MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ İNCELENMESİ: HABERLEŞME SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Rugeyya KOÇMAN
Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi
İstanbul Ticaret Üniversitesi, Muhasebe ve Denetim
kk.rugeyya@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-8810-5987

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN
İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü
ilksen@ticaret.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-6175-3397

ÖZ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Standart, müşteriyle yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirin tanınması ile hasılatın finansal tablolara ne zaman ve ne şekilde alınacağına ilişkin hükümler içermektedir. Varlığın kontrolünün müşteriye devredilmesiyle hasılat muhasebeleştirilir. TFRS 15'in işleyişi beş adımlı bir modelden oluşmaktadır. Bu model çerçevesinde işletmenin müşteriyle yaptığı sözleşme belirlenmekte, edim yükümlülükleri tanımlanmakta, işlem bedeli belirlenmekte ve işlem bedeli edim yükümlülüklerine dağıtılarak, edim yükümlülüğü gerçekleştiğinde hasılat finansal tablolara alınmaktadır.

Bu çalışmada, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını oluşturan beş adımlı model, haberleşme sektöründe kullanılan GSM Sözleşmesi örneği üzerinden değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, Hasılat, Haberleşme Sektörü
JEL Kodu: M40, M41, M49

EXAMINATION OF REVENUE STANDARD FROM CUSTOMER CONTRACTS: AN IMPLEMENTATION IN THE COMMUNICATION INDUSTRY

ABSTRACT

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers was published in the Official Gazette No. 29826 by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority on September 9, 2016, to be applied in the accounting periods starting after (December 31, 2017).

The standard includes provisions on recognition of income from contracts with customers, when and how revenue will be included in the financial statements. Revenue is recognized by transferring control of the asset to the customer. Operation of IFRS 15 consists of a five-step model. Within the framework of this model, the contract with the customer is identified, the performance obligations are identified, the transaction price is determined, and the transaction is distributed to the performance obligations and the revenue is included in the financial statements when the performance obligation is realized.

In this study, the five-step model, which constitutes the IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, is evaluated on the example of the GSM Contract used in the communication industry.

Keywords: IFRS 15, Revenue, Communication Sector
JEL Codes: M40, M41, M49

Gönderim Tarihi: 17.03.2020; Kabul Tarihi: 09.05.2020
Araştırma Makalesi – Copyright © İstanbul Ticaret Üniversitesi Girişimcilik Dergisi

GİRİŞ

İşletme performansının değerlendirilmesinde önemli etkiye sahip kalemlerden biri hasılattır. Küreselleşme ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte doğru ve güvenilir bilgiye ulaşabilme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Yıllık finansal tabloların yeterli düzeyde ve paydaşları tatmin edici açıklamalar içermesi gerekmektedir. Uygulamalarda oluşan farklılıklar denetim, analiz ve paydaşların karar alma süreçlerini olumsuz yönde etkilemektedir.

TMS 18, hasılatın tanımlanması, dipnotlardaki açıklamaların yetersizliği, çok unsurlu sözleşmeler gibi konularda eleştirilere maruz kalmıştır. Mevcut belirsizlikleri ortadan kaldırabilmek, sektör ve paydaşlar açısından karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla, 9 Eylül 2016 tarihinde IFRS 15'in birebir çevirisi olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 29826 sayılı Resmi Gazetede 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayımlanmıştır.

TFRS 15, hasılatın ne zaman tanınacağı ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğine ilişkin kontrolün müşteriye transfer edilmesine odaklanan beş adımlı bir modelden oluşmaktadır. Bu adımlar; müşteriyle yapılan sözleşmenin belirlenmesi, edim yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem bedelinin belirlenmesi, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması ve her bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesiyle hasılatın muhasebeleştirilmesi şeklindedir. Müşteriyle yapılan çoklu satış sözleşmelerinde hasılat, mal veya hizmetlere tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtılmaktadır. Sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içermesi durumunda finansman unsuru ayrıştırılmaktadır. Bir yıldan daha kısa vadeli işlemlerin önemli finansman unsuru içermediği varsayılmaktadır.

Standart, yorum yapılmasını gerektirmeyecek şekilde müşteriyle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılatın tanımlanmış olmasını hedeflemektedir. Standardın temel ilkesi, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devredilmesi neticesinde hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan tutar üzerinden hasılatın muhasebeleştirilmesidir.

