRS 15'ten önce yürürlükte bulunan TMS 11 ve TMS 18 standartlarının yerine uygulamaya konmuştur. Hasılatın muhasebeleştirilmesi kapsamında işletme sahip ve yöneticileri ile finansal bilgi kullanıcıları açısından söz konusu standardın yürürlüğe girmesi önemli bir düzenleme olarak görülmektedir.

2.1. TFRS 15 ile TMS 18 Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması

TFRS 15 ile TMS 18 arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar izleyen kısımda ele alınmıştır.

2.1.1. Kapsam Yönünden

TMS 18'e göre hasılat, aşağıda yer verilen işlem ve olaylar neticesinde muhasebeleştirilir (TMS 18, 2011):

- Mal satışları
- Hizmet sunumları
- İşletme varlıklarının faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri

TMS 18’de mallar, işletme tarafından satmak amacıyla üretilen mamulleri veya tekrar satmak maksadıyla satın alınan ticari malları veya elinde bulundurduğu arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar. Hizmet sunumu ise; sözleşmeye bağlı bir işin belirlenmiş bir süre içerisinde işletme tarafından yapılmasını içerir (TMS 18, 2011).

TFRS 15 ise edim yükümlülüğünü esas alarak hasılatın kapsamını belirlemektedir. İşletme, hasılatın muhasebeleştirme işlemini sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe gerçekleştirir. TFRS 15, sözleşme çerçevesinde mal satışları, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecek olanlar dışında parasal olmayan varlıkların takası, TMS 18’in eksik kaldığı çoklu gelir unsurlu anlaşmalar, iade hakları, değişken fiyatlama, lisanslama ve garantiler gibi konulara da değinmiştir (Varol, 2016).

2.1.2. Muhasebeleştirme Yönünden

TMS 18 hasılatın muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki beş koşulun sağlanması gerekmektedir (TMS 18, 2011):

- İşletmenin, varlığa ait önemli risk ve getirileri alıcıya devretmesi
- İşletmenin, devrettiği mallar üzerinde kontrolünün kalmaması veya sahiplik payının sona ermesi
- Hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi
- İşletme açısından işleme ilişkin ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması
- İşletmenin, işleme ilişkin yüklendiği veya yükleneceği maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesi

TFRS 15 gereği hasılatın muhasebeleştirilmesi için sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye geçmiş olması gerekmektedir. TFRS 15, hasılatın tanınmasında beş aşamalı model geliştirmiştir (Özerhan vd., 2015). Bu aşamalar çalışmanın ilk bölümünde detaylı olarak ele alındığından burada tekrar değinilmemiştir.

2.1.3. Hasılatın Ölçülmesi Yönünden

TMS 18 gereğince hasılat, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Yapılan bir işlem dolayısıyla ortaya çıkan hasılat tutarı genellikle işletme ile müşteri arasında belirlenir. Hasılat tutarı belirlenirken uygulanan indirimler ve ödeme zamanı da dikkate alınır (Karabınar, 2011).

TFRS 15'te ise hasılatın ölçümünde işlem fiyatı baz alınır. İşletme, edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde işlem fiyatını edim yükümlülüklerine dağıtır ve yerine getirilen edim yükümlülüğüne isabet eden hasılatı muhasebeleştirir. İşlem fiyatına üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar dâhil edilmez (Çekici, 2018).

2.1.4. Dipnotlarda Açıklanacak Bilgiler Yönünden

TMS 18 gereğince aşağıda sıralanan konular hakkında finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır (TMS 18, 2011):

- Hasılatla ilişkin muhasebe politikaları
- Mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları ve temettülerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen hasılat sınıfı tutarı
- Hasılat sınıflarında bulunan mal veya hizmetlerin takası işlemi sonucu ortaya çıkan hasılat tutarı

TMS 18 yukarıda verilen başlıklar ile sınırlı olarak dipnotlarda açıklamaların yapılması gerektirmektedir. TFRS 15 ise ilk bölümde detaylı olarak açıklandığı üzere finansal tablo dipnotlarında daha detaylı açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir.

2.1.5. İşlem Fiyatı Yönünden

TMS 18'e göre işlem fiyatının güvenilir olacak şekilde ölçülmesi önemlidir ve gelecekte bu tutarın işletmeye ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olması gerekmektedir. Bu nedenle hasılat kaydı yapılırken işletme, işlem tutarını tahsil edip edemeyeceğini değerlendirir.

TFRS 15'e göre işlem fiyatı ise bu hususu dikkate almanın yanında 'değişken işlem fiyatı' kavramını getirmiştir. Sözleşmeye dayalı olarak işlem fiyatının belirli koşullara bağlanmış olması, açıkça ifade edilmese dahi değişken bir tutar içermesi halinde izlenmesi gereken adımlar, değişken işlem fiyatının nasıl tahmin edileceği ve değişken

işlem bedelinin tahmininde bulunurken hangi kısıtların varolduğuna detaylı şekilde yer vermiştir (İsmailoğlu, 2018).

2.1.6. Çoklu Satış Sözleşmeleri Yönünden

TMS 18’de çoklu satış sözleşmeleri için bir işlemin bileşenlerinin belirlenmesi ve işlem fiyatının bileşenlere dağıtılması konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Başka bir deyişle standartta birden fazla mal veya hizmeti içinde barındıran paket satışlar için özel hükümlere yer verilmemiştir.

TFRS 15 ise çoklu satış sözleşmelerine dair detaylı açıklamalar yapmaktadır. Bu kapsamda işlem fiyatının bağımsız satış fiyatları üzerinden edim yükümlülüklerine dağıtımı konusunda rehberlik sunmaktadır (Kabir, 2022).

2.1.7. Finansman Bileşeni Yönünden

TMS 18, ödemenin ertelendiği durumlarda, elde edilecek hasılatın fatura fiyatından düşük olabileceğini belirtmektedir. Böyle bir durumda hasılat tutarı, işlem fiyatının, alınacak bedelin gerçeğe uygun değerini bulmak üzere iskonto edilmesi yoluyla hesaplanır. İskonto işlemi ise aşığıda yer verilenlerden biri olarak tanımlanan emsal faiz oranı ile yapılmalıdır (TMS 18, 2011):

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
- Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı

TMS 18’de vadeli satış söz konusu olduğunda, yapılacak değerlendirme sonucunda sözleşmenin finansman unsuru içerdiğine kanaat getirilirse finansman unsurunun hesaplanıp ayrıştırılması gerekmektedir.

TFRS 15’te ise sözleşme finansman unsuru içeriyorsa, söz konusu finansman unsuru işlem bedelinden ayrı tutulur ve ayrı olarak muhasebeleştirilir. İskonto işleminin ise tarafların piyasa şartlarında kredi riskini yansıtan iskonto oranı ile yapılmasını öngörmektedir. Eğer sözleşmenin vadesi bir yıldan kısa ise önemli bir finansman unsuru içermediği kabul edilir (TFRS 15, 2018).

2.1.8. Sözleşme Değişiklikleri Yönünden

Sözleşme değişiklikleri açısından TMS 18’de herhangi bir özel düzenlemeye yer verilmemiştir. TFRS 15 ise bu konuyu detaylı bir şekilde ele almış ve konuya ilişkin detaylı düzenlemeler getirmiştir. Sözleşme maliyetlerini ‘Sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler’ ve ‘sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri’ olmak üzere iki başlık altında değerlendirmiştir ve bu maliyetlerin geri kazanılabilir olması durumunda ise aktifleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir (Kabir, 2022).

2.1.9. Garanti Yönünden

TMS 18 kapsamında garantilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin herhangi bir özel rehberlik bulunmamaktadır. İşletmeler, TMS 37 kapsamında geçmiş olaylardan ortaya çıkan bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün karşılanması için işletmeden ekonomik faydaların çıkma olasılığı bulunması ve yükümlülük tutarının belirlenebilmesi için geçmiş verilerden hareketle hesap edebiliyor olması gerekçeleriyle garanti kapsamında yapmış olduğu satışlar için garanti karşılıkları ayırmaktaydı.

TFRS 15’te ise garanti konusu, sözleşme kapsamındaki garanti ve ek olarak satın alınan garanti şeklinde ayrıştırılmıştır (Şavlı, 2016). Bu konu ilk bölümde detaylı olarak ele alındığından burada tekrar değinilmemiştir.

2.2. TFRS 15’in Perakende Sektörüne Etkileri

TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle beraber müşteri sadakat programları kapsamında bedelsiz verilen puan, indirim kuponları, hediye çeki benzeri ödüller, iade hakları, yerleştirme/raf ücretleri ve garantiler gibi kalemlerin etkilenmesi beklenmektedir. Perakende sektöründe sıklıkla karşılaşılan bu kalemler izleyen kısımda detaylı şekilde ele alınmıştır.

2.2.1. Müşteri Sadakat Programları

Perakendecilik sektöründeki işletmeler, değişen tüketici ihtiyaçları ve artan fiyat duyarlılığı nedeniyle geleneksel pazarlama stratejileri yerine yeni bir pazarlama anlayışına yönelmektedirler. Bu yeni yaklaşım, ilişkisel pazarlama olarak adlandırılmakta ve işletmelerin müşterileriyle uzun vadeli ve kârlı ilişkiler kurmasını sağlayarak rekabet üstünlüğü elde etmelerine yardımcı olmaktadır (Yeniçeri ve Erten, 2008). İşletmeler,

müşteri istek ve beklentilerinin önemini anladıkça, bu beklentileri en iyi şekilde karşılayarak rakiplerinden öne çıkmayı ve rekabet avantajı elde etmeyi amaçlamaktadırlar (Onurlubaş ve Altunışık, 2021).

Müşteri sadakat programları, özel hizmetler ve indirimlerle sadık müşteri davranışını ödüllendirerek işletmelerin uzun vadeli ekonomik yararını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Perakendeciler, sadakat programları aracılığıyla müşterilerine peşin ödeme, indirim, ücretsiz ürün ve özel hizmetler sunarak müşterilerinin sürekli olarak kendilerinden alışveriş yapmasını teşvik etmeyi hedeflemektedirler. Bu şekilde işletmeler müşterilerinin sadık davranışını artırarak, işletme kârlılığını ve uzun dönemli iş ilişkilerini geliştirebilmektedirler (Yenidoğan, 2009).

Müşteri sadakat programları çoğunlukla aşağıda yer verilen üç türden birine girer (PWC, 2022):

- Mal veya hizmet satın alımından elde edilen puanlar, sadece bildiri yapan kuruluş tarafından sağlanan mal veya hizmet karşılığı kullanılabilir.
- Mal veya hizmet satın alımından elde edilen puanlar, diğer kuruluşlardan mal veya hizmet satın almak için kullanılabilir fakat puanların elde edildiği kuruluştan mal veya hizmet satın almada kullanılamaz.
- Mal veya hizmet satın alımından elde edilen puanlar, puanların elde edildiği kuruluştan veya diğer kuruluşlardan mal veya hizmet satın almada kullanılabilir.

Müşteri sadakat programı kapsamında bedelsiz verilen puan, indirim kuponları, hediye çeki benzeri ödüller sadakat programı kapsamında ele alınır. Bu nedenle müşteri sadakat programı kapsamında müşterilere sunulan ödüller olarak değerlendirilir. Hediye, hediye çeki, indirimler gibi müşteri sadakat işlemleri TFRS 15 kapsamında hasılat olarak muhasebeleştirilir (Ertuğrul ve Eren, 2020).

Tezin birinci bölümünde de değinildiği üzere hediye kartları müşteriye satıldığı zaman sözleşme yükümlülüğü olarak dikkate alınır ve doğrudan hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bunun nedeni hediye kartlarının kullanılmama olasılığının bulunmasıdır. Hediye kartları ancak kullanıldığı takdirde hasılat olarak muhasebeleştirilebilir.

İşletmeler, normal iş akışı içerisinde ön ödemeli hediye kartlarını nakit karşılığında satabilirler. Ön ödemeli hediye kartları, genellikle müşteriye bu kartları mal veya hizmetler için kullanma hakkı sağlar. Ön ödemeli hediye kartlarının kullanılmayan bakiyesi için işletmeler, diğer hediye kartı bakiyeleri kullanıldıkça kullanılması beklenmeyen tutarlar için hasılatı orantılı olarak muhasebeleştirmelidir. Ancak her ön ödemeli hediye kartının özellikleri farklılık gösterebilir ve sorumluluğun niteliği bu özelliklerin değerlendirilmesine bağlıdır (Ernst Young, 2019).

İndirim kuponları, müşterilerin mağazalardan veya online alışveriş sitelerinden daha fazla alışveriş yapmalarını teşvik etmek için kullanılan bir pazarlama aracıdır. Mağazaların müşteri sadakatini artırmalarına ve yeni müşteriler çekmelerine yardımcı olur. İndirim kuponları, ürünlerin fiyatlarında indirim yaparak veya belli bir miktarın üzerindeki alışverişlerde indirim sağlayarak müşterilerine daha fazla alışveriş yaptırmak amacıyla işletmeler tarafından sıklıkla kullanılır. Ayrıca, müşterilerin sadece belli bir süre için geçerli olan indirim kuponlarını kullanmalarını teşvik edilerek, stokların hızlı bir şekilde tükenmesini sağlayabilirler (Akyüz ve Yıldız, 2008).

Müşteriler, sıklıkla satın alma işlemi yapmadan önce çeşitli kanallar aracılığıyla benzer indirim teklifleriyle sık sık karşılaşır. Örneğin; kuponlar gazetelerde, mağazalarda veya çevrimiçi olarak ücretsiz şekilde müşteriye sunulabilir. Bu tür genel pazarlama teklifleri işletme adına maddi bir hak sağlamaz çünkü kuponlar, müşterinin önceki bir satın alma işlemine bağlı değildir. Bu nedenle, kuponlar genellikle işlem fiyatında azalmaya neden olur. Ancak genel bir pazarlama teklifi yoksa işletmeler, kuponun önemli bir hak sağlayıp sağlamadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirme, kuponun maddi bir hak olarak tanımlanma olasılığını azaltan işlem fiyatını da dikkate alır. Özetle, kuponların maddi bir hak olarak kabul edilip edilmeyeceği, kuponun sunulduğu koşullar ve işlem fiyatı gibi birçok faktöre bağlıdır. Bu nedenle işletmeler, kuponlarını müşterilere sunmadan önce potansiyel maddi yükümlülükleri dikkate alarak doğru bir değerlendirme yapmalıdır (KPMG, 2019).

Örnek: Bir müşteri 20 Mart 2020 tarihinde işletmeden 1.000 TL'ye ürün satın almıştır. Bu alımla birlikte bir sonraki alışverişte 250 TL değerinde indirim sağlayan bir kupon kazanmıştır. Kuponun son kullanma tarihi 20 Haziran 2020'dir. İşletme geçmiş verilere

dayanarak müşterinin kuponu kullanma olasılığını %80 olarak tahmin etmektedir (BDO, 2019'dan uyarlanmıştır).

İşletmenin ilk olarak indirim kuponunun tek başına satış fiyatını belirlemesi gerekmektedir. Kupon ve satışı yapılan ürün ayrı birer yükümlülüktür. Bu sebeple 1.000 TL işlem bedelinin indirim kuponuna ve ürüne dağıtılması gerekmektedir. Aşağıda işlem bedelinin ürün ve indirim kuponu arasındaki paylaşımı gösterilmiştir.

İndirim kuponunun tek başına satış fiyatı:

$$250 \text{ TL} \times 0,80 = 200 \text{ TL}$$

Satış ve kuponun tek başına satış fiyatlarının toplamı:

$$1.000 \text{ TL} + 200 \text{ TL} = 1.200 \text{ TL}$$

1.000 TL'lik satışın işlem fiyatı içerisindeki payı:

$$1.000 \text{ TL} \times (1.000 \text{ TL} / 1.200 \text{ TL}) = 833 \text{ TL}$$

Kuponun fiyatı içerisindeki payı:

$$1.000 \text{ TL} \times (200 \text{ TL} / 1.200 \text{ TL}) = 167 \text{ TL}$$

TFRS 15 gereğince işletme, hem ürünün hem de kuponun tek başına satış fiyatını dikkate alarak işlem bedelini dağıtması gerekmektedir. İşletme 20 Mart 2020 tarihinde, gerçekleşen satışın 833 TL'lik kısmını hasılat olarak muhasebeleştirir. Geri kalan 167 TL'lik kısım ise müşteri kuponu kullanana kadar veya kullanım süresi dolana kadar finansal durum tablosunda 'Ertelenmiş Gelir' olarak sunulacaktır. Yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/-----	
BANKALAR	1.000
HASILAT	833
ERTELENMİŞ GELİR	167

-Mal satışı

-----/-----

TMS 18'de, TFRS 15 için yapılan hesaplamalar söz konusu olmadığından standart, ürünlerin satışından elde edilen 1.000 TL'yi gelir olarak tanımaktadır. İşletme bu kapsamda satış yapıldığında 1.000 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirecektir.

-----/-----		
BANKA	1.000	
	HASILAT	1.000

-Mal satışı

-----/-----

Sonuç olarak TFRS 15 satış tarihinde 833 TL hasılat kaydederken TMS 18 hasılatı, 1.000 TL olarak kaydetmektedir.

2.2.2. İade Hakları

Perakende sektöründe iade hakkı belirli şartlar altında tüketicilere, satın aldıkları ürünleri iade edebilme olanağı veren bir uygulamadır. Bu hak, müşterilere satın aldıkları ürünü inceleme, test etme ve karar verme fırsatı verirken, satıcıların da müşteri memnuniyetini artırmaya ve müşterinin güvenini kazanmaya yönelik bir yaklaşımı temsil eder.

İade hakkı, genellikle ürünlerin satın alındığı tarihten itibaren belirli bir süre için geçerlidir ve ürünlerin kullanılmamış, hasarsız ve orijinal ambalajında olması, farklı bir ürünle değiştirilmek istenmesi gibi şartları içerir. Müşteri, ürünü işletmeye geri vererek başka bir ürünle değiştirilmesini, tamir edilmesini veya ödediği bedelin iadesini isteyebilir. İşletme, müşterilerin iade taleplerini yerine getirme sorumluluğu taşır (Özkul ve Rena, 2015).

Örnek: İşletme 2020 yılında adedi 200 TL'den olmak üzere 150 adet kazak satmıştır. Kazakların birim maliyeti ise 100 TL'dir. İşletme, müşterilerine satın alma tarihinden itibaren kazakların kullanılmamış ve yeni gibi satılabilir olması koşulu ile 30 gün boyunca iade hakkı tanımaktadır. Satmış olduğu 150 adet kazaktan geçmiş verilere dayanarak 10 adedinin iade edileceğini tahmin etmektedir. Tüketicinin kazakları mağazaya teslim etmesi dolayısıyla herhangi bir maliyete katlanması beklenmemektedir (PWC, 2018'den uyarlanmıştır).

TFRS 15 gereğince işletme, geçmiş verilere dayanarak iade edileceğini tahmin ettiği 10 adet kazağın gelirini muhasebeleştirmez. Bunun yerine kazakları finansal tablolara iade yükümlülüğü olarak yansıtır. Böyle bir durumda işletme, hasılatı 30.000 TL yerine 28.000 TL (200 TL x 140 adet) olarak kayda alacaktır. 2.000 TL'yi ise geri ödeme yükümlülüğü olarak kaydedecektir. Yani 'Ertelenmiş Gelir' olarak finansal durum

tablosunda gösterecektir. Satılan malın maliyetini ise 14.000 TL (100 TL x 140 adet) olarak gösterecektir. 1.000 TL'yi ise malları geri alma hakkı olarak gösterecektir.

TFRS 15 gereğince tüm 2020 satışları için toplu olarak işletme kayıtlarına yansıtacak hasılat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/-----	
BANKA	30.000
HASILAT	30.000

-Kazak satışı

-----/-----	
SATILAN MALIN MALİYETİ	15.000
STOKLAR	15.000

-Kazak satışına ilişkin maliyet kaydı

-----/-----	
-------------	--

İşletme iadesi beklenen satışlara ilişkin tahminde bulunmuştur. Buna istinaden 10 adet kazağın iadesini beklemektedir. Bu durumda işletme, aşağıdaki kaydı yapacaktır:

-----/-----	
HASILAT	2.000

-Satış iadeleri

ERTELENMİŞ GELİR 2.000

-İadesi beklenen satışlar

-Kazak satışından beklenen iadeler

-----/-----	
-------------	--

İadesi beklenen 10 adet kazağın maliyetine ilişkin işletme aşağıda gösterilen kaydı yapacaktır:

-----/-----	
STOKLAR	1.000

-Satış iadeleri

SATILAN MALIN MALİYETİ 1.000

-İade alınması beklenen kazakların maliyet kaydı

-----/-----	
-------------	--

TMS 18 gereğince işletme satıştan iade alınması durumunda yalnızca geri ödeme yükümlülüğünü tanımaktadır. Bu durumda her iki standart da finansal tablolarında 28.000 TL hasılat raporlar. Bununla birlikte satılan malın maliyeti TMS 18'e göre 15.000 TL iken TFRS 15'e göre 14.000 TL'dir.

İade yükümlülüğüne ilişkin olarak söz konusu işlemler yapıldıktan sonra her raporlama dönemi sonunda iade yükümlülüğünün yeniden ölçümünün yapılarak güncellenmesi gerekmektedir (TFRS 15, 2018). Bunun nedeni süreçte iade tutarlarında meydana gelebilecek değişikliklerdir. İade yükümlülüğünün gerçekleşmesi üzerinde işletme, müşteriden malları geri alma hakkı karşılığında finansal tablolara alınan varlığın defter değerinden geri alınması için katlanılan maliyetleri düşükten sonra bulunan tutarı referans alır. Her raporlama dönemi sonunda varlığın değerini günceller ve finansal tablolarda iade yükümlülüğünden ayrı olarak sunar (TFRS 15, 2018).

2.2.3. Yerleştirme/Raf Ücretleri

Perakende sektöründe yerleştirme ücretleri, üreticiler veya tedarikçiler tarafından ürünlerin raflarda veya başka bir sergileme alanında yerleştirilmesi için perakendeciye ödenen ücretlerdir (Irion vd., 2004). Bu ücretler, perakendeciye ürünlerin müşteriye daha çekici gelebilecek bir şekilde sergilenmesi için sağlanan ekstra hizmetlerden kaynaklanmaktadır.

Perakende sektöründe ürünlerinin sergilenmesi veya reklam yapılması için tedarikçilerin perakendecilere ödeme yapması yaygın bir uygulamadır. TFRS 15 bu ödemelerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda açık bir yol haritası sunmaktadır. Standarda göre tedarikçiler, ödemenin ayrı bir mal veya hizmet için mi yapıldığını değerlendirmelidir. Ayrıca ödemenin gelirden kesinti olarak mı ele alınacağını da dikkate almalıdır. Bu ücretlerin nasıl belirlendiği ve ödendiği ise, perakendeci ve üretici arasında yapılan sözleşmeye bağlı olarak değişebilir. Örneğin; tedarikçilerin perakendecilere yaptıkları ödemeler, ürünlerinin belirgin bir şekilde sergilenmesi veya ortak reklam için yapılmışsa, bu ödemeler ayrı bir mal veya hizmet olarak ele alınabilir. Bununla birlikte, ödemenin perakendecinin genel faaliyetleri için yapıldığı ve bu faaliyetlerle ilgili olmayan bir hizmet sağlamadığı durumlarda, ödeme alternatif olarak gelirden kesinti şeklinde muhasebeleştirilebilir (Deloitte, 2014).

Örnek: İşletme, bir süpermarkete meşrubat satmaktadır. Süpermarket, yıl boyunca her biri 10 TL'den 100.000 adet içecek satın almak üzere anlaşma yapmıştır. İşletme, içeceklerin markette ilgi çekecek bir yerde sunumunu sağlayarak müşterilerin tüketimini arttırmak için süpermarkete 20.000 TL ödeme yapmayı kabul etmiştir. İşletme, Haziran ayı içinde 8.000 adet içecek satışı yapmıştır (PWC, 2018'den uyarlanmıştır).

TFRS 15 gereğince işletme, işlem fiyatını süpermarkete yaptığı ödeme kadar gelirden kesinti olarak azaltacaktır. Şöyle ki;

$$1.000.000 \text{ TL} - 20.000 \text{ TL} = 980.000 \text{ TL}$$

Bu tutardan hareketle birim başına işlem fiyatı $980.000 \text{ TL} / 1.000.000 \text{ TL} = 9,80 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır.

Süpermarkete yapılan 20.000 TL'lik ödeme, sözleşme kapsamındaki içeceklerin satış dönemi boyunca itfa edilecektir.

İşletme, Haziran ayında yapmış olduğu 8.000 adet içecek için 78.400 TL ($9,80 \text{ TL} \times 8.000$ adet)'yi hasılat olarak kaydeder. Kalan 1.600 TL'yi ise ertelenmiş gelir olarak kaydeder.

-----/-----		
BANKA	80.000	
	HASILAT	78.400
	ERTELENMİŞ GELİR	1.600

-Mal satışı

-----/-----

TMS 18, TFRS 15 gibi yerleştirme ücretine ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeye sahip değildir. Bu durumda işletme, Haziran ayında satılan 8.000 adet içecekten elde edilen 80.000 TL'nin tamamını hasılat olarak kaydeder. Böylece TFRS 15'te 78.400 TL olarak kayıtlara alınan hasılat TMS 18'e göre 80.000 TL olarak kayıtlara alınmış olacaktır. Dolayısıyla hasılat tutarı gerçeğe uygun olarak gösterilmemiş olacaktır.

-----/-----		
BANKA / TİCARİ ALACAKLAR	80.000	
	HASILAT	80.000

-Mal satışı

-----/-----

2.2.4. Miktar İskontoları

Müşterileri daha fazla satın almaya teşvik etmek ve müşteri sadakatini arttırmak için işletmeler tarafından miktar iskontosu yapılmaktadır. Bazı toplu indirimler, müşteri belirli bir satın alma hacmini tamamladığında geriye dönük olarak uygulanır. Bazı toplu indirimler ise, gelecekteki satın alımlar için yalnızca ileriye dönük olarak geçerlidir (PWC, 2022). Toplu indirim ileriye dönük olarak uygulanırsa işletmelerin, toplu indirimin müşteriye gelecekte önemli bir hakkı temsil eden bir indirimle mal veya hizmet satın alma seçeneği sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesi gerekir. Fakat mevcut sözleşmedeki mal veya hizmetlerin bedelinin gelecekteki herhangi bir satın alma işlemine bağlı olmaması veya bunlardan etkilenmemesi dolayısıyla bu değerlendirme, değişken bedele yol açmaz. Öte yandan işlem fiyatı, müşterinin belirtilen satın alma hacmini tamamlayana kadar belirsizliğini koruduğundan dolayı geriye dönük indirimler, değişken bedel olarak muhasebeleştirilir (Ernst Young, 2019).

Örnek: Islak mendil satan bir işletme 1 Ocak 2020 tarihinde, aşağıdaki fiyatlar karşılığında bir bayisi ile anlaşma sağlamıştır:

- 0 - 100.000 adet arası mendil başına 10 TL
- 100.001 – 200.000 adet arası mendil başına 9 TL
- 200.001 ve üzeri adette mendil başına 8 TL

İşletme geçmiş verilere dayanarak toplam satış hacminin 2020 yılında toplam 150.000 adet mendil olacağını tahmin etmektedir. 30 Haziran 2020 itibariyle işletme 30.000 adet mendil satmıştır (BDO, 2019'dan uyarlanmıştır).

Sözleşme kapsamında 150.000 adet mendil için;

10 TL x 100.000 adet mendil = 1.000.000 TL

9 TL x 50.000 adet mendil = 450.000 TL

Toplam satış fiyatı: 1.450.000 TL

Adet başına ortalama fiyat: 1.450.000 TL / 150.000 TL = 9,67 TL

TFRS 15 gereğince işletme, satılan 30.000 adet mendil için;

30.000 adet mendil x 9,67 TL = 290.100 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirir. 9.900 TL (300.000 TL-290.100 TL)'yi ise sözleşme yükümlülüğü olarak kaydeder ve bu tutarı finansal durum tablosunda 'Ertelenmiş Gelir' olarak kaydeder.

-----/-----		
TİCARİ ALACAKLAR	300.000	
	HASILAT	290.100
	ERTELENMİŞ GELİR	9.900
-----/-----		
-Mal satışı		
-----/-----		

TMS 18 gereğince ise işletme, satılan 30.000 adet mendil için aşağıdaki kaydı yapacaktır:

-----/-----		
TİCARİ ALACAKLAR	300.000	
	HASILAT	300.000
-----/-----		
-Müşteriye mal satışı		
-----/-----		

2.2.5. Garantiler

İşletmeler, ürünlerinin satışında müşterilerine güvence vermek amacıyla sözleşmeye, yasalara veya ticari uygulamalara uygun olarak çeşitli garantiler sunarlar. Farklı sektörler ve sözleşmeler, garantilerin niteliğinde önemli farklılıklar oluşturabilirler. Bazı durumlarda, ürünün gerektiği şekilde çalışacağına dair bir garanti verilirken, diğer durumlarda ise ürüne ek olarak sunulan hizmetler de garanti kapsamına alınır. Bu şekilde garanti ayrı bir hizmet olarak da kabul edilebilir (Deloitte, 2018).

Müşteriye nakit ödeme yapılmasını sağlayan şartlar (örneğin, sözleşmenin şartlarına uyulmaması nedeniyle katlanılan zararlar) genellikle bir garanti veya garanti yerine değişken bedel olarak muhasebeleştirilmelidir. Bir ürünün onarımı için müşteri tarafından üçüncü bir tarafa yapılan ödemelerin müşteriye doğrudan geri ödenmesi gibi sınırlı durumlarda, müşterilere yapılan nakit ödemeler garanti olarak kabul edilebilir (PWC, 2022).

TFRS 15, işletmelerin standart ve uzatılmış garanti sürelerini ayırtıramadığı durumlarda bu sürelerle ilgili garanti taahhüdünü tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelerini zorunlu kılmaktadır (Mert ve Eren, 2018). Bu konu ilk bölümde detaylı olarak açıklandığından burada tekrar değinilmemiştir.

2.2.5.1. Teminat Tipi Garantiler

Müşteri, bir hizmet veya mal satın aldığı anda garanti hakkına sahipse, bu durum işletmenin güvence türü garanti verdiği anlamına gelmektedir. Mal veya hizmet satan işletme, bu tür bir garanti vererek etkin bir şekilde kalite garantisini sağlamış olur. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin herhangi bir değişikliğe yol açmaz yani, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmez. Standart kapsamında bu tür garantiler, garanti yükümlülükleri olarak muhasebeleştirilir ve bunların yerine getirilmesinin tahmini maliyeti TMS 37'deki gerekliliklere göre tahakkuk ettirilir (Grant Thornton, 2018).

Örnek: İşletme, buzdolabı üretimi yapmaktadır. Satışı yapılan buzdolaplarının 12 ay boyunca istenildiği şekilde çalışacağını garanti etmektedir.

İşletme, müşterisine bir yıl boyunca buzdolabının istenildiği şekilde çalışacağına dair garanti verdiği için bu güvence türü garantiyi TMS 37 uyarınca açıklayacaktır. Böyle bir durumda hem TFRS 15 hem de TMS 18 gereğince muhasebeleştirmede farklılık ortaya çıkmayacaktır.

2.2.5.2. Ek Garantiler

Müşterinin garantiyi ayrıca satın alma seçeneğine sahip olması veya garantinin müşteriye satış anında var olan kusurları düzeltmenin ötesinde bir hizmet sağlaması durumunda işletme, hizmet tipi garanti sağlıyor demektir. Bu tür garanti, ayrı bir hizmeti temsil eder ve ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilir. Bu nedenle işletme, garantinin tahmini tek başına satış fiyatını kullanarak işlem fiyatının bir kısmını garanti hizmetine dağıtır. İşletme daha sonra garanti hizmetinin sağlandığı süre boyunca tahsis edilen hasılatı muhasebeleştirir (Grant Thornton, 2018).

Örnek: 30 Mart 2020 tarihinde işletme, satışını yapmakta olduğu buzdolabına ilişkin özel bir kampanya yürütmektedir. Buzdolabının satış fiyatı 10.000 TL'dir. İşletme, müşterilerine bir yıllık standart garantiye ek olarak iki yıllık ücretsiz uzatılmış garanti

hakkı vermektedir. Ayrıca işletme 2.000 TL karşılığında aynı şartları içeren iki yıllık uzatılmış garantinin satışını da yapmaktadır (Şavlı, 2016'dan uyarlanmıştır).

Satış fiyatının bir kısmının, bağımsız satış fiyatına dayalı olarak uzatılmış garantiye tahsis edilmesi gerekmektedir. Burada buzdolabının tek başına satış fiyatı 10.000 TL ve uzatılmış garantinin tek başına satış fiyatı 2.000 TL'dir. Bu bilgiler doğrultusunda işlem bedelinin dağılımı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Satış ve garanti toplamı:

$$10.000 \text{ TL} + 2.000 \text{ TL} = 12.000 \text{ TL}$$

10.000 TL'lik satışın işlem fiyatı içerisindeki payı:

$$10.000 \text{ TL} \times (10.000 \text{ TL} / 12.000 \text{ TL}) = 8.333 \text{ TL}$$

Garantinin işlem fiyatı içerisindeki payı:

$$10.000 \text{ TL} \times (2.000 \text{ TL} / 12.000 \text{ TL}) = 1.667 \text{ TL}$$

İşletme, buzdolabı satıldığında 8.333 TL'yi hasılat olarak kayda alacaktır. 1.667 TL ise garanti yükümlülüğü yerine getirilene kadar ertelenecektir.

-----/-----		
BANKA	10.000	
	HASILAT	8.333
	ERTELENMİŞ GELİR	1.667
	-İlave garanti	

-Buzdolabı ve garanti satışı

-----/-----

Ertelenmiş 1.667 TL finansal raporlama dönemlerine isabet eden tutar kadar hasılat olarak kaydedilir.

TMS 18'de ise buzdolabının satış fiyatı olan 10.000 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirir. Garanti yükümlülüğünü ise TMS 37 kapsamında karşılık olarak muhasebeleştirir. Hasılatla ilişkin olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

BANKA	10.000	
	HASILAT	10.000

- Buzdolabı ve garanti satışı

Sonuç olarak TFRS 15, 2020 yılı için hasılatı 8.333 TL olarak dikkate alırken TMS 18 hasılatı, 10.000 TL olarak dikkate almaktadır.

BÖLÜM 3. BIST’TE YER ALAN PERAKENDE ŞİRKETLERİNİN TFRS 15 UYGULAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

TFRS 15 hükümleri incelendiğinde perakende sektörüne özgü raporlama konularının detaylı şekilde ele alındığı görülmektedir. Bu kapsamda sektörde faaliyet gösteren işletmelerin hasıllata ilişkin finansal tablo ve dipnotlarının, TMS 18’in yürürlükte bulunduğu dönemlerde raporlanan bilgilerin detay düzeyinden daha fazla detay içermesi beklenmektedir. Nitekim TFRS 15 hükümleri gereğince dipnotlarda açıklanması gereken hususlar TMS 18’e nazaran çok daha fazladır.

Bu doğrultuda bu bölümde konuya ilişkin literatüre yer verildikten sonra hisseleri BIST’te işlem gören perakende şirketlerinin finansal tablo dipnotları içerik analizine tabi tutularak TFRS 15’in gerektirdiği açıklama yükümlülüklerine uyum derecesi tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.1. Literatür Taraması

TFRS 15’e ilişkin teorik çalışmalar incelendiğinde; bu çalışmaların bir kısmının TFRS 15’i açıklamaya yönelik çalışmalar olduğu, bir kısmının TFRS 15’i TMS 18 Hasılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, BOBİ FRS, VUK standardı arasındaki farklılıkları ortaya koymaya yönelik çalışmalar olduğu, bir kısmının ise TFRS 15’in çeşitli sektörlerin finansal tabloları üzerindeki etkilerine yönelik çalışmalar olduğu görülmektedir. Söz konusu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Karadağ ve Demir (2021) çalışmalarında, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerine ait finansal işlemleri Vergi Usul Kanunu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 standardı kapsamında incelemiştir. Örnek uygulamalar yapılarak VUK, TMS 11 ve TFRS 15 standardı karşılaştırılmıştır. Paralel olarak Kılılı ve Işık (2018), Cengiz ve Tosunoğlu (2018) çalışmalarında, inşaat işlerinin TFRS 15, TMS 11 ve VUK kapsamında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları incelemiştir. Bu doğrultuda inşaat işlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği örnek olaylar kapsamında değerlendirilmiştir. Gündüz ve Yanık (2020) çalışmalarında, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan VUK ve TMS 11 hakkında bilgi vermiş olup TFRS 15’e geçiş sürecini açıklamıştır.

Doğan (2021) alışmasında, uluslararası alanda faaliyette bulunan işletmelerin TFRS 15 standardı çerçevesinde yaptıkları satışlardan elde edilen hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Ünlütürk vd. (2019) ve Demirkol (2018) alışmalarında, TFRS 15'e göre hasılatın nasıl ve hangi zamanda kaydedileceği ile ilgili örnek uygulamalara yer vermiştir. Ataman ve Cavlak (2017) alışmalarında, TFRS 15 standardı ve hasılatın tanınması için getirdiği beş aşamalı modeli ayrıntılı olarak ve örneklendirilerek ele almış, ilgili aşamalarda oluşabilecek özel durumlara karşı standardın getirdiği düzenlemelere değinmişlerdir. akır (2021) alışmasında, hasılatın tanımı, açıklanması, TFRS 15 standardına ihtiyaç duyulmasının sebeplerini, dönem kârına ve finansal tablolara etkisini örnek uygulamalar üzerinden açıklamıştır.

Piosik (2021) alışmasında önceden yönetilen gelirlerin, dördüncü çeyrek için analistler tarafından hazırlanan gelir tahminlerine göre düşük olduğu durumlarda geliri isteğe bağlı olarak arttırıp arttırmadığını araştırmıştır. UFRS 15'in uygulanması ile işletmelerin, gelir tahminleri üzerinde bir fikir birliğine varmaları için teşvik edildiğinde isteğe bağlı gelirdeki artışı büyük oranda azalttığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca raporlama yapan işletmelerin dördüncü çeyrek hasılatını ve net kazanç mutabakatını küçük bir miktarda karşılayamaması durumunda, UFRS 15 uygulamasının ihtiyari gelir üzerinde bir etkisi olmadığının da sonucuna varmıştır.

Bulut (2021) alışmasında, 2020 yılında yayınlanan FORBES dergisinde bulut hizmeti veren en değerli 10 şirketin verilerinden hareketle beş aşamalı modelin uygulamasına yer vermiştir.

Karakullukçu (2020) alışmasında, TFRS 15'in beş aşamalı model doğrultusunda, örnek uygulamalar çerçevesinde petrol ve gaz sektörüne özgü konuların finansal raporlanmasına dair etkilerini açıklamaya çalışmıştır. Standardın en kritik noktası olarak sözleşmede belirtilen mal veya hizmetlerin müşteriye devredilme zamanı ve kontrolün devredilmesinin tespit edilmesi olarak belirtilmiştir.

Bacak (2020) alışmasında, TFRS 15 standardını ele almış ve TMS 11 ve TMS 18 standartları ile karşılaştırmıştır. Bu karşılaştırmayı inşaat, telekomünikasyon, yazılım ve üretim sektörleri üzerinden yapmıştır. Calayoğlu ve Yılmaz (2016) alışmalarında, yazılım sektöründeki gelir kalemlerini açıklamış ve sektörden örnekler vererek TFRS 15'in beş aşamalı hasılat tanıma modelini ele almıştır.

Yaman (2020) çalışmasında, TFRS 15 standardını BIST 100’de işlem gören telekomünikasyon firmaları üzerinden incelemiştir ve örneklere yer vererek TMS 18 ile karşılaştırmıştır. Mert ve Baş (2017) çalışmalarında, TMS 18’i faktoring işletmeleri açısından incelemiş ve faktoring işletmelerinin TFRS 15 kapsamında dikkat etmesi gereken unsurlara kısaca değinmişlerdir.

Usul ve Öztürk (2019) çalışmalarında, TFRS 15’in uygulama konusunda getirdiği farklılıklar ve yenilikleri araştırmış ve oluşturulan uygulama örnekleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde özellikle standart kapsamında gelirin nasıl hesaplanacağını tespit edilmesi ve yevmiye kayıtlarının nasıl yapılacağını açıklamıştır. Saban vd. (2019) çalışmalarında, TFRS 15’in getirdiği hasılatın zamanlaması konusunda ortaya koyduğu iki yaklaşımı, inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletme üzerinden örnek olay vasıtasıyla anlatmıştır.

Memiş (2019) çalışmasında, MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre hasılatın muhasebeleştirme ve raporlama ilkelerini karşılaştırmalı olarak incelemiştir.

Yiğit ve Büyükepeççi (2019) çalışmalarında, hizmet işletmelerinde bulunan stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi işlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklarını ele almıştır. Bunların TMS 2 Stoklar ve TFRS 15 Hasılat standartlarına göre muhasebe kayıtlarına olan etkilerini incelemiştir.

Sabuncu (2019) çalışmasında, forfaiting işlemlerinin TFRS 15 standardı ve TMS 21 standardı kapsamında forfaiting sözleşmelerinde bulunan tarafların muhasebe esaslarına ve bu kapsamda örnek uygulamalara yer vermiştir.