Bu çalışmanın amacı; TFRS 15 kapsamında haberleşme sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin müşteriyle yapmış oldukları sözleşmelerden doğan hasılatın muhasebeleştirme sürecini örnek bir uygulama üzerinden incelemek ve bu sürecin etkilerini değerlendirmektir.

1. HASILAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Hasılatla ilgili temel kavramlar şu şekildedir:

1.1. Gelir Kavramı

Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde gelir: *"Her türlü hak ve işlerle taşınır ve durağan mallardan sağlanan yararlar (aylık, üretim, kira, özel gelir vb. gibi)"* şeklinde ifade edilmektedir.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.68. paragrafında gelir; *"özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır"* şeklinde tanımlanmaktadır. Yine Kavramsal Çerçevenin 4.71. paragrafında belirtildiği üzere; *"Gelir ve giderler, finansal tabloların bir işletmenin finansal performansıyla ilgili olan unsurlarıdır. Finansal tablo kullanıcıları hem bir işletmenin finansal durumu hem de işletmenin finansal performansı hakkında bilgiye ihtiyaç duyar. Bu*

nedenle, gelir ve giderler varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler olarak tanımlansa da gelir ve giderler hakkındaki bilgiler, varlık ve yükümlülükler hakkındaki bilgiler kadar önemlidir".

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'ya göre gelir "*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*" olarak tanımlanmaktadır (GVK, Madde 1). Gelir hasılattan daha geniş bir kavram olup, hasılat ve kazanç kavramlarını birlikte içermektedir (Şavlı, 2016: 24).

1.2. Hasılat Kavramı

TDK sözlüğünde hasılat *"bir üretim etkinliği sonunda yaratılan malların parasal değerleri gelir olarak ifade eder"* şeklinde ifade edilmektedir. TFRS 15, hasılatı müşteri ile yapılan sözleşmeler kapsamında *"işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir"* olarak tanımlamıştır (TFRS 15, Ek A).

Hasılat, işletmenin esas faaliyetinin sonucunda elde etmeyi beklediği tutardır. Bu nedenle, işletmenin kendi performansını ölçmekle başlayan, paydaşlara yapılan bildirim ve açıklamalara kadar birçok noktayı etkileyebilecek kritik bir değerdir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 40).

1.3. Kazanç Kavramı

TDK sözlüğünde kazanç *"satılan bir mal, yapılan bir iş veya harcanan bir emek karşılığında elde edilen para, getiri, temettü"* şeklinde tanımlanmıştır.

Kazanç, gelir kapsamına giren diğer kalemlerdir. Bu unsurlar işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanabileceği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de kaynaklanabilmektedir. Kazançlar da ekonomik yarardaki artışları ifade etmektedir.

2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

Gelirin tanımlanması ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıklar, global seviyede karşılaştırılabilirliği olumsuz yönde etkilemiştir. Var olan farklılıkları tek bir sistemde toplamak, ortak çatı oluşturmak amacı ile 2002 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ortak çalışmalara başlamıştır. TMS 18 Hasılat Standardının; gelirin tanımlanması, finansal tablo dipnotlarında yer alan bilgilerin yetersizliği ve çok unsurlu, karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ihtiyaca cevap vermemesi, hasılatın finansal tablolara alınmasında farklılıklara neden olmuş ve yeni bir standarda olan ihtiyacı artırmıştır (Varol, 2016: 66). 2002 yılında hazırlanan taslakta incelemeler yapılarak Kasım 2011'de eleştirilere açık olarak yayınlanmıştır. 2012 yılında ilgili taraflarla yapılan görüşmelerden sonra Ocak 2015'ten erken uygulamaya geçilmemek üzere geriye dönük geçiş süreci önerilmiştir. Standart 28 Mayıs 2014 tarihinde yayınlanmıştır (Köse ve Çelikay, 2015: 21). IFRS 15'in Türkiye'de uygulamaya geçirilmesi amacıyla, KGK tarafından *"TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. İsteyen işletmelerin, bu Standardı 01/01/2018 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulamayı seçmesi mümkündür. Erken uygulanması halinde bu durum dipnotlarda açıklanmalıdır" (*TFRS 15, Ek C).

2.1. Standardın Amacı

TFRS 15'in amacı, *"müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasını ve uygulanacak ilkelerini düzenlemektir"* (TFRS 15, Par.1).

Standart, müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir.

TFRS 15'in temel ilkesi, *"işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın finansal tablolara alınması"* (TFRS 15, Par.2). Ancak işletme bu standardı karşı taraf müşteri ise uygulayabilmektedir. Müşteri, *"işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır"* (TFRS 15, Par.6).