Koçman ve Şen (2019) çalışmalarında, haberleşme sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin TFRS 15 kapsamında örnek üzerinden müşteriyle yapmış oldukları sözleşmelerden doğan hasılatın muhasebeleştirme sürecini incelemiştir.

Keskin ve Dinçer (2015) çalışmalarında, TFRS 15’te yer verilen beş adım modelini inceleyerek gelirin nasıl tahakkuk ettirildiği açıklamış ve telekomünikasyon sektörüne ilişkin bir uygulama örneğine yer vermiştir.

TFRS 15’e ilişkin ampirik çalışmalar incelendiğinde; bir kısmında şirketlere ait finansal tabloların içerik analizi yöntemiyle incelendiği, bu çalışmaların bazılarında BIST

endeksine dahil şirketlerin finansal tablolarının incelendiği ve bu çalışmaların bir kısmında ise sektörel bazda karşılaştırmalar yapıldığı görülmektedir. Söz konusu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Souza vd. (2022) çalışmalarında, B3'te listelenen halka açık Brezilya şirketlerinin tahakkukların kalitesi ve kazanç yönetimi üzerinde UFRS 15'in gelir tahakkukuna ilişkin getirmiş olduğu zorunlu niteliğin etkilerini doğrulamak için araştırma yapmışlardır. Araştırmada 305 Brezilya şirketinin 2011'den 2021'e kadar olan yıllık verileri incelenmiştir. Kalite temsili olarak, Dechow ve Dichev'in (2002) tahakkuk kalite modeli ve Pae'nin (2005) kazanç yönetimi modeli kullanılmıştır. Ayrıca UFRS 15'in kazanç kalitesini etkileyip etkilemediğini doğrulamak için niceliksel regresyonlar kullanılarak iki model tahmin edilmiştir. Çalışmanın sonucunda standardın uygulanmaya başlamasından sonra, teknoloji sektöründeki şirketlerin tahakkuk kalitesinde bir azalma ve genel olarak özellikle sanayi ürünleri sektöründe, kazanç yönetiminde bir artış olduğuna dair kanıtlar bulunmuştur. Ayrıca, UFRS 15'in halka açık Brezilya şirketlerinin kazanç kalitesinde iyileşme sağlamadığı sonucuna varmışlardır.

Özerhan ve Sultanoğlu (2021) çalışmalarında, kontrol kavramı kapsamında TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını açıklayarak, e-ticaret faaliyetinde bulunan işletmelerin finansal raporlarında asil-vekil ilişkisine dair dipnot bilgilerini incelemişlerdir. Bu doğrultuda işletmelerin asıl olarak yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri hasılatı brüt tutar üzerinden raporladıklarını, vekil olarak yürüttükleri faaliyetlerden elde edilen komisyon gelirini hasılat olarak raporladıklarını ve dipnotlarda açıklamalarda bulduklarını tespit etmişlerdir.

Tezel ve Üçoğlu (2021) çalışmalarında, 2013-2018 yılları arasında BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin finansal raporlarını esas almış ve içerik analizine tabi tutarak standardın geçiş etkisinin şirketlerin finansal tablolarına olan etkilerini incelemiştir. BIST 100 endeksinde yer alan işletmelerin çoğunun TFRS 15'in önemli bir etki oluşturmadığı ve bazı işletmelerin ise geçişle ilgili hiç açıklama yapmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Akıllı (2021) çalışmasında, BIST'te kayıtlı depolama, inşaat gayrimenkul, haberleşme, ulaştırma ve enerji sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2019 yılları arasında finansal tabloları ve bağımsız denetim raporlarını incelemiştir. TFRS 15 standardının finansal tablolara olan etkisini sektörel olarak karşılaştırmış ve standardın uygulanma

öncesi ve sonrası bazında oran analizi sonuçları ile işletmelerin kârlılık oranlarındaki değişimini incelemiştir. Çalışma sonunda TFRS 15'ten en fazla etkilenen sektörün haberleşme, en az etkilenen sektörün enerji sektörü olduğunu belirtmiştir.

Quagli vd. (2021) çalışmalarında, 153 Avrupa şirketinin 2017 yılı finansal tablolarında açıkladıkları bilgilerden hareketle UFRS 15'in uygulanmasıyla ilgili beklenen etkilere ilişkin faktörleri belirlemeye çalışmışlardır. İş karmaşıklığı ve kârlılığın en önemli faktörler olduğu ve kârlılığı daha yüksek ve daha fazla faaliyet bölümüne sahip olan işletmelerin UFRS 15 ile ilgili hazırlık yapmak ve yeni standardın potansiyel etkilerinin farkında olmak için daha fazla motivasyona sahip olduklarını belirlemişlerdir. Ayrıca büyük ölçekli işletmelerin beklenen etki konusunda daha fazla açıklama yaptıklarını tespit etmişlerdir.

Ergüden (2020) çalışmasında, BIST'te yer alan 7 turizm ve otel işletmesinin TFRS 15'e ilişkin olarak dipnotlarda yaptıkları açıklamaları incelemiştir. Çalışma sonucunda TFRS 15'in dipnotlarda yer alması gereken konuların çoğuna detaylı olarak yer verilmediği fakat genel hususlara değinildiği tespit edilmiştir. Bunlar; beş aşamalı model, edim yükümlülüklerinin ticari mal veya hizmet devri taahhüdü olarak açıklanması, sözleşmenin şirketin müşterileriyle dipnotlarda açıklanması, standardın uygulanmasında önemli değerlendirmeler ve sözleşmeden elde edilen gelirin açıklanmasıdır. TFRS 15 ile hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak özellikle TMS 18 ve TMS 11 standartlarında belirsizliğini koruyan birtakım konular tartışılmıştır. Çalışmanın sonucunda hasılatın doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi için bu kapsamlı standardın dikkatle özümsemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Koçman (2020) çalışmasında, haberleşme sektöründe faaliyet gösteren ve BIST'te işlem gören şirketlerin TFRS 15 uygulamalarını incelemiştir. Sektörde faaliyet gösteren iki şirketin 2018-2020 yılları arasındaki sürdürülebilirlik raporları ve 2017-2019 yılları arası sektör pazar verileri raporlarını incelemiştir. Çalışma sonunda bir şirketin TFRS 15'in etkilerine ilişkin düzeltmeler yaptığı ve detaylı açıklamalar verdiğini tespit ederken diğer şirketin düzeltmeler yapmasına rağmen detaylı bilgi vermediğini tespit etmiştir.

Özatay (2020) çalışmasında, TFRS 15'in perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bu doğrultuda Beta Yayıncılık'ın 2018 yılına ait verileri ile şirketin muhasebe kayıtları incelenerek TFRS 15

standardına göre muhasebeleştirme adımları ele alınmıştır. Analiz, şirketin muhasebe kayıtlarını TFRS 15'e göre düzenleyerek gerçekleştirilmiş, bunun sonucunda TFRS 15'e göre yapılan muhasebe kayıtlarının hem TMS 18'e hem de TDMS'ye göre daha yeterli olduğu ve daha güvenilir sonuçlar elde edilmesini sağladığı tespit edilmiştir.

Napier ve Stadler (2020) çalışmalarında, UFRS 15'in etkilerini belirlemek amacıyla STOXX Europe 50 endeksinde yer alan 48 şirketin 2018 yılı finansal raporlarını incelemişler ve ayrıca bir muhasebe müdürü, bir danışman ve bir denetçi ile röportaj yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda telekomünikasyon başta olmak üzere birkaç sektör dışında UFRS 15'e geçişin Avrupa'nın en büyük işletmelerinin önemli kısmının finansal tutarlarına etkisinin oldukça az olduğu, bununla birlikte UFRS 15'e geçişle birlikte dipnot açıklamalarında genel olarak artış olduğu tespit edilmiştir.

Vaicekauskas (2020) çalışmasında, Litvanya'daki 31 halka açık işletmenin finansal tablolarından hareketle içerik analizi yapmış ve UFRS 15'in ilk kez uygulanmasının Litvanya borsasındaki işletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkisi olmadığını tespit etmiştir.

Boujelben ve Fakhfakh (2020) çalışmalarında, inşaat ve telekomünikasyon sektörlerinin TFRS 15'e uyum derecesini araştırmışlardır. Bunun için AB listesinde yer alan 22 şirketler grubunun 2018 yılı yıllık raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Araştırma sonucunda finansal tabloları incelenen grupların UFRS 15'e tam olarak uymadığını ve uyum derecesi incelenen iki sektör arasında farklılık bulunduğunu tespit etmişlerdir.

Coetsee vd. (2020) çalışmalarında, UFRS 15'in ilk kez uygulanmasını araştırmışlardır. JSE'de listelenen Güney Afrika şirketlerinin UFRS 15'i benimsemesini değerlendirmek üzere bir açıklama kontrol listesine dayalı içerik analizi yapmışlardır. Çoğu zaman hasılatın düzenli ve tutarlı olduğu, genel olarak şirketlerin hasılatın muhasebeleştirilmesinin niteliği, miktarı ve zamanlaması ile ilgili işletmeye özgü bilgilerle uygun şekilde hareket ettiklerini tespit etmişlerdir. Bununla birlikte hasılatın tanınmasında yıllık finansal tablolardaki UFRS 15 bilgileri ile ara dönem finansal tablolar arasındaki uyumsuzluk ile hasılatın muhasebeleştirilmesi, işlem fiyatının belirlenmesi, iadeler, geri ödemeler ve diğer benzer yükümlülükler için yükümlülüklerin ölçülmesine

ilişkin belirli varsayımlar ve muhakemelerin her zaman açıklanmaması olmak üzere hasılat bilgisinin kullanılabilirliğine engel olan iki faktör bulunmuştur.

Yesirlioğlu (2019) çalışmasında, BIST’te ulaştırma, haberleşme ve imalat sektörlerinde faaliyette bulunan 30 şirketin denetim raporlarını içerik analizi ile inceleyerek TFRS 15’in etkilerini hem sektör içinde hem de sektörler arasında karşılaştırmalar yaparak incelemiştir. Denetim raporlarında TFRS 15’e geçiş etkisini tespit ettiği şirketlerin kârlılık oranlarını 2017 ve 2018 yılları bazında karşılaştırmıştır. Çalışmanın sonucunda brüt kâr marjlarının arttığını ve özsermaye kârlılığının azaldığını tespit etmiştir.

Özerhan ve Sultanoğlu (2019) çalışmalarında, lisans sözleşmelerine ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini açıklamış ve BIST’te yer alan yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin dipnot değişiklikleri ve finansal tablolarına olan etkilerini Avrupa ve Amerikan Borsasındaki işletmelerle karşılaştırmışlardır. Çalışma sonucunda, BIST’te yer alan yazılım sektörü işletmelerinin sözleşmelerinde tek bir edim yükümlülüğü olmasından kaynaklı olarak TFRS 15’in muhasebeleştirmede önemli bir değişikliğe neden olmadığı ifade edilmiştir. Önemli değişikliğe neden olacağını belirten işletmelerin ise dipnotlarda yeterli bilgi vermedikleri tespit edilmiştir. Buna karşın yabancı şirketlerin tamamında TFRS 15’in muhasebeleştirmede önemli değişikliğe sebep olduğu sonucuna varılmıştır.

Aladwan (2019) çalışmasında, hisseleri ASE’de işlem gören 23 şirketin verilerinden hareketle bu şirketlerin hasılat tutarlarında ve hisse senedi fiyatlarında UFRS 15’in uygulanmasıyla birlikte önemli farklılıklar oluştuğunu ve standardın uygulanmasının söz konusu kalemleri negatif yönde etkilediğini tespit etmiştir.

Davern vd. (2019) çalışmalarında, UFRS 15’i uygulamakta olan 143 şirkete UFRS 15’in uygulaması esnasında karşılaştıkları sorunları tespit etmek amacıyla anket uygulamışlardır. Çalışma sonunda çoğu işletmenin TFRS 15’in uygulanmasını iletirmek için sağlanan ek süreden yeterince yararlanmadığını, bunun yerine uyum çalışmasına başlamayı geciktirmek için bir fırsat olarak kullandığını gösterdiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca standart koyucular tarafından standardın uygulanmasından sağlanacak faydaların vurgulanmasının, işletmeler açısından UFRS 15’i uygulamak adına teşvik edici bir faktör olacağı sonucuna ulaşmışlardır. Bununla birlikte işletmelerin, denetçilerin ve standart

belirliyecilerin etkili finansal raporlama sunmada güçlü bir konumda olmaları gerektiğini vurgulamışlardır.

Coşkun ve Kırkık (2017) çalışmalarında, BIST’te işlem gören perakende sektörü işletmelerinin standart ile ilgili genel açıklamaları ile şirket bazında erken uygulamaya yönelik tercihlerini incelemişlerdir. Çalışmanın sonucunda sektörde faaliyet gösteren 13 şirketten 8’nin standarda ile ilgili genel açıklamalara yer verdiği ve kendilerine özgü durumları açısından değerlendirmede buldukları saptanmıştır. Bununla birlikte sektördeki şirketlerin tamamının erken uygulamayı tercih etmediği sonucuna ulaşmışlardır.

Yukarıda yer verilen akademik çalışmalar dışında uluslararası düzeyde faaliyet gösteren ve 4 Büyükler olarak anılan KPMG, E&Y, Deloitte ve PwC’nin TFRS 15 ile ilgili açıklayıcı yayınları bulunmaktadır. Bu yayınlar incelendiğinde söz konusu şirketlerin TFRS 15’in uygulama öncesinde, finansal tabloları sektörel bazda etkileme beklentileri Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1

Dört Büyüklerin TFRS 15 Uygulanmasından Önce Sektörel Bazda Finansal Tabloları Etkileme Beklentileri

Sektör	KPMG	E&Y	Deloitte	PWC
Sigortacılık	Orta	Orta/düşük	Yok	Yok
İnşaat	Orta	Orta/yüksek	Orta	Orta
Perakende	Orta	Orta	Orta	Orta
Gayrimenkul	Orta	Yok	Orta	Orta
Teknoloji	Orta	Yok	Orta/düşük	Yüksek
Haberleşme	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
Enerji	Orta	Orta	Düşük	Düşük
Ulaşım	Orta	Yok	Yok	Düşük

Kaynak: (Tutino, 2019)

Tablodaki bilgilerden, dört büyük denetim şirketinin TFRS 15’in perakende sektörüne etkisinin orta seviyede olmasını beklediği görülmektedir.

3.2. BIST’TE Araştırma

Bu bölümde araştırmanın amacı, kapsamı ve kısıtları ve yöntemi ele alınmıştır.

3.2.1. Araştırmanın Amacı

TFRS 15, Türkiye’de muhasebe ve denetim standartlarını yayımlamaya yetkili KGK tarafından 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Araştırmanın amacı BIST endeksinde faaliyet gösteren perakende sektörü işletmelerinin TFRS 15 hükümleri gereği finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara yeterli düzeyde yer verip vermediklerinin ortaya konmasıdır. Bu amaçla BIST’te faaliyet gösteren perakende şirketlerinin bağımsız denetim raporları ve ekli finansal tabloları içerik analizi yönetimi kullanılarak incelenmiştir.

3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırma, 2021 yılında BIST’te işlem gören perakende şirketlerini kapsamaktadır. Sektörde faaliyet gösteren 13 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin 2017-2021 yılları arasında ait finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları incelenmiştir. GMTAS ve KIMMR kodlu şirketler BIST’te 2021 tarihinden itibaren işlem görmeye başladıklarından bu işletmelerin yalnızca 2021 yılına ait finansal tabloları ve bağımsız denetim raporu incelenmiştir.

3.2.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma kapsamındaki şirketlerin finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Şirketlerin finansal tablo dipnotlarındaki hasılat kategorilerinin faaliyet raporlarındaki hasılat kategorileriyle uyumunu tespit etmek amacıyla ayrıca şirketlerin araştırma döneminde yayımladıkları faaliyet raporları incelenmiştir. Tezin bu bölümünde gerekli verilerin elde edildiği finansal tablolar, bağımsız denetim raporları ve faaliyet raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’nun resmi internet sitesi olan www.kap.org.tr adresinden ulaşılmıştır.

3.3. BIST’te İşlem Gören Perakende Sektörü Şirketleri

31/12/2021 tarihi itibarıyla BIST’te işlem gören perakende şirketleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2*31/12/2021 Tarihi İtibariyle BIST'te İşlem Gören Perakende Şirketleri*

SIRA	KOD	ŞİRKET ADI
1	BIMAS	BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.
2	BIZIM	BİZİM TOPTAN SATIŞ MAĞAZALARI A.Ş.
3	CRFSA	CARREFOURSA CARREFOUR SABANCI TİCARET MERKEZİ A.Ş.
4	CASA	CASA EMTİA PETROL KİMYEVİ VE TÜREVLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
5	KIMMR	ERSAN ALIŞVERİŞ HİZMETLERİ VE GİSA SANAYİ TİCARET A.Ş.
6	GMTAS	GİMAT MAĞAZACILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
7	MAVI	MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
8	MEPET	MEPET METRO PETROL VE TESİSLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
9	MGROS	MİGROS TİCARET A.Ş.
10	MIPAZ	MİLPA TİCARİ VE SİNAİ ÜRÜNLER PAZARLAMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
11	SOKM	ŞOK MARKETLER TİCARET A.Ş.
12	TKNSA	TEKNOSA İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.
13	VAKKO	VAKKO TEKSTİL VE HAZIR GİYİM SANAYİ İŞLETMELERİ A.Ş.

Kaynak: KAP'dan uyarlanmıştır.

Tablo 2 incelendiğinde 2017-2021 yılları arası perakende sektöründe faaliyet gösteren toplam 13 şirket bulunmaktadır. SOKM kodlu şirket 2018 yılından itibaren, KIMMR ve GMTAS kodlu şirketler ise 2021 yılından itibaren BIST'te işlem görmeye başlayan şirketlerdir.

3.3.1. Şirketlerin Hasılat ile İlgili Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimleri

Çalışma kapsamındaki şirketlerin 2017-2021 yılları arasına ait bağımsız denetim raporlarında hasılat ile ilgili kilit denetim konularına KDK'da yer verip vermediği Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3*Şirketlerin Hasılatla İlişkin KDK Raporlama Durumları*

KOD	2017	2018	2019	2020	2021
BIMAS	✓	✓	✓	✓	✓
BIZIM	-	-	-	✓	✓
CRFSA	✓	✓	✓	✓	✓
CASA	-	-	-	✓	✓
KIMMR	Yok	Yok	Yok	Yok	✓
GMTAS	Yok	Yok	Yok	Yok	✓
MAVI	✓	✓	✓	-	-

MEPET	-	-	-	-	-
MGROS	-	-	-	-	-
MIPAZ	-	-	-	-	-
SOKM	Yok	-	-	✓	✓
TKNSA	✓	✓	✓	✓	✓
VAKKO	✓	✓	✓	✓	-

Kaynak: KAP'dan uyarlanmıştır.

Tablo 3 incelendiğinde TFRS 15'in yürürlüğe girdiği 2018 tarihi itibarıyla şirketlerin hasıllata ilişkin KDK bildirimlerinde değişim yaşanmadığı görülmektedir. BIMAS, CRFSA ve TKNSA, 2017-2021 yılları arası finansal tabloların tamamında hasıllata yer vermiştir. VAKKO, 2017-2020 yılları arasında bildirdiği KDK'lar arasında hasıllata yer verirken 2021 yılında yer vermemiştir. MAVI, 2017-2019 yılları arasında KDK'lar arasında hasıllata yer vermiştir. BIZIM, CASA ve SOKM, 2020 yılından itibaren KDK'lar arasında hasıllata yer vermeye başlamıştır. KIMMR ve GMTAS'ın ise sadece 2021 yılında hasıllata yer verdiği görülmüştür. MEPET, MGROS ve MIPAZ ise hasıllatı KDK olarak belirlememişlerdir.

3.3.2. Şirketlerin Hizmet Aldıkları Bağımsız Denetim Şirketleri

Çalışma kapsamındaki şirketlerin yıllar bazında hizmet almış oldukları bağımsız denetim şirketleri Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4

Şirketlerin Yıllar Bazında Hizmet Aldığı Bağımsız Denetim Şirketleri

KOD	2017	2018	2019	2020	2021
BIMAS	PwC	PwC	PwC	GÜNEY	GÜNEY
BIZIM	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
CRFSA	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
CASA	RSM	RSM	ULUSAL	ULUSAL	ULUSAL
KIMMR	-	-	-	-	MİTRA
GMTAS	-	-	-	-	DENEYİM
MAVI	KPMG	KPMG	KPMG	DRT	DRT
MEPET	ATA	REFORM	REFORM	REFORM	REFORM
MGROS	PwC	PwC	DRT	DRT	DRT
MIPAZ	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC
SOKM	-	DRT	PwC	PwC	PwC
TKNSA	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
VAKKO	PwC	PwC	PwC	PwC	PwC

Kaynak: KAP'dan uyarlanmıştır.

Tablo 4 incelendiğinde genel olarak perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 4 büyük bağımsız denetim şirketlerinden hizmet aldıkları görülmektedir. Ayrıca Tablo 3 ve Tablo 4 birlikte değerlendirildiğinde KPMG bağımsız denetim şirketinin KDK'da hasıllara her zaman yer verdiği dikkat çekmektedir.

3.4. Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Analizi

BIST'te yer alan perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin finansal raporları incelenmiştir. Bu kapsamda elde edilen bulgular izleyen kısımda detaylı olarak anlatılmıştır.

3.4.1. Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.

BİM Birleşik Mağazalar Anonim Şirketi (BIMAS) 1995 yılında kurulmuş olup Eylül 1995'te faaliyetlerine başlamıştır. Grup perakendecilik sektöründe faaliyet göstermekte ve 700'den fazla ürün yelpazesini mağazalar aracılığıyla satmaktadır. Şirketin hisseleri Temmuz 2005 tarihinden itibaren BIST'te işlem görmektedir.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 5'te gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 5

Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal sunumuna esaslar	<ul style="list-style-type: none">Önemli etki olması beklenmemektedir.Erken uygulama tercih edilmemiştir.	<ul style="list-style-type: none">Önemli bir etki bulunmamıştır. Finansal tablo ve dipnotlar TFRS 15 ile uyumludur.	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok
Hasılların tanımı ve FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none">Şirkete ekonomik yarar sağlaması muhtemel olan alınan veya alınacak bedelin rayiç değeri üzerinden tahakkuk esaslı olarak kaydedilir. Net satışlar ise iade ve katma değer vergisinin düşülmesiyle bulunur.Perakende satışlar nakit veya kredi kartı karşılığı yapılmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">Şirkete ekonomik yarar sağlaması muhtemel olan alınan veya alınacak bedelin rayiç değeri üzerinden tahakkuk esaslı olarak kaydedilir. Net satışlar ise iade ve vergilerin düşülmesiyle bulunur.Perakende satışlar nakit veya kredi kartı ile yapılır ve kontrol devredildiği için satış anında	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı

		hasılat olarak muhasebeleştirilir.			
Tanımlanan türleri	hasılat	<ul style="list-style-type: none"> Malların satışı, finansman gelirleri ve temettü geliri olmak üzere üç başlıkta incelemektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> 2017 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> 2017 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> 2017 ile aynı
Hasılatın kaydı		<ul style="list-style-type: none"> Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> Beş aşamalı model benimsenmiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> Açıklama yok
Gelirlerin muhasebeleştirilmesi		<ul style="list-style-type: none"> Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> Edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe işlem bedeli üzerinden hasılat muhasebeleştirilir. 	<ul style="list-style-type: none"> 2018 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> 2018 ile aynı

Kaynak: BIMAS'ın 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 5'te de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında hasılatla ilişkin muhasebe politikalarından bahsetmiştir. 2017 yılında yer vermiş olduğu açıklamada TFRS 15'in önemli bir etkisinin beklenmediği ve bu sebeple geriye dönük olarak düzeltme yapılmadığı ifade edilmiştir.
- Grup, 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları içerisinde başlıca kaynaklardan elde edilen hasılatla detaylı olarak yer vermiştir. Bu doğrultuda hasılat kaynaklarını malların satışı, finansman gelirleri ve temettü gelirleri olmak üzere üç başlık altında gruplandırmıştır. Fakat hasılat tutarları detaylandırılmamış, 'Hasılat' başlığı altında kümülatif olarak raporlanmıştır.
- Grup, 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında hasılatı, şirkete gelecekte ekonomik yarar sağlaması muhtemel, alınan veya alınacak bedelin rayiç değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara aldığını belirtmiştir. Kâr veya Zarar Tablosunda net satışları ise satılan mal iadeleri ve katma değer vergisinin düşülmesi sonucu gösterildiğini ifade etmiştir. Perakende satışları ise nakit veya kredi kartı karşılığı satış şeklinde sınıflandırmıştır. 2017 yılı finansal tablolarında hasılat tanımlanmış, izleyen yıllarda buna ilaveten perakende satışlar için malların kontrolünün müşteriye devrinin

gerçekleşmesinin aynı anda olduğu ve bundan dolayı hasılatın satış anında muhasebeleştirildiği açıklamasına yer verilmiştir.

- 2017 yılına ait finansal tablo dipnotlarında Grup, malların satışından elde edilen geliri muhasebeleştirirken risklerin ve kazanımların müşteriye devrolması, satılan mallar üzerinde etkin kontrolün kalmaması, gelirin ölçülebilmesi, ekonomik faydaların işletmeye akışının sağlanması ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilir olması şartlarının yerine getirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Finansman gelirlerinin tahakkuk esasına göre kaydedildiği, temettü gelirlerinin ise hissedarların temettü alma hakkı doğduğu zaman finansal tablolarda sunulduğuna değinilmiştir. 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında malların satışından elde edilen gelirin muhasebeleştirilmesinde standardın getirmiş olduğu beş aşamalı modelin benimsenmiş olduğu belirtilmiştir.
- Grup, 2019-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları kapsamında hediye çeklerinin muhasebeleştirilmesine değinmiştir. Bu kapsamda dipnotlarda hediye çekleri müşterilere satıldığında çek bedellerinin 'Ertelenmiş Gelir' olarak kaydedildiği ve müşteriler tarafından kullanıldığında satış geliri olarak kaydedildiği bilgisine yer verilmiştir.

3.4.2. Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.

Bizim Toptan Satış Mağazaları Anonim Şirketi (BIZIM) toptan ve perakende satış hizmeti yapmak amacıyla 2001 yılında kurulmuştur. Şirketin hisseleri 3 Şubat 2011 tarihinden itibaren BIST'te işlem görmektedir.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları incelendiği zaman Tablo 6'da gösterildiği şekilde özetlenebilir.

Tablo 6

Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	• Önemli etki olması beklenmemektedir.	• Şirket, standardın açıklamasını yapmıştır.	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	• Şirket, geliri alınabilmesi muhtemel bedelin rayiç değerinden tahakkuk esasına göre	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok

	kaydeder. Net satışlar ise iade ve indirimlerin düşülmesinden sonra gösterilmektedir. Ciro primleri ve satıcılardan alınan indirimler ise satılan malın maliyetinden düşülür.				
Tanımlanan hasılat türleri	• Malların satışı ve faiz geliri olarak tanımlamaktadır.	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok
Hasılatın kaydı	• Açıklama yok	• Beş aşamalı model benimsenmiştir.	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Hasılatın finansman bileşeni	• Açıklama yok	• Şirket, müşteri ile yaptığı sözleşme başlangıcında söz konusu mal veya hizmet karşılığında elde etmeyi beklediği tutarın bir yıl veya daha kısa sürede olacağını tahmin ediyorsa önemli bir finansman bileşeni etkisi için düzeltme yapmaz. • Hasılat önemli bir finansman unsuru içeriyorsa, gelecekteki bedel üzerinden finansman unsuru içerisindeki faiz oranı ile indirgenerek tespit edilir.	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı

Kaynak: BİZİM'in 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 6'da da özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında hasılatla ilişkin muhasebe politikalarına yer vermiştir. Grup, 2017 yılında yapmış olduğu açıklamada TFRS 15'in şirketin finansal durumu ve performansı üzerinde bir etki beklemediğini belirtmiştir.
- Grup, 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları içerisinde başlıca kaynaklardan elde edilen hasılatla değinmiştir. Bu doğrultuda hasılatı, malların satışı ve faiz geliri olmak üzere iki kategoride gruplandırmıştır. Bununla birlikte 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında böyle bir ayrıma yer

verilmemiştir. 2017-2021 yılları arasında ‘Hasılatın Ayırıştırılması’ başlığı altında ‘Yurtiçi Satışlar-Sigara’ ve ‘Yurtiçi Satışlar-Sigara Dışı’ olmak üzere iki şekilde sınıflandırmış ve hasılat tutarlarını bu gruplandırma çerçevesinde ayrı olarak raporladığı görülmüştür.

- Grup, 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında hasılatı, gelir tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması üzerine alınan veya alınacak tutarın rayiç değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kaydettiğini belirtmiştir. Burada ayrıca mal satışından iadeler ve indirimlerin düşülmesi sonucu net satışların Kâr veya Zarar Tablosunda sunulduğunu belirtmiştir. Ciro primleri ve satıcılardan sağlanan indirimleri satılan malın maliyetinden indirdiğini belirtmiştir. Satışlarının ise nakit, vadeli veya kredi kartı karşılığında yapıldığına değinmiştir. 2018-2021 yılları arasında ise 2017 yılında hasılat ile ilgili yapmış olduğu açıklamaya rastlanılmamıştır. Hasılatı, taahhüt edilen mal veya hizmetlere ilişkin yükümlülüğün yerine getirildiğinde veya getirildikçe işlem bedeli üzerinden finansal tablolara yansıtıldığını belirtmiştir.
- Grup 2017 yılına ait finansal tablo dipnotlarında, malların satışından elde edilen geliri muhasebeleştirirken risklerin ve kazanımların müşteriye devrolması, satılan mallar üzerinde etkin kontrolün kalmaması, gelirin ölçülebilmesi, işletmeye ekonomik akışın sağlanması ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesi şartlarının yerine getirilmesi gerektiğine değinmiştir. Satış iskontolarını ve satış iadelerini toplam satışlardan düşerek raporladığını belirtmiştir. Faiz gelirini ise varlıktan fayda sağlandığı sürece kaydettiğine ve efektif faiz oranı vasıtasıyla ilgili dönemde tahakkuk ettirdiğine değinmiştir. 2018-2021 yılları finansal tablo dipnotlarında hasılatı muhasebeleştirirken standardın getirmiş olduğu beş aşamalı modelin benimsenmiş olduğuna yer vermiştir.
- Grup 2017 finansal tablo dipnotlarında finansman bileşeni hakkında açıklama yapmamıştır. 2018-2021 yılları arasında ise standart kapsamında müşteri ile yapılan sözleşme başlangıcında taahhüt edilen mal veya hizmetler karşılığında elde edilmesi beklenen tutarın bir yıl veya daha kısa sürede tahsili bekleniyorsa önemli bir finansman bileşeni düzeltilmesi yapılmadığını fakat önemli bir finansman unsuru bulunuyorsa, hasılat tutarını gelecekteki oluşacak tahsilatların finansman unsuru

içerisindeki faiz oranı ile indirgenerek tespit ettiğine değinmiştir. Finansman bileşeninin bu doğrultuda tespit edilerek muhasebeleştirildiği açıklanmıştır.

3.4.3. Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayi A.Ş.

Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayi A.Ş. (CASA) 4 Mayıs 1976 tarihinde kurulmuştur. Şirketin hisseleri 24 Temmuz 2012 yılından itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır. Grup, 13 Şubat 2020 tarihinde unvanını CASA Emtia Petrol Kimyevi Ve Türevleri San. Ticaret Anonim Şirketi olarak değiştirmiştir. Faaliyetlerine akaryakıt istasyonları işletmeciliğini de eklemiştir.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 7’de gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 7

Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayi A.Ş. 'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	• TFRS 15 ile ilgili genel bilgi vermiştir.	• Önemli bir etki beklenmemektedir.	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	• Şirket, hasılatı alınan veya alınacak olan tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçer. Alacak tutarını mal ve hizmet satışından iskonto ve vergiler düşüldükten sonra kalan tutar ile ifade eder.	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı	• Malların riskinin alıcıya geçmesi ve şirketin ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması durumunda gelir kabul edilir. • 2017 ile aynı	• 2020 ile aynı
Tanımlanan hasılat türleri	• Şirket, hasılat türlerini malların satışı, hizmet satışı ve faiz ve temettü geliri olarak tanımlamaktadır.	• 2017 ile aynı	• Şirket, hasılatı hizmet gelirleri, temettü gelirleri, ters repo alacakları ve faiz gelir ve gideri olmak üzere dört başlıkta tanımlar.	• Şirket, hasılatı temettü ve faiz geliri, sermaye ve temettüleri ve dövizli işlemler olmak üzere üç başlık altında tanımlar.	• 2020 ile aynı

Kaynak: CASA'nın 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 7’de de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2017 yılında finansal tablo dipnotlarında TFRS 15’e geçişin etkisine dair bir açıklama yapmamış olup standardı tanıtıcı nitelikte kısa bir açıklama yapmakla yetinmiştir. 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında ise TFRS 15’in önemli bir etkisinin olmayacağı beklentisinden bahsedilmiştir.
- Grup, 2017 ve 2018 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları içerisinde başlıca kaynaklardan elde edilen hasılatı detaylı olarak yer vermiştir. Bu kapsamda hasılat kaynaklarını malların satışı, hizmet satışı ile faiz ve temettü geliri olarak sınıflandırmıştır. Satışa sunulan malların ise balık unu, balık yağı satışları ile gıda, franchising ve royalty’den oluştuğunu belirtmiştir. 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında hasılat kaynaklarını hizmet gelirleri, temettü gelirleri, ters repo alacakları ve faiz gelir ve gideri olarak sınıflandırmıştır. 2020 ve 2021 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında ise hasılat kaynaklarını; temettü ve faiz geliri, sermaye ve temettüler ile dövizli işlemler olarak sınıflandırmıştır.
- Grup 2017 ve 2018 yılı için hasılatı ‘Bölgümlere Göre Raporlama’ başlığı altında ‘Balık Unu, Balık Yağı’ ve ‘Gayrimenkul’ olarak iki şekilde sınıflandırmış ve hasılat tutarlarını bu gruplar bazında ayrı raporlamıştır. 2019 yılı için hasılatı ‘Satışlar’ başlığı altında göstermiş ve ‘Yurtiçi Satışlar’ ve ‘Diğer Gelirler’ olarak iki şekilde sınıflandırmış ve raporlamayı bu sınıflar dâhilinde ayrı olarak yapmıştır. 2020 ve 2021 yılları için hasılatı 2019 yılında olduğu gibi ‘Satışlar’ başlığı altında göstermiş fakat ‘Yurtiçi Satışlar’, ‘Yurtdışı Satışlar’ ve ‘Diğer Gelirler’ olmak üzere üç sınıfa ayırarak her bir sınıfa ait tutarları ayrı olarak raporlamıştır.
- Grup, hasılatı finansal tablolara yansıtırken dikkat ettiği hususları açıklamaktadır. 2017 ve 2018 yılları finansal tablo dipnotlarında hasılatı, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçümünü yaptığını ve iskonto ve satışla ilgili vergiler düşüldükten sonraki kalan tutar olarak ifade etmiştir. 2019-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında geliri gerçeğe uygun değer üzerinden ölçtüğünü ve tahmini iadeler, indirimler ve karşılıkların söz konusu tutardan düşüldüğünü belirtmiştir.

➤ Grup 2017 ve 2018 yılları arası finansal tablo dipnotlarında, elde edilen hasılatın kayda alınabilmesi için; risklerin ve kazanımların müşteriye devrolması, satılan mallar üzerinde etkin kontrolün kalmaması, gelirin ölçülebilmesi, işletmeye ekonomik akışın sağlanması ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilir olması şartlarının yerine getirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Hizmet satışından doğan gelirin ise ölçülebilir tamamlanma derecesine ulaşılması halinde kayda alındığını belirtmiştir. Faiz gelirlerini efektif faiz yardımıyla finansal tablolara yansıttığını ve temettü gelirlerini hissedarların temettü hakkı oluştuğunda muhasebeleştirildiği belirtilmiştir. 2019 yılı finansal tablo dipnotlarında hizmet gelirlerini, alım-satım için yaptığı aracılıktan elde ettiği komisyon gelirlerini satış tarihinde muhasebeleştirdiğini belirtmiştir. Temettü gelirini hissedarların alım hakkı doğduğu zaman, ters repo alacaklarını, alış ve satış arasındaki farka iç iskonto uygulayarak ve ters repo maliyetine ekleyerek kaydettiğini ve faiz gelir ve giderini ise gelir tablosunda tahakkuk esasına göre muhasebeleştirdiğini açıklamıştır. 2020 ve 2021 yılları finansal tablo dipnotlarında temettü ve faiz gelirleri için 2019 yılında yapılan açıklamaların aynı şekilde yer aldığı görülmüştür. Sermaye ve temettüleri, adi hisseleri sermaye olarak sınıflandırdığını ve dağıtılan temettüleri birikmiş kârdan indirmek suretiyle kaydettiğini belirtmiştir. Dövizli işlemleri ise kurlar üzerinden TL'ye çevirdiğini ve çevrimden doğan kur farkı gelir veya zararları gelir tablosuna yansıttığını açıklamıştır.

3.4.4. Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.

CarrefourSA Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi Anonim Şirketi (CRFSA) hipermarket ve süpermarket alanında hizmet etme amacıyla 1991 yılında kurulmuştur. Şirketin hisseleri 19 Ekim 2015 tarihinden itibaren BIST'te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 8'de gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 8

Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. 'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	<ul style="list-style-type: none"> Standardın, satıcılardan ciro primi sözleşmelerinden doğan hasılatın etkilemesi beklenmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> TFRS 15'in önemli bir etkisi olmamıştır. 	<ul style="list-style-type: none"> Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> Açık lama yok 	<ul style="list-style-type: none"> Açıklama yok

	<ul style="list-style-type: none"> • Önemli etki olması beklenmemektedir. 				
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none"> • Şirket, geliri alınabilmesi muhtemel bedelin gerçeğe uygun değerinden tahakkuk esasına göre kaydeder. Net satışlar ise iade ve indirimlerin düşülmesinden sonra gösterilmektedir. • Şirket, sadakat programı yürütmektedir. Müşteriler ödül puanları kazanmaktadır ve bu ödül puan ile satışın diğer kısımları dağıtılır. Ödül puan ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilir. Puanların kullanılması ile birlikte gelir olarak muhasebeleştirir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • Beş aşamalı model benimsenmiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı
Hasılatın finansman bileşeni	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • Sözleşmede finansman bileşeni bulunuyorsa şirket, işlem bedelini tahmin etmek amacıyla paranın zaman değerini göz önünde bulundurarak düzeltme yapar. • Şirketin önemli finansman bileşeni içeren bir satışı bulunmamaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> • 2018 ile aynı
Hasılatı muhasebeleştirme yöntemleri	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • Perakende satış gelirleri, tedarikçilerden elde edilen gelirler ve satıcılardan sağlanan indirimler, ticaret merkezi gelirleri ve müşteri sadakat programları olmak üzere dört yöntem benimsemiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perakende satış gelirleri, tedarikçilerden elde edilen gelirler ve satıcılardan sağlanan indirimler, kira gelirleri ve müşteri sadakat programları olmak üzere dört yöntem benimsemiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> • 2019 ile aynı 	<ul style="list-style-type: none"> • Perakende satış gelirleri, kira gelirleri, müşteri sadakat programları ve franchise gelirleri olmak üzere dört yöntem benimsemiştir.

Kaynak: CRFSA'nın 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 8'de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'in, tedarikçiler ile yaptığı ciro primi sözleşmelerinden elde edilecek hasılatı etkilemeyeceğini beklediğini ifade etmiştir. Öte yandan konsolide finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olmayacağı beklentisini de belirtmiştir. 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında ise, hasılatın muhasebeleştirilmesi üzerinde TFRS 15'in önemli bir etkisinin olmadığını vurgulamıştır.
- Grup 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında hasılatı, şirkete gelecekte ekonomik yarar sağlaması muhtemel, alınan veya alınacak bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara aldığını belirtmiştir. Kâr veya Zarar Tablosunda net satışları ise satılan malın iadeleri ve indirimlerin düşülmesi sonucu gösterildiğini ifade etmiştir. Ciro primleri ve satıcılardan sağlanan indirimlerin malın maliyetinden düşüldüğü açıklanmıştır. Perakende satışların ise nakit veya kredi kartı karşılığında yapıldığı belirtilmiştir.
- Grup 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları içerisinde başlıca kaynaklardan elde edilen hasılatı detaylı olarak yer vermiştir. Bu çerçevede hasılat kaynaklarını; perakende satış gelirleri, tedarikçilerden elde edilen gelirler ve satıcılardan alınan indirimler, Ticaret Merkezi gelirleri ve müşteri sadakat programları olarak sınıflandırmıştır. Grup, 'Hasılat' başlığı altında hasılatı 'Mağazacılık faaliyeti satışları', 'Müşteri sadakat programı indirimleri', 'Satıştan iadeler', 'Satıştan indirimler' ve 'Kira gelirleri' olarak sınıflandırmış ve tutarları bu sınıflandırmalar dâhilinde ayrı olarak göstermiştir. 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında başlıca hasılat kaynaklarını ayrı olarak sınıflandırmamış fakat 2018-2021 yılları arasında 'Hasılat' başlığı altında hasılatı sınıflandırmış ve tutarları bahsi geçen hasılat sınıflandırmaları bazında ayrı olarak göstermiştir.
- Grup 2017 yılına ait finansal tablo dipnotlarında, malların satışından elde edilen geliri muhasebeleştirirken risklerin ve kazanımların müşteriye devrolması, satılan mallar üzerinde etkin kontrolün kalmaması, gelirin ölçülebilmesi, işletmeye ekonomik akışın sağlanması ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilir olması şartlarının yerine getirilmesi gerektiğini açıklamıştır. 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'in getirmiş olduğu beş aşamalı modeli müşterilerle yapılan tüm sözleşmeler için benimsediğini belirtmiştir.