2.2. Standardın Kapsamı

Standartta aşağıdaki kavramlar tanımlanmıştır (TFRS 15, Ek A):

Sözleşme Varlığı: *"Müşteriye devredilen mal ya da hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka şarta bağlı olan bedeli tahsil hakkıdır".*

Sözleşme Yükümlülüğü: *"Müşteriden tahsil edilen bedel karşılığında mal ya da hizmetin müşteriye devridir".*

Tek Başına Satış Fiyatı: *"İşletmenin taahhüt etmiş olduğu mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satışı karşılığında talep edeceği fiyattır"*.

İşlem Fiyatı: *"Üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç, müşteriye devredilen mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği tutardır".* Standart, aşağıdaki sözleşmeler hariç, müşteriyle yapılan tüm sözleşmelere uygulanmaktadır (TFRS 15, Par.6):

- TMS 17 *Kiralama İşlemleri* kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- TFRS 9 *Finansal Araçlar*, TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*, TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* ve TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler.

Müşteriyle yapılan sözleşmenin tamamı başka bir standart kapsamında ise ilgili diğer standart hükümleri uygulanır. Sözleşme, kısmen başka bir standart kapsamında ise öncelikle diğer standart hükümleri, sözleşmenin kalan kısımlarına ilişkin olarak ise TFRS 15 hükümleri uygulanır. TFRS 15 kapsamına giren müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan hasılatın muhasebeleştirilme süreci beş adımlı bir modelden oluşmaktadır (KPMG, 2016, s.34):

1. Müşteriyle yapılan sözleşmenin belirlenmesi,
2. Edim yükümlülüklerinin tanınması,
3. İşlem bedelinin belirlenmesi,
4. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması,
5. Her bir edim yükümlülüğünün yerine getirildiğinde hasılatın muhasebeleştirilmesi.

2.3. Birinci Adım: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

Beş adımlı modeldeki birinci adım müşteriyle yapılan sözleşmenin tanımlanmasını gerektirmektedir. Standardın Ek A bölümüne göre sözleşme; *"iki veya daha fazla taraf arasında imzalanan hak ve yükümlülük doğuran anlaşmadır"*.

Müşteri ile yapılan sözleşmenin standart kapsamında muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki şartların tamamının karşılanması gerekmektedir (TFRS 15, Par.9):

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamalıdır ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmelidir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle sözleşmenin taraflarının haklarını tanımlayabilmelidir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için ödeme koşullarını tanımlayabilmelidir,
- Sözleşme özü itibariyle ticari nitelikte olmalıdır,
- Mal veya hizmetlerin karşılığında yapılacak ödemenin tahsil edilebilirliği muhtemel olmalıdır.

Sözleşme şartlarının tamamı karşılanıyor ise hasılat muhasebeleştirilir. TFRS 15'in 15. paragrafında belirtilen;

- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması veya
- Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması

durumlarından herhangi birinin karşılanamaması durumunda, şartlar sağlanıncaya kadar alınan bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

İşletmeler aynı müşteriler ile farklı zaman dilimlerinde sözleşmeler yapabilmektedir. Sözleşme tanımlandıktan sonra sözleşmenin kapsamının genişlemesi, içeriğinin değiştirilmesi veya yakın zamanda aynı müşteriyle yapılan en az iki sözleşmenin birleştirip tek bir sözleşme gibi ele alması durumları söz konusu olabilmektedir (TFRS 15, Par.18-21).

2.4. İkinci Adım: Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Müşteriyle yapılan sözleşmenin tanımlanmasından ve gerekli birleştirme ve değişiklik işlemlerinin tamamlanmasından sonraki ikinci adımda sözleşmedeki edim yükümlülükleri tanımlanmaktadır. Edim yükümlülüklerinin tanımlanması standarttaki önemli hususlardan biridir.

İşletme, müşteriyle yaptığı sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirmeli ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirlemelidir (TFRS 15, Par.22):

- Farklı mal veya hizmet ya da
- Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisi.

Müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin neler olduğu açıkça belirtilmelidir. Özellikle birden fazla mal veya hizmetin paket olarak sunulduğu sözleşmelerde, ayrıştırılabilir unsurlar belirlenmelidir. Taahhüt edilen mal veya hizmetler birden fazla değil ise, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanır. Taahhüt edilen mal veya hizmetler birden fazla ise, müşteri söz konusu mal veya hizmetlerden ayrı ayrı kullandığında fayda sağlayıp sağlamadığına bakılır. Eğer fayda sağlamıyor ise; mal veya hizmetler ayrı bir edim yükümlülüğü olana kadar birleştirilir (Köse ve Çelikay, 2015: 26).

İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye devrettikçe veya devredilmesiyle hasılatı finansal tablolara alır. Mal veya hizmetin devri varlığın kontrolünün müşteriye geçmesiyle açıklanmıştır. Edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilebileceği gibi, zamanın belirli bir anında da yerine getirilebilmektedir (TFRS 15, Par.32).

Zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerinde, hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır. Zamana yayılı olup olmadığı aşağıdaki maddelere göre değerlendirilir (TFRS 15, Par.35):

- İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
- İşletme ediminin oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi,
- İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması durumunda hasılatı zamana yayılı olarak muhasebeleştirir.

Edim zamana yayılı olarak yerine getirilemiyorsa ve yukarıdaki madde kapsamı dışında kalıyorsa, edim yükümlülüğü belirli bir anda yerine getirilir. Belirli bir anda ifa edilen edim yükümlülüğü, ifa edildiği anda finansal tablolara alınır. İşletme, kontrolün devrine yönelik aşağıdakileri içeren, ancak bunlarla sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır (TFRS 15, Par.38):

- İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir,
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir,
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir,
- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır,
- Müşteri varlığı kabul etmiştir.

Standartta hasılatın tahakkuku, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlıdır. Bazı sözleşmeler çoklu gelir unsuru içerebilir. Bu sebepten, TMS 11 ve TMS 18'in içeriğinde olmayan çoklu gelir unsurlu sözleşmelere, TFRS 15 standardı açıklık getirmiştir. Özellikli beş adımlı modeldeki bu adım, aynı anda iki veya daha fazla mal veya hizmet satışını içeren işlemleri yoğun olarak kullanan sektörleri etkileyecektir (Aktaş ve Varol, 2017: 33).

2.5. Üçüncü Adım: İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşlem bedeli standartta; *"işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir*" şeklinde tanımlanmaktadır (TFRS 15, Par.47). Müşterinin ödemeyi taahhüt ettiği bedelin niteliği ve zamanlaması işlem bedeli tahminlerini etkileyebilmektedir (TFRS 15, Par.48). İşletme işlem bedelini tahmin ederken aşağıdaki şekilde bulunan unsurları dikkate almalıdır (Demirkol, 2018: 426):



Şekil 1. İşlem Bedelinin Belirlenmesi (Demirkol, 2018: 426)

Değişken bedelin gerçeğe uygun tespit edilmesi hususu önemlilik arz etmektedir. Taahhüt edilen bedelin değişken olması durumunda, müşteriye devretmesi karşılığında tahsile hak kazanacağı tutarı, beklenen değer ve en muhtemel tutar yöntemlerinden hangisi daha doğru tahmin imkanı sunuyorsa o yöntemi kullanır (TFRS 15, Par.53).

- Beklenen değer: Gerçekleşmesi mümkün olan alternatiflerin ağırlıklı ortalaması, işlem fiyatı olarak kabul edilmektedir. Benzer özellikteki birçok sözleşmeler için beklenen değer yönteminin kullanılması uygun olabilir.
- En muhtemel tutar: Gerçekleşmesi beklenen alternatifler arasındaki en muhtemel olan tutar işlem fiyatı olarak kabul edilmektedir.

Müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında ödeme zamanının finansman bileşeni içermesi halinde işletme işlem bedelini, paranın zaman değerine göre düzeltir. Taahhüt edilen bedele ilişkin düzeltmenin yapılmasındaki amaç; mal veya hizmetler devredildikçe olası nakit satış fiyatı üzerinden hasılatın finansal tablolara alınmasını sağlamaktır (TFRS 15, Par.60). Mal veya hizmetin teslimi ile ödeme zamanlamasının arasında bir yıl veya daha kısa süre var ise önemli finansal bileşeni içermediği kabul edilebilmektedir (TFRS 15, Par.63).

2.6. Dördüncü Adım: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Standartta işlem bedelinin dağıtılmasındaki amaç; *"işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir"* şeklinde açıklanmaktadır (TFRS 15, Par.73). Amaca istinaden *"her bir edim yükümlülüğüne nispi tek başına satış fiyatları baz alınarak orantılı olarak"* dağıtılır (TFRS 15, Par.74). İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Demirkol, 2018: 428):



Şekil 2. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması (Demirkol, 2018: 428).