- Grup, 2018 finansal tablo dipnotlarında muhasebe politikalarının detayları ve hasılatı muhasebeleştirme yöntemlerine dair açıklamada bulunmuştur. Bu kapsamda perakende satış gelirlerini söz konusu mal veya hizmetlerin müşteriye kontrolü devredildiğinde muhasebeleştirdiğini belirtmiştir. Grup, perakende satışlarını nakit veya kredi kartı karşılığında kontrolün anında müşteriye devredilmesinden dolayı hasılatı satış anında muhasebeleştirdiğini ifade etmiştir. Tedarikçilerden elde edilen gelirler ve satıcılardan alınan indirimleri satılan malın maliyeti ile ilişkilendirdiğini belirtmiştir. Ticaret Merkezi gelirleri olarak kira sözleşmelerine atıfta bulunarak bu gelirleri zamana yayılı olarak muhasebeleştirdiğini açıklamıştır. Müşteri sadakat programları kapsamında ise müşterinin kazanmış olduğu puanları ilk satışın ayrılabilir parçası olarak gördüğünü ve satış ile ödül puanları dağıtarak puanlara ilişkin kısmı “Ertelenmiş Gelir” olarak muhasebeleştirdiğini, puanların kullanılmasıyla beraber hasılat olarak kayda aldığını ifade etmiştir. 2019 ve 2020 yılları finansal tablo dipnotları incelendiğinde; 2018 yılı için aynı açıklamaların mevcut olduğu, sadece Ticaret Merkezi gelirleri başlığının “kira gelirleri” olarak ifade edildiği görülmüştür. Burada Grubun ek olarak yaptığı açıklama ise ticaret merkezinin satıldığının belirtilmesidir. 2021 yılı finansal tablo dipnotlarında Grubun, önceki yıllarda yapılan açıklamaların aynı şekilde geçerli olması yanında “Franchise gelirleri” şeklinde bir açıklama eklediği görülmüştür. Franchise gelirlerini ise şubelerde satışın gerçekleşmesi için şirketin bayilerine yapmış olduğu ürün satışlarından elde edilen gelir olarak açıklamıştır.
- Grup, 2018-2020 yılları arası finansal tablo dipnotlarında standart kapsamında önemli finansman bileşenini açıklamış ve önemli finansman bileşeni içeren bir satış işleminin olmadığını belirtmiştir. Yine bu tarih aralığında standart kapsamında değişken bedeli açıklamış ve değişken bedelin müşteri sözleşmelerinde var olup olmadığının sürekli olarak değerlendirildiğini ifade etmiştir.

3.4.5. Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (GMTAS) 26 Temmuz 2016 tarihinde kurulmuştur. Şirket perakende sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirketin hisseleri 12 Kasım 2021 tarihinden itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 9’da gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 9

Gimat Mağazacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin TFRS 15’e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2021
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	Asıl faaliyet kapsamındaki malların satışından hak kazanılan hasılat, iadeler, iskontolar ve ciro primleri düşüldükten sonra gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Kaynak: GMTAS’ın 2021 yılı finansal raporundan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 9’da da özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2021 yılı finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları başlığı altında hasılatla ilişkin bilgilere özet olarak yer vermiştir. Bu kapsamda malların satışından elde edilen hasılatı, alınan ya da alınacak bedel üzerinden iade, iskonto ve ciro primleri düşüldükten sonra gerçeğe uygun değerinden ölçüldüğünü belirtmiştir.
- Grup hasılatı, sözleşme kapsamında mal veya hizmetin teslim edilmesi, risk ve faydaların alıcıya geçmesi, söz konusu mal veya hizmet karşılığında alınacak tutarın tahsil edilebilir olması, maliyet ve hasılat tutarının ölçülebilir olması ve söz konusu mal üzerinde kontrolün kalmaması şartları doğrultusunda muhasebeleştiğini belirtmiştir. Ayrıca bu kapsamda indirimle dair açıklamada da bulunmuştur. İndirimin muhtemel olması ve tutarının ölçülebilir olması şartıyla hasılatın kaydedildiği anda indirim tutarını hasılattan indirerek muhasebeleştiğini açıklamıştır.

3.4.6. Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.

Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (KIMMR) 1997 yılında kurulmuştur. Şirketin hisseleri 22 Eylül 2021 tarihinden itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları incelendiği zaman Tablo 10’da gösterildiği şekilde özetlenebilir.

Tablo 10

Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. 'nin TFRS 15'e İlişkin

Açıklamaları

Kriter	2021
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none">Beş aşamalı model benimsenmiştir.
Tanımlanan hasılat türleri	<ul style="list-style-type: none">Şirket, perakende satış ve toptan satış olmak üzere hasılatı iki sınıfa ayırmıştır.
Hasılatın muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none">Şirket, perakende satışlarını anında hasılat olarak muhasebeleştirir. Çünkü satışlarını nakit, yemek kartları ya da kredi kartı karşılığında yapar ve eş zamanlı olarak kontrol müşteriye geçer.Şirket, toptan satışlarını zamana yayılı olarak yapar. Bu sebeple hasılatı, edim yükümlülüğü yerine getirildiği an muhasebeleştirilir.

Kaynak: KIMMR'ın 2021 yılı finansal raporundan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 10'da da özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2021 yılı finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları başlığı altında hasılatı açıklamıştır. Bu kapsamda elde ettiği hasılat kaynaklarını mal satışları-perakende ve mal satışları-toptan olmak üzere iki sınıfa ayırmıştır. Ancak dipnotlarda hasılatı 'Yurtiçi satışlar' ve 'Diğer satışlar' olmak üzere iki başlık altında ayrı ayrı vermiştir. Hasılat tutarları bu sınıflandırmalar bazında ayrı ayrı raporlanmıştır.
- Grup, standardın getirmiş olduğu beş aşamalı modeli tanıyarak hasılatı finansal tablolara aldığını belirtmiştir.
- Grup, hasılatı muhasebeleştirirken perakende satışlarını nakit, yemek kartı veya kredi kartı karşılığında yaptığını belirtmiş ve kontrolün müşteriye devri aynı anda olduğuna değinmiştir. İlaveten hasılatın zamanın belli bir anında muhasebeleştirildiği açıklamasını yapmıştır. Toptan satışları için kontrolün aynı anda müşteriye devrinin gerçekleştiği ve edim yükümlülüğünün yerine getirildiği an hasılatı muhasebeleştirdiğini açıklamıştır.

3.4.7. Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları

Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (MAVI) 1991 yılında toptan ve perakende sektöründe faaliyet göstermek amacıyla kurulmuştur. Şirket'in hisseleri 15 Haziran 2017 tarihinden itibaren BIST'te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 11'de gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 11

Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları'nın TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	<ul style="list-style-type: none">Erken uygulama tercih edilmemiştir.	<ul style="list-style-type: none">Şirket, standardın etkisini muhasebeleştirme için kümülatif etki yöntemini benimsemiştir.	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok
Tanımlanan hasılat türleri	<ul style="list-style-type: none">Şirket, toptan satış, perakende satış ve e-ticaret olmak üzere üç hasılat türü tanımlamıştır.	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Beş aşamalı model benimsenmiştir.	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı
Hasılatın finansman bileşeni	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Şirket, sözleşme başlangıcında müşterinin ödemesi gereken bedel ile ilgili mal veya hizmetin devri arasındaki sürenin bir yıl veya az olması durumunda önemli finansman bileşenine ait işlem fiyatını düzeltmeyebilir.Şirket, ödeme ile transfer süresinin hiçbir zaman 12 ayı geçeceğini düşünmemektedir.	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı
Elde edilen diğer gelirlerin FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none">Şirket, royalti geliri ve ikincil başka kaynaklardan da gelir elde etmektedir.Müşterilere kurumsal kart verilmektedir. Verilen kartlar ertelenmiş gelir	<ul style="list-style-type: none">2017 yılında yaptığı açıklamaların yanında standardın toptan satış, perakende satış, e-ticaret ve indirimler üzerinde önemli bir etki olmadığı belirtilmiştir.	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı

olarak kaydedilir.
Vadesi dolan
kartlar ise gelir
olarak kaydedilir.

- Müşteri sadakat programı uyarınca şirket, müşterilerine kart vermektedir. Karttaki puanların ileride kullanılma derecesi tahmin edilir ve bu tutar ertelenerek kaydedilir.

Kaynak: MAVI'nın 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 11'de de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında Grup, TFRS 15'in konsolide finansal durum ve performansı üzerinde etkisini değerlendirdiğini belirtirken 2018 yılındaki dipnotlarda TFRS 15'in etkisini görmek için kümülatif etki yöntemini benimsediğini belirtmiştir.
- Grup 2017-2021 yılları finansal tablo dipnotlarında hasılatı, önemli muhasebe politikaları altında detaylı olarak ele almıştır. Elde ettiği ana hasılat kaynaklarını 'Mal satışı' başlığı altında toptan satış, perakende satış ve e-ticaret olarak sınıflandırmıştır. Hizmet satışı olarak royalti geliri ve ikincil kaynaklardan gelir elde ettiği bilgisine de yer vermiştir. Hasılatı finansal tablolarda gösterirken 'Mal satışları' ve 'Hizmet satışları' olarak sınıflandırmış ve tutarlarını ayrı olarak göstermiştir. Fakat 2019-2021 yılları arası hasılatı finansal tablolarda gösterirken 'Mal ve hizmet satışları' başlığı altında detay vererek 'perakende', 'toptan' ve 'e-ticaret' olarak üç sınıfa ayırmıştır ve tutarlarını ayrı olarak göstermiştir.
- Grup, 2017-2021 yılları finansal tablo dipnotlarında yapmış olduğu açıklamada hasılatı finansal tablolara yansıtarken dikkat ettiği hususlara değinmiştir. Bu kapsamda; perakende satışları risk ve getirileri müşteriye devrettiğinde muhasebeleştiğini belirtmiştir. Toptan satışları perakendecilere yapılan satışlar olarak ifade etmiştir ve toptan satış kanalını, franchise hakkına sahip işletmeler tarafından markalı ürünlerin satışının yapıldığı kanallar olarak açıklamıştır. Ayrıca franchise'a yapılan hasılatı brüt olarak muhasebeleştiğini belirtmiştir. E-ticareti;

risk ve getirilerin devredilmesi, hasılatın güvenilir olarak ölçülebilmesi, muhtemel iadelerin tahmin edilebilmesi şartlarının karşılanması durumunda kaydettiğini açıklamıştır. Müşterilerine kurumsal kartlar verdiğini belirten Grup, bu kartları verildiği tarihte bedellerini “Ertelenmiş Gelir” olarak kaydettiğini, vadesinde kullanılmayan kartları ise gelir olarak muhasebeleştirildiğini ifade etmiştir. 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında müşterilerle yapılan tüm sözleşmeler için hasılatı muhasebeleştirirken genel model olarak standardın getirmiş olduğu beş aşamalı modeli izlediğini belirtmiştir.

- Grup, müşteri sadakat programı kapsamında açıklamalarda bulunmuştur. Bu doğrultuda ilk satışa bağlı olarak alacak haklarının ‘Kartuş Kart Puan’a aktarıldığını belirtmiştir. Müşterilerin bu puanları ileride kullanabileceği tutarların bugünkü değerinin tahmin edildiğini ve tahmin edilen tutarın “Ertelenmiş Gelir” olarak kaydedildiğini, puanların kullanılması durumunda ise gelir olarak kaydedildiğini ifade etmiştir.
- 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında önemli finansman bileşeni hakkında standart çerçevesinde açıklamada bulunulmuştur. Grup bu kapsamda, yükümlülüğün yerine getirilmesi ile ödemenin yapılması arasındaki sürenin bir yılı geçmeyeceğini değerlendirmiş ve önemli finansman bileşenine ilişkin olarak işlem fiyatında düzeltme yapılmasının gerekmediğini açıklamıştır. Bu açıklamaya paralel olarak 2018-2021 değişken bedele değinmiş ve müşteri sözleşmelerinde var olup olmadığını değerlendirdiğini belirtmiştir.
- 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında Grup, sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerin, sözleşme doğrultusunda beklenen faydayı geçmesi karşılığı TMS 37 kapsamında karşılık ayırdığına değinmiştir.

3.4.8. Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş.

Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (MEPET) 22 Mart 1999 tarihinde İstanbul’da kurulmuştur. Şirketin hisseleri 2011 yılından itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 12’de gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 12*Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş. 'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları*

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	<ul style="list-style-type: none">• Erken uygulama tercih edilmemiştir.	<ul style="list-style-type: none">• Standartla ilgili genel bilgi verilmiştir.	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none">• Elde edilen veya edilmesi beklenen tutar gerçeğe uygun değer üzerinden tahakkuk esasına göre kaydedir. Net satışları ise iade ve iskontolar düşüldükten sonra bulur.• Şirket, kira gelirlerini FT'lere alır. Peşin alınan kiralari ise ertelenmiş gelir olarak kaydedir ve kira süresince aylık olarak itfa eder.	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı
Tanımlanan hasılat türleri	<ul style="list-style-type: none">• Alışveriş merkezi işletmesi, akaryakıt istasyon işletmesi ve dinlenme tesisi market işletmesi satış gelirlerini oluşturur.	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none">• Mal satışlarından ve hizmet satışlarından elde edilen gelir belirli şartlar altında muhasebeleştirilir.	<ul style="list-style-type: none">• Beş aşamalı model benimsenmiştir.	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı
Elde edilen diğer gelirlerin FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none">• Faiz geliri, ilgili finansal varlıktan beklenen nakit girişlerini varlığın kayıtlı değerine indirgeyen efektif faiz oranı ile ilgili dönemde tahakkuk ettirilir.• Temettü ve diğer gelirler, temettü geliri elde edildiğinde hissedarın tahsil hakkının doğmasıyla konsolide finansal tablolara yansıtılır.	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2017 ile aynı

Kaynak: MEPET'in 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 12'de de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında Grup, TFRS 15'in finansal durum ve performansı üzerinde etkilerini değerlendirdiğini belirtmiştir. 2018 yılında ise standart kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesi, sözleşme şartları ve beş aşamalı model hakkında genel bilgi vermiştir.
- Grubun 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotları incelendiğinde hasılat kaynaklarını alışveriş merkezi işletmesi, akaryakıt istasyon işletmesi ve dinlenme tesisi market işletmesi ticari faaliyetleri olmak üzere gruplandırıldığı görülmüştür. Ayrıca hasılatı, 2017-2019 yılları arasında 'Akaryakıt satışları', 'Tesis kira gelirleri', 'Tesis satışları', 'İnşaat hasılatı' ve 'Diğer gelirler' şeklinde sınıflandırarak hasılat tutarlarını ayrı olarak göstermiştir. 2020 ve 2021 yıllarında ise Grubun, 2017-2019 yıllarında yapmış olduğu sınıflandırmayı sadece 'İnşaat hasılatı' sınıfını çıkararak sürdürdüğü görülmüştür.
- Grup 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında hasılatı, gelir tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi ve işletmeye ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması üzerine alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esaslı olarak kaydettiğini belirtmiştir. Net satışları ise mal satışlarından iade ve iskontoların düşülmesi sonucu bulunduğunu da belirtmiştir.
- Grup, 2017 finansal tablo dipnotlarında hasılat başlığı altında malların satışı, hizmet sunumu, dinlenme tesislerinin gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, akaryakıt istasyonları gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, faiz geliri ve temettü ve diğer gelirler olmak üzere alt başlıklara yer vermiştir. Bu başlıklar doğrultusunda muhasebeleştirme şartlarını açıklamıştır. Malların satışının muhasebeleştirilmesi için risk ve kazanımların müşteriye devri, satılan mallar üzerinde etkin kontrolün kalmaması, gelirlerin ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülmesi ve işletmeye ekonomik fayda sağlması şartlarının karşılanması gerektiğini belirtmiştir. Hizmet sunumu için dinlenme tesisi gelirleri ve akaryakıt istasyonları gelirleri için hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi, işletmenin ekonomik fayda sağlması, işlemin tamamlanma düzeyinin ölçülebilmesi ve işlemin tamamlanması için katlanılan maliyetlerin ölçülebilmesi şartlarını belirtmiştir. Grup faiz gelirlerini finansal tablolara yansıtırken efektif faiz oranından yararlandığını açıklamıştır. Temettü ve diğer gelirler altında temettüyü, hissedarın temettüyü tahsil etme hakkının doğduğu zaman finansal

tablolara yansıtıldığını belirtirken diğer gelirler için mal satışlarındaki şartların yerine getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında dinlenme tesislerinin gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, akaryakıt istasyonları gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, faiz geliri ve temettü ve diğer gelirler olmak üzere alt başlıklara yer vermiştir. 2017 yılında yer vermiş olduğu malların satışı ve hizmet sunumuna ilişkin açıklamalara ise yer vermemiştir. Yapılmış olan açıklamaların 2017 yılı ile aynı olduğu görülmüştür. 2018 yılından itibaren ise standart kapsamında beş aşamalı modeli benimsemiş olduğunu ve hasılatı finansal tablolara yansıtırken edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe muhasebeleştirdiği belirtilmiştir.

3.4.9. Migros Ticaret A.Ş. Ve Bağlı Ortaklıkları

19 Mart 2008 tarihinde Migros Türk Ticaret Anonim Şirketi ile ana ortağı olan Moonlight Perakendecilik birleşerek Migros Ticaret Anonim Şirketi (MGROS) kurulmuştur. Şirketin hisseleri 30 Nisan 2009 tarihinden itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 13’te gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 13

Migros Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları’nın TFRS 15’e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	• Önemli etki olması beklenmemektedir.	• Önemli bir etki bulunmamaktadır. • Şirket politikaları TFRS 15 ile uyumludur.	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	• Elde edilen veya edilmesi beklenen tutar, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. İadeler, iskontolar, vergiler ve diğer kişiler adına toplanan tutarların düşülmesiyle hasılat bulunur ve şirketin özelinde uyguladığı spesifik ölçütler doğrultusunda muhasebeleştirilir.	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı
Tanımlanan hasılat türleri	• Perakende satış, toptan satış ve kira geliri şirketin ana hasılat türleridir.	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı

Hasılatın kaydı	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Beş aşamalı model benimsenmiştir.	• 2019 ile aynı	• 2019 ile aynı
Gelirlerin muhasebeleştirilmesi	• Şirket, malları sattığı zaman kaydeder. Genellikle nakit veya kredi kartı karşılığında yapar. • Kira gelirlerini ise dönemsel tahakkuk esasına göre muhasebeleştirir.	• Edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe işlem bedeli üzerinden hasılat muhasebeleştirilir.	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı

Kaynak: MGROS'un 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 13'te de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2017 yılında finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'in finansal durum ve performansı üzerinde herhangi bir etkisi olmayacağını beklediğini açıklamıştır. 2018 yılında finansal tablo dipnotlarında yaptığı açıklamada perakende, toptan ve kira gelirlerinin uygulanan muhasebe politikaları ile uyumlu olduğunu ve TFRS 15'in önemli bir etkisinin bulunmadığını açıklamıştır.
- Grup, 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları başlığı altında hasılatı detaylı olarak yer vermiştir. Bu kapsamda ana hasılat kaynaklarını mal satışları-perakende, mal satışları-toptan ve kira geliri olarak gruplandırmıştır. Ayrıca 'Hasılat' başlığı altında 'Yurtiçi satışlar', 'Yurtdışı satışlar' ve 'Diğer satışlar' başlığı altında satışları sınıflandırmıştır ve elde edilen tutarları ayrı olarak göstermiştir. Yurtiçi ve yurtdışı satışların detayını ise 'Perakende satışlar', 'Toptan satışlar' ve 'Kira gelirleri' başlıkları altında sınıflandırmış ve hasılat tutarlarını bu kapsamda ayrı olarak açıklamıştır.
- Grup 2017 ve 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında hasılatı, alınan veya alınacak tutarın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçtüğünü belirtmiştir. İadeler, iskontolar ve vergilerin düşülmesi sonucu hasılat tutarını hesapladığını da açıklamıştır. Hasılatı muhasebeleştirmek için hasılatın ölçülebilmesi, işletmeye faydasının muhtemel olmasının şartı yanında mal satışları-perakende için malları sattığı zaman hasılatı muhasebeleştirdiğini ve perakende satışların nakit veya kredi kartı karşılığı olarak

yapıldığını belirtmiştir. Mal satışları-toptan için malların tesliminin gerçekleşmesi ve herhangi bir yükümlülüğün kalmaması durumunda kaydedildiğini belirtmiştir. Kira gelirleri için sözleşme özüne dikkat ederek dönemsel tahakkuk esasına göre muhasebeleştirdiğini açıklamıştır. 2019-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında 2017 ve 2018 yılında mal satışları-perakende, mal satışları-toptan ve kira gelirleri için yapmış olduğu açıklamaların yanında standardın getirmiş olduğu beş aşamalı modelin benimsenmiş olduğunu ve edim yükümlülüğünü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatı finansal tablolara aldığını açıklamıştır.

- 2020 ve 2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında Grup, müşteri sadakat programı hakkında açıklama yapmıştır. Bu açıklamada sadakat kartı kullanan müşterilerine puanlar kazandırdığını belirtmiştir. Bu puanların kullanılma olasılığını tahmin ederek belirlenen tutarı satış indirimi olarak kaydettiğini açıklamıştır. Ayrıca ‘Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Yükümlülükler’ başlığı altında ‘Müşteri sadakat programı kapsamındaki karşılıklar’ olarak raporladığı görülmüştür.

3.4.10. Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret A.Ş.

Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (MIPAZ)’nin temel faaliyet konusu pazarlamadır. Şirketin hisseleri 15 Şubat 1994 yılında tarihinden itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 14’te gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 14

Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin TFRS 15’e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	<ul style="list-style-type: none"> • Önemli etki olması beklenmemektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Finansal tablolara herhangi bir önemli etki bulunmamıştır. Geriye dönük etki olmadığından düzeltme yapılmamıştır. • Şirket politikaları TFRS 15 ile uyumludur. 	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok

İnşaat sözleşmeleri	<ul style="list-style-type: none"> • TMS 18 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> • TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. 	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı	• 2017 ile aynı
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none"> • Şirketin mal veya hizmet karşılığında aldığı veya alacağı tutarın gerçeğe uygun değeridir. Net satışlar ise iskonto, indirim ve komisyonlar düşüldükten sonra bulunur. • Alıcılardan elde edilen hasılat ve vade farkı finansman gelir/giderleri olmak üzere iki başlık altında gelirleri benimsenmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Beş aşamalı model benimsenmiştir. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • Beş aşamalı model benimsenmiştir. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Hasılatın finansman bileşeni	<ul style="list-style-type: none"> • Açıklama yok 	<ul style="list-style-type: none"> • Şirket, müşteri ile yaptığı sözleşme başlangıcında söz konusu mal veya hizmet karşılığında elde etmeyi beklediği tutarın bir yıl veya daha kısa sürede olacağını tahmin ediyorsa önemli bir finansman bileşeni etkisi için düzeltme yapmaz. • Hasılat önemli bir finansman unsuru içeriyorsa, gelecekteki bedel üzerinden finansman unsuru içerisindeki faiz oranı ile indirgenerek tespit edilir. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Gelirlerin muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> • Şirket, malları sattığı zaman kaydeder. Genellikle nakit veya kredi kartı karşılığında yapar. • Kira gelirlerini ise dönemsel tahakkuk esasına göre muhasebeleştirir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe işlem bedeli üzerinden hasılat muhasebeleştirilir. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı

Kaynak: MIPAZ'ın 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 14'te de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'e ilişkin yapmış olduğu açıklamada finansal durum ve performansı üzerindeki etkilerine dair çalışmalarını tamamlamış olup önemli etki beklemediğini ifade etmiştir. 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında yapmış olduğu açıklamada finansal durum ve performansı üzerinde önemli bir etki bulunmadığını belirtmiştir. Bu doğrultuda geriye dönük önemli etkisi bulunmadığından dolayı finansal tablolarında herhangi bir kümülatif etki yöntemi düzeltmesi yapmadığını açıklamıştır.
- 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında Grup, hasılatı, alınan veya alınacak tutarın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçtüğünü belirtmiştir. Net satışları fatura bedelinden iskonto, indirim ve komisyon giderlerinin düşülmüş hali olarak tanımlamıştır. Ayrıca ürünün teslim edilmiş olması, risk ve faydaların devredilmiş olması, gelirin ölçülebilmesi ve işletmeye ekonomik faydaların sağlanıyor olması şartıyla satışları kayıtlara aldığını açıklamıştır. 2018 yılı ve sonrası için Grup, TFRS 15 kapsamında edim yükümlülüğü, hasılatın muhasebeleştirilmesi, mal veya hizmetin kontrolünün devri ve finansman bileşeni hakkında bilgi vermiş ve beş aşamalı model çerçevesinde hasılatı muhasebeleştirdiğini açıklamıştır. Edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe bu yükümlülüğe isabet eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara yansıttığını belirtmiştir.
- Grup 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında alıcılardan elde edilen hasılat ve vade farkı finansman gelir/giderleri olmak üzere hasılat kaynaklarını sınıflandırmıştır. Alıcılardan elde edilen hasılatı, konut inşası projelerinden elde edilen ve sözleşme kapsamında alıcı ve şirket arasında gerekli işlemler sonucu alıcının risk ve yararları elde etmesi şeklinde açıklamada bulunmuştur. Vade farkı finansman gelir/giderleri için vadeli alış ve satışlardan kaynaklanan gelir ve giderler olduğunu belirtmiştir. Bu gelir ve giderleri finansman gelir ve gideri olarak kabul ettiğini ve vade süresi boyunca esas faaliyetlerden diğer gelir ve giderine dâhil ettiğini açıklamıştır. 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında ise, 2017 yılında yer vermiş olduğu alıcılardan elde edilen hasılat ve vade farkı finansman gelir/giderleri hakkında bir sınıflandırma yapmamıştır.

- Grubun 2017-2019 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında hasılatı, ‘Yurtiçi satışlar’ olarak raporladığı, 2020 ve 2021 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında ise sadece ‘Hasılat’ olarak raporladığı tespit edilmiştir.
- Grup, 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları başlığı altında inşaat sözleşmelerine değinmiştir. Burada yaptığı açıklamada gayrimenkul alanındaki faaliyetlerini TMS 18 kapsamında muhasebeleştirdiğini, 2018 yılına ait finansal tablo dipnotlarında TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirdiğini açıklamıştır. 2019-2021 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında ise TMS 18 kapsamında muhasebeleştirdiğini belirtmiştir.
- Grup, 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında satış işleminin finansman unsuru içermesi durumunda satış bedelinin gerçeğe uygun değerini etkin faiz yöntemi ile iskonto ederek hesapladığını açıklamıştır. İskonto işlemindeki faiz oranını ise alacağın nominal değerini söz konusu mal veya hizmetin peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı olarak açıklamıştır. 2018-2021 yılları arasına ait finansal tablo dipnotlarında önemli finansman bileşeni için açıklamada bulunmuştur. Hasılatın önemli finansman unsuru içermesi halinde gelecekte oluşacak tahsilatların finansman unsuru içerisindeki faiz oranı ile indirgenmesi sonucu bulunduğunu açıklamıştır. Farkı ise “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” olarak ilgili dönemlere kaydettiğini belirtmiştir.

3.4.11. Şok Marketler Ticaret A.Ş.

Şok Marketler Ticaret Anonim Şirketi (SOKM) 1995 yılında Türkiye’de perakende sektöründe faaliyet göstermek amacıyla kurulmuştur. Şirketin hisseleri 18 Mayıs 2018 tarihinden itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 15’te gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 15

Şok Marketler Ticaret A.Ş.’nin TFRS 15’e İlişkin Açıklamaları

Kriter	2018	2019	2020	2021
Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar	• Geriye dönük olarak uygulanmıştır.	• Açıklama yok	• Açıklama yok	• Açıklama yok

Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none"> Şirket, hasılatı işlem bedeli üzerinden FT'lere yansıtmaktadır. Kontrolün, müşteriye devredilmesinden sonra ilgili tutar hasılat olarak yansıtılmaktadır. Net satışları ise iade ve indirimlerin düşülmesi sonrasında göstermektedir. Müşteri sözleşmelerinden varlıklar ve müşteri sözleşmelerinden yükümlülükler olarak standartta tanımlanan hasılatı şirket gelir tahakkukları ve ertelenmiş gelir olarak tanımlamaktadır. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Tanımlanan hasılat türleri	<ul style="list-style-type: none"> Şirket, perakende satış hasılatı, toptan satış hasılatı ve ciro primleri ve satıcılardan alınan indirimler olmak üzere üç başlık altında hasılatı tanımlamaktadır. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Hasılatın finansman bileşeni	<ul style="list-style-type: none"> Şirketi kredi kartı ile satışlardan doğan sözleşmelerde önemli bir finansman bileşeni olmadığı sonucuna varmıştır. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none"> Beş aşamalı model benimsenmiştir. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı
Elde edilen diğer gelirlerin FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none"> Finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit girişlerinin efektif faiz oranı kullanılarak elde edilen faiz geliri ilgili dönemde tahakkuk ettirilir. 	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı	• 2018 ile aynı

Kaynak: SOKM'un 2018-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 15'te de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında hasılatla ilişkin muhasebe politikalarına yer vermiştir. Bu kapsamda hasılatı tanıma modeli olarak standardın getirdiği beş aşamalı modelin benimsenmiş olduğunu ve 2018 yılından itibaren

kullanılmaya başlandığını, hasılatın, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin kontrolü müşteriye devredildikten sonra işlem bedeli üzerinden finansal tablolara yansıtıldığı ifade edilmiştir. Bu kısımda ayrıca net satışların Kâr veya Zarar Tablosunda iade ve indirimlerin düşülmesi sonucu sunulduğu, standardın ‘Sözleşme Varlıkları’ ve ‘Sözleşme Yükümlülükleri’ olmak üzere getirmiş olduğu ancak kullanımını zorunlu kılmadığı söz konusu kavramlar yerine daha önceden de kullanılmış olan ‘gelir tahakkukları’ ve ‘ertelenmiş gelir’ kavramlarını kullanmaya devam ettiğini açıklamıştır.

- TFRS 15’e ilk geçiş yılı olan 2018 yılına ait finansal tablo dipnotlarında Grup, TFRS 15’in finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olup olmayacağına dair bir açıklama yapmamıştır. Bununla birlikte şirket TFRS 15’in geçiş hükümleri doğrultusunda ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı uyarınca sunulan her geçmiş raporlama dönemi için geriye dönük olarak uygulamayı tercih etmiştir. Bu doğrultuda şirketin 2016 ve 2017 yılı finansal tablolarında geriye dönük düzeltme yapılmıştır. Bu kapsamda 2018 yılında yürürlüğe giren TFRS 15’in getirmiş olduğu sözleşmelerin finansman bileşeni içermesi hususu ve satış opsiyonlarındaki vade, piyasa koşulları nakit ve bedel farkı olmak üzere çeşitli şartlar göz önüne alınarak düzeltme gerçekleştirilmiştir. Grubun 2016 ve 2017 düzeltmeleri incelendiğinde; toplam özkaynaklarını olumlu yönde etkilediği bilgisi dipnotlarda yer almaktadır. 2017 kâr veya zarar tablosuna bakıldığı zaman ise dönem zararını olumsuz yönde etkilediği bilgisi yer almaktadır. Bu kapsamda TFRS 15’in finansal tablolara etkisi ayrıntılı olarak sunulmuştur.

Tablo 16

TFRS 15’in FDT’de Etkilediği Kalemler (2017 Yılı)

	31 Aralık 2017	TFRS 15 Düzeltme Etkisi	Yeniden Düzenlenen 31 Aralık 2017
Ticari alacaklar	267.185.835	448.380	267.634.215
İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	180.313.355	448.380	180.761.735
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri	47.004.225	89.676	47.093.901
Geçmiş yıllar zararları	(1.539.724.663)	736.344	(1.538.988.319)
Net dönem zararı	(389.843.353)	(347.354)	(390.190.707)
Ana ortaklığa ait özkaynaklar	(2.022.910.198)	388.990	(2.022.521.208)

Kontrol gücü olmayan paylar	(162.418.348)	(30.286)	(162.448.634)
Toplam özkaynaklar	(2.185.328.546)	358.704	(2.184.969.842)

Kaynak: Şok Marketler A.Ş. Bağımsız Denetim Raporu (2017)

Tablo 16 incelendiğinde Grup, TFRS 15'in FT'lere etkisinin olup olmadığını belirlemek adına geriye dönük olarak uygulama yaptığı ve düzeltmeler sonucunda 2017 yılı için toplam özkaynaklarında 358.704 TL azalış meydana geldiği görülmektedir. Buradan hareketle özkaynaklarda kümülatif olarak %0.016'lık bir azalışın meydana geldiği ve dolayısıyla değişikliğin önemli seviyede etki etmediğini söylemek mümkündür.

Tablo 17

TFRS 15'in FDT'de Etkilediği Kalemler (2016 Yılı)

	31 Aralık 2016	TFRS 15 Düzeltme Etkisi	Yeniden Düzenlenen 31 Aralık 2016
Ticari alacaklar	336.931.035	807.552	337.738.587
İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	265.453.906	807.552	266.261.458
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri	46.171.628	161.511	46.333.139
Geçmiş yıllar zararları	(1.245.254.004)	-	(1.245.254.004)
Net dönem zararı	(361.491.971)	736.344	(360.755.627)
Ana ortaklığa ait özkaynaklar	(1.412.107.279)	736.344	(1.411.370.935)
Kontrol gücü olmayan paylar	(18.560.612)	(90.302)	(118.650.914)
Toplam özkaynaklar	(1.530.667.891)	646.042	(1.530.021.849)

Kaynak: Şok Marketler A.Ş. Bağımsız Denetim Raporu (2017)

Tablo 17 incelendiğinde Grubun, 2016 yılı için TFRS 15'in etkisini belirlemek adına geriye dönük olarak düzeltme yaptığı ve bunun sonucunda toplam özkaynaklarında 646.042 TL azalış meydana geldiği görülmektedir. Buradan hareketle özkaynaklarda kümülatif olarak %0,042'lük bir azalışın meydana geldiği ve dolayısıyla değişikliğin önemli seviyede etki etmediğini söylemek mümkündür.

Tablo 18

TFRS 15'in Kâr veya Zarar Tablosunda Etkilediği Kalemler (2017 Yılı)

Raporlanan 1 Ocak-31 Aralık 2017	Durdurulan Faaliyetler	TFRS 15 Düzeltme Etkisi	Yeniden Düzenlenen 1 Ocak-31 Aralık 2017
----------------------------------	------------------------	-------------------------	--

Hasılat	9.512.254.042	(620.044.180)	28.114.828	8.920.324.690
Satışların maliyeti (-)	(7.478.663.120)	612.870.842	-	(6.865.792.278)
Brüt kâr	2.033.590.922	(7.173.338)	28.114.828	2.054.532.412
Pazarlama ve satış giderleri (-)	(1.811.399.486)	1.610.694	-	(1.809.788.792)
Genel yönetim giderleri (-)	(65.203.987)	1.342.016	-	(63.861.971)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	93.101.468	(23.303.953)	(27.927.277)	41.870.238
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	(292.818.730)	23.016.810	(546.723)	(270.348.643)
Faaliyet zararı	(42.729.813)	(4.507.771)	(359.172)	(47.596.756)
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	3.114.620	-	-	3.114.620
Yatırım faaliyetlerinden giderler	(22.387.025)	-	-	(22.387.025)
Finansman gideri öncesi zarar	(62.002.218)	(4.507.771)	(359.172)	(66.869.161)
Finansman giderleri (-)	(367.180.227)	-	-	(367.180.227)
Vergi öncesi zarar	(429.182.445)	(4.507.771)	(359.172)	(434.049.388)
Dönem vergi gideri	(2.090.951)	-	-	(2.090.951)
Ertelenmiş vergi gideri	(2.410.607)	-	71.834	(2.338.773)
Sürdürülen faaliyetlerden dönem zararı	(433.684.003)	(4.507.771)	(287.338)	(438.479.112)
Durdurulan faaliyetler				
Durdurulan faaliyetler dönem kârı	-	4.507.771	-	4.507.771
DÖNEM ZARARI	(433.684.003)	-	(287.338)	(433.971.341)

Kaynak: Şok Marketler A.Ş. Bağımsız Denetim Raporu (2017)

Tablo 18 incelendiğinde ise grubun dönem zararında 287.338 TL artış meydana geldiği görülmektedir. Buradan hareketle dönem zararında kümülatif olarak %0,066'lık bir artışın meydana geldiği ve dolayısıyla değişikliğin önemli seviyede etki etmediğini söylemek mümkündür.

Tablo 15'te özetlenen hususlara ait tespitlerin devamına aşağıda yer verilmiştir.

- Grup, 2018 yılına ait finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları içerisinde başlıca kaynaklardan elde edilen hasılatı detaylı olarak yer vermiştir. Bu kapsamda hasılat kaynaklarını perakende satış hasılatı, ciro primleri ve satıcılardan alınan indirimler ve toptan satış hasılatı olarak gruplandırmıştır. Ayrıca hasılatı 'Hasılatın Ayrıştırılması' başlığı altında 'gıda ve gıda dışı hızlı tüketim malları – Perakende mağaza müşterileri' ve 'gıda ve gıda dışı hızlı tüketim malları – Toptan satış müşterileri' olarak iki ayrı şekilde sınıflandırmış ve bu kapsamda elde edilen

hasılat tutarlarını ayrı ayrı raporlamıştır. Grubun 2019-2021 yılları arası finansal tablo ve dipnotları incelendiğinde 2018 yılında olduğu gibi önemli muhasebe politikaları içerisinde başlıca kaynaklardan elde edilen hasılatı detaylı olarak yer verdiği ancak hasılat tutarının detaylandırılmayıp “Ticari mal satışından elde edilen gelirler” başlığı altında kümülatif olarak raporlandığı tespit edilmiştir.

- Grup, edim yükümlülüklerine ilişkin olarak hasılat tutarlarını 2018 yılına ait finansal tablo dipnotlarında “Edim yükümlülüğün yerine getirme zamanlaması- Belirli bir anda yerine getirme” başlığı altında bir önceki maddede de belirtildiği üzere toptan ve perakende olarak ayrıştırarak sunmuştur. Bir önceki maddede de belirtildiği üzere 2019-2021 yılları arasında ise bu şekilde bir detaylandırmaya yer vermemiştir.
- Grup, 2018-2021 yılı finansal tablo dipnotlarında faiz gelirlerini finansal tablolara yansıtırken efektif faiz oranından yararlanıldığını açıklamıştır.
- Grubun 2018 yılına ait finansal tablo dipnotlarında satışların %68 nakit ve %32 kredili yapıldığı, kredi kartıyla yapılmış olan satışların ortalama alacak gün sayısının ise 32 gün olduğu belirtilmiştir. Bu kısımda ayrıca kredi kartı alacaklarının finansman maliyetlerine katlanarak ortalama 1 (bir) gün vade ile tahsil edildiği ifade edilmiştir. 2019 yılı için de 2018 yılında yapmış olduğu açıklamanın aynı olduğu görülürken 2020 ve 2021 yılı için %50-%60 arası nakit satış ve %40-%50 arası kredili satış yaptığına değinilmiştir. Grubun bu kapsamda değindiği bir başka nokta da taahhüt edilen bedel karşılığında taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasında fark bulunmadığı, kredi kartı ile yaptığı satış sözleşmeleri için önemli bir finansman bileşeninin olmadığıdır. Bu doğrultuda TMS 18 gereğince iskonto edilen satışların TFRS 15 uyarınca iskonto edilmeyeceğine kanaat getirmiştir.

3.4.12. Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.