İşletme farklı bir müşteriye aynı ürünü ayrı olarak satmış olsaydı talep edeceği fiyat ne olurdu sorusunun cevabı gözlemlenebilir satış fiyatıdır. Tek başına satış fiyatının belirlenmesinde kullanılabilecek en iyi yöntem gözlemlenebilir satış fiyatıdır. Tek başına satış fiyatının gözlemlenebilir olmaması halinde ise dağıtım işlemi zor olacağından işletme piyasa koşullarını ve işletmenin içinde bulunduğu şartları, müşteriye ilişkin bilgileri göz önünde bulundurarak tek başına işlem fiyatını tahmin eder (TFRS 15, Par.77-78).

İşlem fiyatı, değişken bedeli veya indirimi içerebilmektedir. Müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında mal veya hizmete ilişkin bağımsız satış fiyatı, sözleşmede taahhüt edilen toplam tutardan fazla ise indirim söz konusudur. Tek bir edim yükümlülüğü ile ilişkilendirilemeyen değişken bedel ve indirimler tüm edim yükümlülüklerine orantılı olarak dağıtılır (TFRS 15, Par.81).

2.7. Beşinci Adım: Her Bir Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre işletme taahhüt edilen mal veya hizmetlerin transferi gerçekleştiğinde hasılatı tanımlamalıdır. Edim yükümlülüğüne ilişkin varlığın kontrolü müşteriye geçtikçe hasılat finansal tablolara alınmaktadır (TFRS 15, Par.31). Mal veya hizmetlere ilişkin kontrol, zamanın belirli bir anında transfer edilebileceği gibi zamana yayılı olarak da transfer edilebilmektedir (TFRS 15, Par.32).

3. HABERLEŞME SEKTÖRÜNE İLİŞKİN UYGULAMA

TFRS 15'in en fazla etkileyeceği düşünülen sektörlerin başında haberleşme sektörü gelmektedir. Bunun sebebi bu sektörde sıklıkla birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmelerin yapılmasıdır. Hasılatın söz konusu olduğu durumlarda akla ilk gelen tek bir işlem ve tek bir yükümlülük olmaktadır (Aktaş ve Varol, 2017: 37). Teknolojinin gelişmesiyle birlikte haberleşme sektöründe çeşitlilik gösteren çok unsurlu sözleşmeler (mal ve/veya hizmet satışları; cep telefonu + konuşma paketi, internet paketi + modem, cihaz + GSM) sunulmaya başlamıştır. TFRS 15 müşteriye sunulan her bir hizmetin ayrıştırılmasını gerektirmektedir. TFRS 15'in haberleşme sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarına etkisinin büyük olduğu gözlenmiştir. Özellikle edim yükümlülüklerinin tanımlanması ve işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması adımlarında TMS 18'e göre farklı yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır.

Bu uygulamanın amacı TFRS 15'te yer alan beş adımlı modelin, haberleşme sektöründe faaliyet gösteren bir GSM operatörünün müşterisiyle yapmış olduğu sözleşme üzerinden incelenerek değerlendirilmesidir. Sözleşme, haberleşme sektöründe faaliyet gösteren GSM operatörü ile elektrik dağıtım hizmeti veren şirket arasında gerçekleşmiştir. Uygulama, örnek bir sözleşmeye dayalı olarak, yeni standardın çok unsurlu sözleşmelere etkilerini değerlendirmek amacıyla beş adımlı model üzerinden incelenmiştir:

Bir GSM Operatörü, Elektrik Dağıtım Hizmeti veren müşterisi ile onaylı sınırları içerisinde olan, abonelerin sayaçlarını okunması ile ilgili olarak 01 Ocak 2019 tarihinde Radius kurulum cihazı, yönetim ve destek hizmet hizmetleri ile GSM haberleşme iletişimi hizmet sözleşmesi yapmıştır. Müşterinin onaylı sınırları içinde abonelerin sayaçlarının uzaktan okunması (OSOS) amacıyla kullanılacak cihazların M2M hatlar kapsamında 24 aylık süre ile haberleşme hizmeti sağlanacaktır. Sözleşme süresi boyunca müşteriye GSM hizmeti sağlanacak ve sözleşme başlangıcında Radius server cihaz kurulumu yapılacaktır. M2M Havuz Data Paketi aylık ücreti 5.000 TL olacaktır. Radius kurulumu 34.000 TL değerindedir ve kurulum sağlanmadan GSM hizmeti aylık 4.000 TL'dir. Sözleşmenin süresi, fiili işe başlama tarihinden itibaren 2 yıldır.