Teknosa İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketi (TKNSA) 3 Mart 2000 tarihinde kurulmuştur. Şirketin hisseleri 2012 yılından itibaren BIST’te işlem görmektedir.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 19’da gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 19*Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş. 'nin TFRS 15'e İlişkin Açıklamaları*

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tablolar üzerindeki etkileri	<ul style="list-style-type: none">• Önemli etki olması beklenmemektedir.	<ul style="list-style-type: none">• Önemli bir etki bulunmamıştır.	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none">• Şirket hasılatı, sevkiyat gerçekleştiğinde yada kabul olduğunda tahakkuk esasına göre kaydedilir. Net satışları ise iskonto ve iadelerin düşülmüş hali olarak tanımlanmaktadır.• Satılan hediye çeklerini ertelenmiş gelir olarak izler. Müşteri kullandığı zaman satış geliri olarak kaydeder. Ayrıca tecrübelerine dayanarak kullanılmayan hediye çeklerini tahmin eder ve bu tutarı da gelir olarak kaydeder.• Faiz gelirini ise etkin faiz yöntemini kullanarak kaydeder.	<ul style="list-style-type: none">• Standart kapsamında hasılatı tanımlamıştır.	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı
Hasılatın finansman bileşeni	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">• Şirket, finansman bileşenini ayrı olarak muhasebeleştirir.	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı
Tanımlanan hasılat türleri	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">• Şirket, perakende satış gelirleri, ciro primleri ve satıcılardan alınan indirimler ve müşteri hediye çekleri olmak üzere üç başlık altında hasılatı tanımlanmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none">• Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">• Beş aşamalı model benimsenmiştir.	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">• 2018 ile aynı

Kaynak: TKNSA'nın 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 19'da da özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Grup, 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'in uygulanmasının finansal tabloları üzerinde önemli bir etki yaratmasını beklemediğini açıklamıştır. 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında ise standardın başlangıçtaki etkisini muhasebeleştirmek için kümülatif etki yöntemini seçmiş ve çeşitli mal veya hizmetlere ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi üzerinde önemli bir etkisi olmadığını açıklamıştır. Ayrıca 2017 yılı için sunulan bilgilerin TMS 18 ve TMS 11 kapsamında sunulduğunu belirtmiştir.
- Grup 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında hasılatı, sevkiyatın gerçekleştiği tarihte faturalanmış değerler üzerinden tahakkuk esasına göre kaydettiğini, net satışları ise iskonto ve satış iadelerinin düşülmesi sonucu olduğunu açıklamıştır. Satışın nominal değeri ile makul değer arasında fark varsa bu farkı vade farkı olarak dikkate alarak ayrı olarak muhasebeleştirdiğini belirtmiştir. 2018 yılından itibaren standardın getirdiği beş aşamalı modelin kullanılmaya başlandığı ve müşterilerle yapılan tüm sözleşmelerde hasılatın bu modele göre muhasebeleştirildiği belirtilmiştir.
- 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında hediye çeklerine dair açıklamaya yer verilmiştir. Bu kapsamda 'hediye çeklerinin muhasebeleştirilmesi' başlığı altında Grup, satmış olduğu hediye çeklerini kısa vadeli yükümlülükler altında 'Ertelemiş Gelirler' hesabında izlediğini ve bu çeklerin kullanılması halinde satış geliri olarak kaydettiğini açıklamıştır. Ayrıca geçmiş deneyimlerden yola çıkarak Grup, hediye çeklerinin ne kadarının kullanılmadığını tahmin ettiğini ve bu çeklere ayırdığı tutarı gelir olarak muhasebeleştirdiğini de belirtmiştir. 2018-2021 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında ise hediye çeklerine ilişkin açıklamaların 'müşteri hediye çekleri' başlığı altında sunulduğu, bu açıklamaların 2017 yılında yapılan açıklamalar ile aynı olduğu görülmüştür.
- Grup 2018-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları başlığı altında hasılatla ilişkin açıklamalar detaylı olarak yer vermiştir. Hasılatı; perakende satış gelirleri, ciro primleri ve satıcılardan alınan indirimler ve müşteri hediye çekleri olmak üzere üç başlıkta gruplandırmıştır. Perakende satış gelirlerini malların kontrolünün müşteriye devredilmesinden sonra muhasebeleştirdiğini, kontrolün aynı anda devredilmediği durumlar için bir sonraki dönemde muhasebeleştirdiğini belirtmiştir. Ciro primleri ve satıcılardan alınan indirimlerin ise şirketin bu indirimlerden faydalandığı dönemde satılan malın maliyeti

ile ilişkilendirildiği açıklanmıştır. Müşteri hediye çeklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak 2017 yılında yapılmış olan açıklamaların 2018-2021 yılları arasında da değişmediği görülmüştür.

- Grup, 2017-2019 yılları arası finansal tablo dipnotlarında hasılatı ‘Satış gelirleri(net)’ başlığı altında ‘Mağazacılık satışları’ ve ‘Bayi grubu satışları’ olmak üzere iki ayrı şekilde sınıflandırmış ve bu doğrultuda elde ettiği hasılat tutarlarını ayrı olarak raporlamıştır. 2020 ve 2021 yılları finansal tablo dipnotlarında ise hasılatı ‘Satış gelirleri(net)’ başlığı altında ‘Mağazacılık satışları’, ‘E-ticaret satışları’ ve ‘Bayi grubu satışları’ olarak üç ayrı şekilde sınıflandırmış ve önceki yıllarda yapmış olduğu gibi elde ettiği hasılat tutarlarını ayrı olarak raporlamıştır.
- 2018 yılı hariç araştırma kapsamındaki diğer yılların finansal tablo dipnotlarında Grup, faiz gelirlerini etkin faiz oranı yönteminden yararlanarak finansal tablo dipnotlarında yansıttığını açıklamıştır.
- Grup 2018 yılından itibaren hasılatı detaylı olarak açıkladığı önemli muhasebe politikaları başlığı altında önemli finansman bileşeni, değişken bedel ve sözleşme değişikliklerini ayrı başlıklar altında incelemiştir. Yalnızca 2021 yılı finansal tablo dipnotlarında önemli finansman bileşeni için şirketin yükümlülüğü ile ödeme arasında geçen sürenin bir yılı aşmayacağını ve dolayısıyla işlem fiyatına ilişkin bir düzeltme ihtiyacı olmayacağını tahmin ettiğini belirtmiştir.

3.4.13. Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş.

Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi (VAKKO) 1962 yılında kurulmuştur ve lüks perakende sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirketin hisseleri 3 Nisan 1998 tarihinden itibaren BIST’te işlem görmeye başlamıştır.

Şirket ve bağlı ortaklıklarının (Grup) TFRS 15 ile ilgili dipnotları Tablo 20’de gösterildiği şekilde özetlenmiştir.

Tablo 20

Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş. 'nin TFRS 15'e İlişkin

Açıklamaları

Kriter	2017	2018	2019	2020	2021
Finansal tablolar üzerindeki etkileri	<ul style="list-style-type: none">Önemli etki olması beklenmemektedir.	<ul style="list-style-type: none">Kolaylaştırılmış geçiş yöntemi seçilmiş ve kümülatif önemli bir etki olmayacağı kararına varılmıştır.	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok
Hasılatın tanımı ve FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none">Hasılat, mal karşılığı alınan veya alınacak olan bedelden indirim, iskonto ve vergiler düşüldükten sonra kalan bedelin gerçeğe uygun değeridir.	<ul style="list-style-type: none">Şirket, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatı muhasebeleştirir.	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı
Tanımlanan hasılat türleri	<ul style="list-style-type: none">Perakende mal satışı ve toptan mal satışı olmak üzere iki başlık altında tanımlanmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı
Hasılatın kaydı	<ul style="list-style-type: none">Açıklama yok	<ul style="list-style-type: none">Beş aşamalı model benimsenmiştir.	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2018 ile aynı
Elde edilen diğer gelirlerin FT'lere yansıtılması	<ul style="list-style-type: none">Faiz gelirleri ve temettü gelirleri olmak üzere iki başlık altında tanımlanmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı	<ul style="list-style-type: none">2017 ile aynı

Kaynak: VAKKO'nun 2017-2021 yıllarına ait finansal raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

TFRS 15 hükümleri gereğince finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken hususlar açısından grubun dipnotları incelenmiş ve Tablo 20'de de özetlenmiş olan aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında Grup, satışlarının genellikle tek edim yükümlülüğü bulundurmasından dolayı TFRS 15'e ilişkin finansal durum ve performansında önemli bir etki beklemediğini ifade etmiştir. TFRS 15'e geçiş yılı olan 2018 yılı finansal tablo dipnotlarında ise kolaylaştırılmış geçiş yönteminin tercih edildiği ve kümülatif olarak önemli bir etki olmadığı belirtilmiştir.
- Grup 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında hasılatı, alınan veya alınacak bedelden indirim, iskonto ve ilgili vergiler düşüldükten sonra kalan tutarın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçtüğünü ifade etmiştir. 2018-2021 yılları arası finansal tablo

dipnotlarında ise hasılatı, taahhüt edilen mal veya hizmetler için edim yükümlülüğü yerine getirilince veya getirildikçe finansal tablolara aldığını belirtmiştir.

- Grup, 2017-2021 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe politikaları başlığı altında hasılatı detaylı olarak yer vermiştir. Bu doğrultuda hasılat kaynaklarını mal satışları-perakende, mal satışları-toptan ve diğer gelirler olmak üzere açıklamıştır. Ayrıca 2017 yılında hasılatı raporlarken Grup, ‘Yurtiçi satışlar’, ‘Yurtdışı satışlar’ ve ‘Diğer satışlar’ olmak üzere üç şekilde sınıflandırmış ve hasılat tutarlarını ayrı olarak raporlamıştır. 2018-2021 yıllarında ise ‘Yurtiçi satışlar’ ve ‘Yurtdışı satışlar’ olmak üzere iki şekilde sınıflandırmış ve yine hasılat tutarlarını ayrı olarak raporlamıştır.
- Grup 2017 yılına ait finansal tablo dipnotlarında, mal satışları-perakende başlığı altında malları müşteriye sattığında muhasebeleştiğini açıklamıştır. Malları iade hakkıyla sattığını ve hasılatı ilişkin iskonto ve iade karşılığını hesaplayarak konsolide finansal tablolara yansıttığını bildirmiştir. Mal satışları-toptan başlığı altında tekstil ve konfeksiyon ürünlerin satışını yaptığını belirtmiştir. Malların teslimi gerçekleştiğinde ve işletmenin herhangi bir yükümlülüğü kalmadığında muhasebeleştiğini bildirmiştir. Geçmiş deneyimlerine dayanarak muhasebeleştirilmiş olan hasılatı ilişkin iskonto ve iade karşılığı hesaplanarak konsolide finansal tablolarında muhasebeleştiğini açıklamıştır. 2018-2021 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında, 2017 yılında mal satışları-perakende ile aynı bilgilere yer verdiğinin yanı sıra kampanyalar kapsamında müşterilere verilen iade çeklerinin hasılatını, ilgili çekler kullanılana kadar “ertelenmiş gelir” olarak kaydettiği görülmüştür. Grup, mal satışları-toptan için kontrolün müşteriye devri aynı anda olduğunu ve edim yükümlülüğü yerine getirildiği anda hasılatın muhasebeleştirildiğini belirtmiştir. Grup yine bu başlık altında standart kapsamında asıl-vekil konusuna, işlem fiyatı dağıtımına ve indirim dağıtımına yer vermiştir.
- Grup 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında önemli finansman unsuru hakkında açıklama yapmıştır. Satışlarının çoğunu vadeli olarak gerçekleştirdiğini ve önemli bir finansman unsurunun bulunması durumunda gerçeğe uygun bedeli tahsil edilecek finansman unsurunun içinde bulunan faiz oranı ile tespit ettiğini belirtmiştir. Farkı, tahakkuk esasına göre “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir” olarak ilgili dönemlere

kaydettiğini açıklamıştır. Grup, 2018-2021 yıllarında önemli finansman unsuru hakkında herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir.

- Grup, 2017-2021 yıllarına ait finansal tablo dipnotlarında faiz gelirlerini “diğer gelirler” başlığı altında etkin faiz yöntemine göre, temettü gelirlerini ise temettü ödemesi almaya hak kazanıldığı tarihte muhasebeleştirdiğini belirtmiştir.
- Grup, 2017-2021 yılları arası finansal tablo dipnotlarında hediye çekleri ve değişim kartlarıyla ilgili açıklamalarda bulunmuştur. Müşterilerine satmış olduğu hediye çeklerini “Ertelenmiş Gelirler” kaleminde sınıflandırdığını, çekler müşteri tarafından kullanıldığı zaman satış geliri olarak kaydettiğini açıklamıştır. Ayrıca kullanılmayacak olan hediye çeklerinin tahminini yaparak belirlenen tutarı gelir olarak kaydettiğini açıklamıştır. Hediye çeklerinin süresini 2017 yılında “son kullanım tarihi bulunmaz” şeklinde açıklarken 2018 ve sonraki yıllar için “bir yıl” olarak açıklamıştır. Grup, müşterilerinin iadelerinde değişim kartı verdiğini ve buna ilişkin tutarları “Ertelenmiş Gelirler” kaleminde sınıflandırdığını belirtmiştir. Müşterilerin bu kartları kullanmasıyla beraber satış geliri olarak kaydettiğini ve geçmiş verilerden yola çıkarak kullanılmayacak olan kartların tahminini yaparak bu değişim kartlarına tahsis edilen tutarı gelir olarak kaydettiğini açıklamıştır. 2017 yılı için değişim kart süresinin “üç yıl” olduğunu belirten Grup, 2018 ve sonraki yıllar için süreyi “bir yıl” olarak belirlemiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı hasılatı “işletmenin normal iş faaliyetleri sırasında elde ettiği gelir” olarak tanımlamaktadır. Hasılatın finansal tablolara doğru ve eksiksiz olarak yansıtılması işletmelerin faaliyet sonucunu gösteren Kâr veya Zarar Tablosunun en önemli kalemlerden biri olmasının yanında hem işletmeler açısından hem de finansal tablo kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ile TMS 18 Hasılat standartları yürürlükten kaldırılarak 2018 yılında TFRS 15 yürürlüğe konulmuştur. Standart, hasılatın hangi dönemde finansal tablolara yansıtılacağını beş aşamalı model yardımıyla açıklamıştır. Ayrıca müşterilerle sözleşme yapmak için katlanılan maliyetler, ek maliyetler ve önceki standartların yer vermediği çok unsurlu sözleşmeler, değişken fiyatlama, iade hakları ve garantiler gibi konuları detaylı olarak açıklamıştır.

TMS 18 kapsamında hasılat gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir. Diğer bir deyişle işletmelerin mal veya hizmet satışlarının karşılığında alınan veya alınacak tutarların ölçülmesinde gerçeğe uygun değer dikkate alınmaktadır. TFRS 15 ise hasılatı, işletmeler edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe işlem bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15’in amacı hasılat ve nakit akışlarının tutarı, niteliği, zamanlaması ve belirsizliği hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermek ve bu doğrultuda hasılatın raporlamasında uyulması gereken ilkeleri düzenlemektir.

TFRS 15, kendinden önce yürürlükte bulunan standartlardan daha detaylı bir rehberlik sağlamaktadır ve hasılatla ilişkin birçok yeni düzenleme getirmektedir. Bu doğrultuda TFRS 15’in farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere etkisi farklılık göstermektedir. Bu çalışmada perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketler TFRS 15 kapsamında değerlendirilmiştir.

Araştırmada BIST’te işlem gören perakende sektöründeki 13 şirketin 2017-2021 yılları arası finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları analiz edilmiştir. İncelemeler sonucu önemli sonuçlar elde edilmiştir. Standart, ‘sözleşme varlıkları’ ve ‘sözleşme yükümlülükleri’ kavramlarını getirmiştir fakat bu kavramların kullanımını zorunlu kılmamıştır. Bu doğrultuda finansal tablo dipnotlarında sadece bir şirket açıklamada bulunmuştur. Yaptığı açıklamada bu kavramlardan bahsetmiştir fakat önceden kullanmış olduğu ‘gelir tahakkukları’ ve ‘ertelenmiş gelir’ kavramlarını kullanmaya devam ettiğini

ifade etmiştir. Araştırma kapsamındaki diğer şirketlerin eski kavramları kullanmaya devam ettiği fakat açıklamaya yer vermediği görülmüştür.

TFRS 15'in ilk uygulaması 2018 yılında başlamıştır. Bununla birlikte standart erken uygulamaya izin vermesine rağmen yapılan araştırma sonucu sektördeki hiçbir şirketin erken uygulamayı tercih etmediği görülmüştür.

Araştırma kapsamındaki 13 şirketten 12 şirketin 2017 yılında standarda ilişkin finansal durum ve performansları üzerinde önemli bir etki beklemediğini ifade ettiği ve buna bağlı olarak geriye dönük uygulamayı tercih etmedikleri görülmüştür. Yalnızca bir şirketin 2018 yılında yapmış olduğu açıklamada geriye dönük uygulamanın tercih edildiği ve bu kapsamda 2016 ve 2017 yılı finansal tablolarında geriye dönük düzeltme yapıldığını belirttiği görülmüştür. Şirketin TFRS 15 gereğince, bu kapsamda yaptığı düzeltmelerin hangi kalemlere etki ettiğini ve bunun sonucunda özkaynaklara ve kâr/zarara etkisini tablolar halinde dipnotta sunduğu görülmüştür.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin 2017-2021 yıllarına ait KDK arasında hasılatı yer verip vermedikleri incelenmiş ve bunun sonucunda 2017 yılında KDK'da hasılatı yer vermeyip 2018 yılında hasılatı yer veren şirket bulunmamıştır. Dolayısıyla TFRS 15'in yürürlüğe girmesinin perakende şirketlerinin KDK raporlamasına etki etmediği görülmüştür.

Şirketlerin yıllar bazında hizmet almış oldukları bağımsız denetim şirketleri incelenmiştir. Bu kapsamda araştırma kapsamındaki şirketlerden bir kısmının beş yıl boyunca denetim şirketlerini değiştirmedeği bir kısmının ise en fazla iki farklı bağımsız denetim şirketinden hizmet aldığı belirlenmiştir. Özellikle TFRS 15'in yürürlüğe girdiği tarih olan 2018 yılına bakıldığı zaman sadece bir şirketin 2017 yılında çalıştığı şirketle araştırma kapsamındaki diğer yıllar boyunca çalışmadığı görülmüştür. Buradan hareketle standardın, şirketlerin hizmet aldıkları bağımsız denetim şirketi değişikliklerinin hasılat raporlamalarında önemli düzeyde değişikliğe sebep olmadığını söylemek mümkündür. Ayrıca yapılan araştırma sonucu dikkat çeken bir diğer husus, denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları raporların tekrar niteliğinde olmasıdır. Yıllar bazında bakıldığında raporlarda yapılan açıklamaların hemen hemen aynı olduğu tespit edilmiştir.

Müşteri sadakat programı kapsamında şirketlerin finansal tablo dipnotları incelendiği zaman hediye çeki ve kartı uygulaması olan şirketlerin yaklaşık yarısının bu

uygulamalara yönelik muhasebe politikalarına dipnotlarda yer vermediği yaklaşık yarısının da ayrıntılı olarak yer verdiği görülmüştür. Ayrıca bir şirketin hediye çeki ve kartı uygulaması olmadığı halde finansal tablo dipnotlarında bunlara ilişkin olarak muhasebe politikalarına yer verdiği, bir şirketin ise hediye çeki ve kartı uygulaması varken muhasebeleştirme politikasına yer vermediği tespit edilmiştir.

Organizasyon faaliyetleri kapsamında tanımlanan hasılat türleri açısından bakıldığında araştırma kapsamındaki şirketlerin çoğunluğunun faaliyet esaslarına göre ayırım yaptığı, az bir kısmının ise ayırım yapmadığı görülmüştür. Ayrıca bir şirketin faaliyet raporlarında toptan ve perakende ayırımı yaptığı da tespit edilmiştir.

Şirketlerin hasılatı raporlarken elde ettikleri hasılat kaynaklarını ayrı olarak gösterip göstermedikleri incelenen bir diğer husustur. Bu doğrultuda araştırmaya dahil edilen şirketlerin çoğunluğunun 2017-2021 yılları arasında hasılat kaynaklarını ayrı olarak gösterdiği tespit edilmiştir. Bu şirketlerden ise bir şirketin 2017 yılından sonra daha detaylı olarak hasılat kaynaklarını gösterdiği, bir kısmının ise 2019 yılından sonra daha detaylı olarak gösterdiği tespit edilmiştir. Belirlenen bir diğer sonuç ise bir şirketin hasılat kaynaklarını ayrı olarak göstermeyip hasılatı raporlarken ayırım yapmış olmasıdır. Başka bir şirketin 2017-2019 yıllarında hasılatı raporlarken ayırım yaptığı fakat 2020 ve 2021 yılları arasında ayırım yapmadığı belirlenmiştir. Araştırma kapsamında iki şirketin hasılatı raporlarken elde ettikleri hasılat kaynaklarını ayrı olarak göstermedikleri belirlenmiştir. Ayrıca tespit edilen bir diğer husus ise bir şirketin 2018 yılında ayırım yaparken 2019-2021 yılları arası ayırım yapmamasıdır.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin finansal tablo dipnotlarında TFRS 15'e geçiş ile ilgili tercih ettiği yöntemlere bakıldığında yaklaşık yarısının seçmiş olduğu yöntemleri açıkladığı yaklaşık yarısının da açıklamadığı belirlenmiştir.

Sonuç olarak, perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin tamamının dipnotlarında hasılat ile ilgili genel açıklamalara yer verdiği, bununla birlikte şirketlerin önemli çoğunluğunun finansal tablo dipnotlarında yer verilen hasılatla ilişkin açıklamalarının şirketlerin elde ettiği hasılatla dair gerek hasılat türü gerekse de tutar olarak hasılatın detayının anlaşılmasının mümkün olmadığı söylenebilir. Bu noktada şirketlerin hasılatla ilişkin dipnot açıklamalarının faaliyet raporlarında hasılatla yönelik yapılan açıklamalar ile tutarlığının sağlanması gerektiği ifade edilebilir. Ayrıca bağımsız denetim şirketi

değişikliklerinin hasıllata ilişkin açıklamalarda önemli bir değişikliğe neden olmaması araştırmanın dikkat çekici sonuçlarından birini oluşturmaktadır. Elde edilen bir diğer sonuç ise farklı bir sektör ve piyasa olmasına rağmen yapılan bu çalışmanın sonuçlarının Coşkun ve Kırkık (2017)'in ve Boujelben ve Fakhfakh (2020)'in çalışmalarıyla benzerlik göstermesidir.

Gelecek çalışmalar için hisseleri uluslararası borsalarda işlem gören perakende işletmelerinin UFRS 15'in uygulanma düzeyinin incelenmesi ve BIST şirketlerinin TFRS 15 uygulamaları ile karşılaştırılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akıllı, E. (2021). *TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden doğan hasılat standardının mali tablolara etkisinin sektörel olarak karşılaştırmalı analizi: BIST'de örnek bir uygulama*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi.
- 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), 27-50. <https://doi.org/10.25095/mufad.396742>
- Akyüz, A. M. ve Ayyıldız, H. (2008). Satış noktası tutundurma araçlarının tüketicilerin kolayda mal satın alma davranışlarına etkisi üzerine bir araştırma. *Eletronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(24), 110-134.
- Aladwan, M. (2018). Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, revenue from contracts with customers. *Italian Journal Of Pure And Applied Mathematics*, (41), 724-738.
- Alotibi, N. (2018). International financial reporting standard (IFRS) 15 revenue from contracts with customer. *Journal of Internet Banking and Commerce*, 23(3), 1-9.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat: Temel ilkelerin incelenmesi ve bir uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), 403-430. <https://doi.org/10.14780/muiibd.384075>
- Aurora, C., ve Bunea, B. (2014). New approaches on revenue recognition and measurement. *Management Strategies Journal*, 26(4), 375-382.
- Bacak, M. B. (2020). *TFRS 15 standardının sektör bazında karşılaştırılmalı incelenmesi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Kocaeli Üniversitesi.
- BDO (2017). *IFRS in practice 2017 IFRS 15 revenue from contracts with customers*. [https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-adresinden 28 Mayıs 2022 tarihinde erişilmiştir](https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-adresinden%2028%20Mayıs%202022%20tarihinde%20erişilmiştir).
- BDO (2019). *IFRS in practice 2019 IFRS 15 revenue from contracts with customers*. BDO - IFRS IN PRACTICE 2019 / IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers adresinden 29 Mayıs 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Bim Birleşik Mağazalar Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/666855>
- Bim Birleşik Mağazalar Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/745721>
- Bim Birleşik Mağazalar Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/824413>

- Bim Birleşik Mağazalar Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/916416>
- Bim Birleşik Mağazalar Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1006673>
- Bizim Toptan Satış Mağazaları Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/664084>
- Bizim Toptan Satış Mağazaları Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/743536>
- Bizim Toptan Satış Mağazaları Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/822290>
- Bizim Toptan Satış Mağazaları Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/916672>
- Bizim Toptan Satış Mağazaları Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1010044>
- Boujelben, S. ve Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(4), 707-728. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2019-0137>
- Bubnosvkaya, T. V., Gadzhibek V. P. ve Kim T. V. (2022) IFRS 15 application for accounting of revenue from construction contracts. *Independent Journal Of Management & Production (Ijm&P)*, 13(4), 462-472. <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i4.1920>
- Bulut, N. (2021). *TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardına göre bulut hizmetlerin hasılatlarının tanınması ve muhasebeleştirilmesi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Okan Üniversitesi.
- Çakır, Ş. (2021). *TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarına etkilerinin araştırılması*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Üniversitesi.
- Calayoğlu, İ. ve Yılmaz, R. (2016). TFRS 15'e göre yazılım sektöründeki sözleşmelerin hasılatının hesaplanması ve tanınması. *Pesa International Journal Of Social Studies*, 2(2), 18-42.
- Can, A. V. ve Kıymaz, M. (2016). Muhasebesebe uygulamalarındaki gelişmeler ışığında dipnot kültürünün incelenmesi: Türkiye örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, CİEP Özel Sayı*, 153-159.
- Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/661016>

- Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/740966>
- Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/820660>
- Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/909522>
- Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1003003>
- Casa Emtia Petrol Kimyevi Ve Türevleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/660620>
- Casa Emtia Petrol Kimyevi Ve Türevleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/739929>
- Casa Emtia Petrol Kimyevi Ve Türevleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/823975>
- Casa Emtia Petrol Kimyevi Ve Türevleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/910102>
- Casa Emtia Petrol Kimyevi Ve Türevleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1043400>
- Çekici, H.M. (2018). *Elektrik üretim işletmelerinde hasılat ve raporlanması*. (Yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul Üniversitesi.
- Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2018). TFRS 15, TMS 11 ve VUK kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinin muhasebe uygulamaları. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(2), 33-57.
- Coetsee, D., Mohammadali, A. ve Wyk, M. V. (2021) Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. *South African Journal of Accounting Research*, 36(1), 1-23. <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1855886>
- Coşkun, Ş. ve Kırkık, Ş. (2017). *Muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde hasılat standardında yapılan değişiklikler ve sektörel etkileri: Perakende sektörü şirketlerinin açıklamaları üzerine bir araştırma*. EconWorld2017@Paris Proceedings
- Davern, M., Gyles, N., Potter, B. ve Yang, V. (2019). Implementing AASB 15 revenue from contracts with customers: The preparer perspective. *Accounting Research Journal*, 32(1), 50-67. <https://doi.org/10.1108/ARJ-03-2018-0055>

- Deloitte (2015). *IFRS 15 revenue from contracts with customers your questions answered*. IFRS 15 revenue from contracts with customers (deloitte.com) adresinden 25 Mayıs 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Deloitte (2018). *Revenue from contracts with customers a guide to IFRS 15*. <https://www.iasplus.com/en/news/2018/03/resolveuid/900225b713ec497691af171a7c1052f3/file> adresinden 1 Haziran 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Demir, E. ve Töremen, E. (2022). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi esasları üzerine güncel yaklaşımlar. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(24), 369-388.
- Demirkol, Ö. F. (2018). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı: 5 aşamalı model. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6(15), 415-433. <https://doi.org/10.33692/avrasyad.510076>
- Doğan, Ö. (2021). INCOTERMS 2020 ve TFRS 15 müşteri sözleşmelerinin hasılat standardı kapsamında raporlanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), 313-342. <https://doi.org/10.29067/muvu.721625>
- Ersan Alışveriş Hizmetleri Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/Bildirim/1004859>
- Ergüden, A. E., (2020) Analysis of tourism companies listed in Istanbul stock exchange according to IFRS 15 standart. *International Journal of Finance & Banking Studies*, 9(1), 47-57. <https://doi.org/10.20525/ijfbs.v9i1.650>
- Ernst Young (2019). *Applying IFRS a closer look at IFRS 15, the revenue recognition standart IFRS 15 revenue from contracts with customers (updated september 2019)*. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/ifrs/ey-applying-revenue-september-2019.pdf adresinden 5 Haziran 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Ernst Young (2020). *Applying IFRS a closer look at IFRS 15, the revenue recognition standart IFRS 15 revenue from contracts with customers (updated october 2020)*. https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15-the-revenue-recognition-standard-october-2020 adresinden 12 Haziran 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Ernst Young (2021). *Applying IFRS IFRS 15 revenue from contracts with customers a closer look at IFRS 15, the revenue recognition standart (updated october 2021)*. https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15--the-revenue-recognition-standard-octob adresinden 19 Haziran 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Ertuğrul, A. N. ve Eren, B. A. (2020). Satış promosyonlarının UFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hâsılat standardına göre muhasebeleştirilmesi: BIST perakende

- firmaları ve örneklerle açıklama, *ETÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 39-61. <https://doi.org/10.29157/etusbed.791909>
- Gençoğlu, G. Ü. ve İşseveroğlu, G. (2018). Türkiye’de vergi düzenlemeleri ve muhasebe standartları açısından inşaat taahhüt işletmelerinde finansal raporlama. *International Journal Of Social Inquiry*. 11(2), 135-151.
- Gimat Mağazacılık Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1003595>
- Gökgöz, A. (2018). TFRS 15 hizmet sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde sözleşme varlığı ile sözleşme yükümlülüğü kavramları ve raporlanması, *Journal of Accounting and Auditing Studies*,4(4), 45-57.
- Grant Thornton (2016a). *Get ready for IFRS 15 recognising revenue in the real estate and construction industries*. <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-memberfirms/global/insights/article-pdfs/ifrs/get-ready-ifrs-15---real-estate-andconstruction.pdf> adresinden 2 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Grant Thornton (2016b). *IASB and FASB release major new standard on revenue recognition*. <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-memberfirms/ireland/insights/factsheets/grant-thornton---ifrs-news-october-2016.pdf> adresinden 5 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Grant Thornton (2017). *IFRS 15: Revenue from contracts with customers*. *IFRS 15: ‘revenue from contracts with customers’* (grantthornton.nl) adresinden 7 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Grosu, V., Mihalia, S., Jieri, N., Zlati, M., Socoliuc, M., ve Cosmulese, C. (2022). Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy, *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 33(4), 356-371. <http://dx.doi.org/10.5755/j01.ee.33.4.27638>
- Gündüz, G. A. ve Yanık, S.S. (2020). Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri üstlenen işletmelerin finansal tablolarının TFRS 15-Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde incelenmesi ve bir örnek uygulama. *Journal of Empirical Economics and Social Sciences*, 2(1), 1-22.
- Irion, J., Lu, J., Khayyal, F. ve Tsao, Y. (2012). A piecewise linearization framework for retail shelf space management models, *European Journal of Operational Research*, 1(1), 122-136. <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2012.04.021>
- İsmailoğlu, Ö.M. (2018). *Otomotiv sektöründe TMS 18 hasılat standardı açısından bilanço dipnot analizi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Okan Üniversitesi.
- Kabir, H. & Su, L. (2022). How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 49(1), 1-60. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100507>

- Karabınar, S. (2011). *Türkiye’de hasılat ölçümü ve raporlanmasında sorunlar ve çözüm önerileri* (1. Baskı). Ekin Yayınevi.
- Karadağ, N. ve Demir, M. (2021). İnşaat muhasebesi uygulamalarının vergi usul kanunu, TMS 11 ve TFRS 15 standartları açısından incelenmesi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(11), 15-33.
- Karakullukçu, U. (2020). *TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının petrol ve gaz endüstrisi üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Sakarya Üniversitesi.
- Karim, M. R. ve Riya, A.I. (2022). Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: an empirical evidence from developing economy. *International Journal of Disclosure and Governance*, 19(3), 1-12. <https://doi.org/10.1057/s41310-022-00146-4>
- Kaval, H., Örtten, R. ve Karapınar, A. (2021). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi.
- Keskin, A.İ. ve Dinçer, B. (2015). UFRS 15- müşteri sözleşmelerinden elde edilen hasılat standardının incelenmesi ve telekomünikasyon sektörüne ilişkin bir uygulama. *Maliye Finans Yazıları*, 1(103), 219-246. <https://doi.org/10.33203/mfy.307964>
- Kıllı, M. ve Işık, Y. (2018). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ve BOBİ FRS kapsamında incelenmesi. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(6), 1093-1104. <https://doi.org/10.18506/anemon.407604>
- Koçman, R. (2020). *TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının haberleşme sektörüne etkileri: Borsa İstanbul kapsamında inceleme*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Koçman, R. ve Şen, İ. K. (2019). Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının incelenmesi: haberleşme sektöründe bir uygulama. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Girişimcilik Dergisi*, 3(14), 14-28.
- KPMG (2019a). *Revenue IFRS 15 handbook*. <https://kpmg.com/xx/en/home.html> adresinden 10 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- KPMG (2022). *IFRS 15 handbook*. <https://kpmg.com/xx/en/home/services/audit/international-financial-reporting-standards/ifrs-toolkit/ifrs-handbook-revenue-ifrs-15.html> adresinden 2 Aralık 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/668587>
- Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/748193>

- Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/827711>
- Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/918282>
- Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1010430>
- Memiş, M. Ü. (2019). Hasılatların muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS Karşılaştırması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19), 236-249.
- Mepet Metro Petrol Ve Tesisleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/661056>
- Mepet Metro Petrol Ve Tesisleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/746934>
- Mepet Metro Petrol Ve Tesisleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/826467>
- Mepet Metro Petrol Ve Tesisleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/917409>
- Mepet Metro Petrol Ve Tesisleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1009955>
- Mert, H. ve Baş, E. (2017). TMS 18 “Hasılat” Ve UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standartlarının faktoring işletmeleri açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17(52), 35-56.
- Mert, H. ve Eren, M. H. (2018). Ek garanti sözleşmelerinin kârlılığa etkisi ve karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerileri. *Vergi Dünyası*, 1(445), 6-22.
- Migros Ticaret Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/667462>
- Migros Ticaret Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/745195>
- Migros Ticaret Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/823730>
- Migros Ticaret Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/914342>
- Migros Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1006281>

- Milpa Ticari Ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/662904>
- Milpa Ticari Ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/741189>
- Milpa Ticari Ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/820212>
- Milpa Ticari Ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/910684>
- Milpa Ticari Ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1002617>
- MNP (2017). *IFRS 15 Revenue from contracts with customers guide*. <https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-03-ifs-15-final.pdf> adresinden 18 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Napier, C. J. , ve 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), 474-502. <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>
- Onurlubaş, E. Ve Altunışık, R. (2021). Deneyimsel pazarlamanın müşteri memnuniyeti üzerine etkisi: Kahve Dünyası üzerine bir uygulama. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(1), 83-100. <https://doi.org/10.26468/trakyasobed.685932>
- Öğüz, A.A. ve İge, M. (2021). UFRS 15 kapsamında sözleşme varlıkları, sözleşme yükümlülükleri, müşteri tanımlarının analizi ve diğer kavramlarla ilişkilerinin incelenmesi. *Journal of Research in Business*, 6(1), 203-221.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar A. (2011). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*. Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2018). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi.
- Özatay, T. (2020). *UFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardının perakende sektöründe finansal tablolara etkisi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Bahçeşehir Üniversitesi.
- Özbay, D., ve Adıgüzel, H. (2021). TFRS 15 kapsamında müşteri sözleşmelerinden hasılatın raporlanması: market zinciri sözleşmesi örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(168), 77-97.
- Özerhan, Y., Marşap, B., ve Yanık, S. S. (2015). IFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardının irdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 193-226.

- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2019). Lisans sözleşmelerinden doğan hasılatın TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmesi: yazılım sektöründe bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Özel Sayı)*, 15-32. <https://doi.org/10.25095/mufad.605917>
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2021). TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı kapsamında asıl-vekil ilişkisinin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 21(63)*, 19-38.
- Özkul, F. U. ve Rena, B. E. (2015). *Türkiye finansal raporlama standartlarına uygun perakende işletmelerde muhasebe uygulamaları*. Ekin Yayınevi.
- Öztürk, E. (2021). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde hasılat raporlamasının kazanç yönetimi üzerindeki etkileri: BIST şirketleri üzerine bir araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(4)*,791-805. <https://doi.org/10.29106/fesa.999726>
- Piosik, A. (2021). Revenue recognition in achieving consensus on analysts’ forecasts for revenue, operating income and net earnings: the role of implementing IFRS 15. Evidence from Poland. *Procedia Computer Science, 192(2021)*, 1560-1572. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2021.08.160>
- PWC (2022). *Revenue from contracts with customers partially updated February 2022*. https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contrac/assets/revenuerecglobalfeb2022.pdf adresinden 21 Eylül 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Saban, M., Gürkan, S. ve Vargün, H. (2019). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı: inşaat sözleşmeleri üzerine bir uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, 12(1)*, 43-64.
- Sabuncu, B. (2019). TFRS 15 ve TMS 21 kapsamında forfaiting muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, (82)*, 77-96. <https://doi.org/10.25095/mufad.536020>
- Sağlam, N., Yolcu M., ve Eflatun, A.O. (2018). *Örneklerle UFRS Kayıtları*. MuhasebeTR.
- Schurbohm-Ebneth, A., ve Viemann, K. (2015). Die Anwendung des IFRS 15 in der Automobilindustrie. *KoR Zeitschrift für Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 4*, 181-190.
- Souza, P.V.S., Gonçalves, R.S. ve Silca, C.A.T. (2022). Impact of IFRS 15 on the quality of accruals and earnings management of Brazilian Publicly Held Companies. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios, 24(4)*, 675-691. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v24i4.4197>
- Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İSMMMO Yayınları https://archive.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E_Kitap/HASILATIN_Raporlanmasi.pdf

- Şok Marketler Ticaret Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/745732>
- Şok Marketler Ticaret Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/824707>
- Şok Marketler Ticaret Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/917473>
- Şok Marketler Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1002623>
- Teknosa İç Ve Dış Ticaret Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/661329>
- Teknosa İç Ve Dış Ticaret Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/740707>
- Teknosa İç Ve Dış Ticaret Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/820643>
- Teknosa İç Ve Dış Ticaret Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/910235>
- Teknosa İç Ve Dış Ticaret Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*.
<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1002269>
- Tezel, K. ve Üçoğlu, D. (2021). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardına geçişin BIST 100 endeksindeki firmaların finansal tablolarına etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (92), 91-114. <https://doi.org/10.25095/mufad.940857>
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf adresinden 3 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- TMS 18 Hasılat.
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf> adresinden 5 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Tong, T., L. (2014). *A review of IFRS 15 revenue from contracts with customers. 2014-09 review of IFRS 15 (TLT)* (masb.org.my) adresinden 13 Temmuz 2022 tarihinde erişilmiştir.
- Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N. ve Pompili, M. (2019). Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies. *African Journal of Business Management*, 13(7), 226-238.
<https://doi.org/10.5897/AJBM2018.8735>

- Usul, H. ve Öztürk, M. S. (2019). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hâsılat standardı çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(4), 1157-1166.
- Ünlütürk, A. Ç., Deveci, E.N., ve Dağlı, M. F. (2019). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat çerçevesinde hasılatın ölçülmesi ve raporlanması. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 19(57), 247-268.
- Vaicekauskas, D. (2020). First time adoption of IFRS 15 “Revenue from contracts with customers”: the case of Lithuanian listed companies. *Accounting Theory and Practice*, 21(2), 19-36. <https://doi.org/10.15388/batp.2020.17>
- Vakko Tekstil Ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi (2018). *Yıllık faaliyet raporu 2017*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/667216>
- Vakko Tekstil Ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi (2019). *Yıllık faaliyet raporu 2018*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/746487>
- Vakko Tekstil Ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi (2020). *Yıllık faaliyet raporu 2019*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/842431>
- Vakko Tekstil Ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi (2021). *Yıllık faaliyet raporu 2020*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/916717>
- Vakko Tekstil Ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi (2022). *Yıllık faaliyet raporu 2021*. <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/1010127>
- Yaman, E. (2020), *Telekomünikasyon firmaları TFRS 15 uygulamalarının değerlendirilmesi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi.
- Yeniçeri, T. ve Erten, E. (2008). Müşteri mağaza sadakat programlarının algılanması, güven, ilişkiyi sürdürme isteği ve mağaza sadakati arasındaki ilişkilerin yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 9(2), 232-247.
- Yenidoğan, T. G. (2009). Müşteri sadakat programları: pazarlama yazınında bakış açıları ve genel bağlam. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21),116-138.
- Yesirlioğlu, S. (2019). *Hasılatın TFRS 15-Türk vergi mevzuatı ve BOBİ FRS bölüm 5 kapsamında incelenmesi ve bir uygulama*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi.
- Yiğit, E. ve Büyükipekçi, S. (2019). TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde hizmet işletmelerinde stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(1), 204-212. <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.529198>

Quagli, A., Roncagliolo, E. ve D'Alauro, G. (2021). The preparedness to adopt new accounting standards: a study of European companies on the pre adoption phase of IFRS 15. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(3), 290-303. <https://doi.org/10.1057/s41310-021-00116-2>

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Hüseyin Can AYAR

ÖĞRENİM DURUMU

Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi/İşletme Fakültesi/Muhasebe ve Finansman	Devam ediyor
Lisans	Sakarya Üniversitesi/İşletme Fakültesi/İşletme	2015-2019
Lise	Karasu Atatürk Anadolu Lisesi	2018

İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Görev
2022-Devam	Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi	Araştırma Görevlisi

YABANCI DİL

İngilizce

ESERLER

Ayar, H.C. ve Fowzi, H. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı ile büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS)'nin karşılaştırılması. *Muhasebe Ve Finans İncelemeleri Dergisi* 4(2), 115-123. <https://doi.org/10.32951/mufider.932066>