TFRS 15'teki 5 adımlı model çerçevesinde hasılatın kayda alınma süreci aşağıdaki gibi gerçekleşecektir:

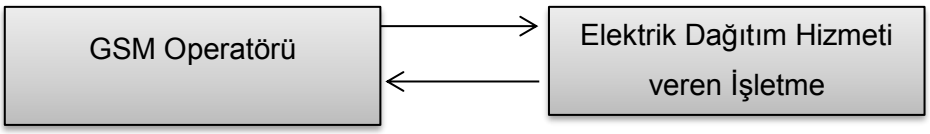
1.Adım: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

2.Adım: Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

3.Adım: İşlem Bedelinin Belirlenmesi

4.Adım: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

5.Adım: Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Finansal Tablolara Alınması



Şekil 3. 1.Adım: Müşteriyle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

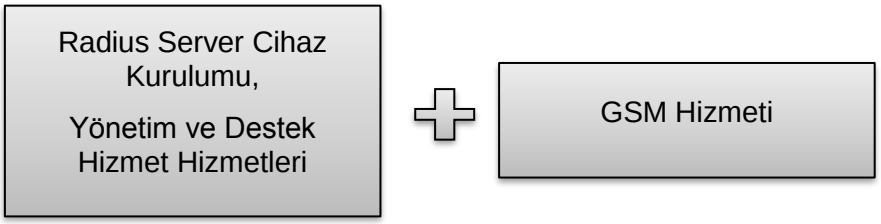
Tarafların Onayı: Sözleşme taraflar arasında yazılı olarak yapıldığı ve taraflarca imzalandığı belirtilmiştir.

Tarafların Haklarının Belirlenmesi: Sözleşmenin yerine getirilmesi ile ilgili taraflar taahhütte bulunmuşlardır. 24 ay boyunca aylık 5.000 TL karşılığında abone sayaçlarının okunmasıyla ilgili Radius Kurulumu, yönetim ve destek hizmetleri ile GSM haberleşme iletişimi hizmeti sağlanacaktır.

Ödeme Koşullarının Belirlenmesi: Sözleşme kapsamında GSM operatörü tarafından düzenlenecek fatura, fatura üzerinde yazılı bulunan son ödeme tarihine kadar elektrik dağıtım işletmesi tarafından ödenecektir.

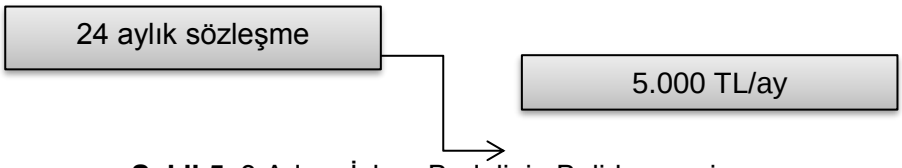
Sözleşmenin Ticari Öze Sahip Olması: Sözleşme özü itibariyle ticari niteliğe sahiptir.

Müşteriyle yapılan sözleşmenin yukarıdaki şartları taşıması halinde, işletme durum ve şartlarda önemli bir değişiklik bulunmadığı sürece sözleşme şartlarını yeniden değerlendirmez. Bu koşullar altında sözleşmenin birinci aşaması tamamlanmıştır.



Şekil 4. 2.Adım: Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Müşterinin onaylı sınırları içinde abonelerin sayaçlarının uzaktan okunması (OSOS) amacıyla kullanılacak cihazların M2M hatlar kapsamında 24 aylık süre ile haberleşme hizmeti sağlanacaktır. Sözleşme süresi boyunca müşteriye GSM hizmeti sağlanacak ve sözleşme başlangıcında ücretsiz Radius server cihaz kurulumu yapılacaktır. İki taraf arasında yapılan sözleşme iki edim yükümlülüğü içermektedir. GSM şirketi birden fazla unsur içeren sözleşmeler ile ilgili olarak şebeke ekipmanlarının birlikte satılması halinde işlem fiyatını, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmedeki yükümlülüklere dağıtmıştır. GSM şirketi işlem fiyatını dağıtırken tek başına sattıkları liste fiyatlarını dikkate almıştır. Sözleşme işlem bedeli için, değişken bir bedel ve önemli bir finansman unsuru içermemektedir.



Şekil 5. 3.Adım: İşlem Bedelinin Belirlenmesi

24 aylık sözleşme çerçevesinde (24 x 5.000) = 120.000 TL olarak belirlenmiştir. 24 ay boyunca 5.000 TL'den toplam 120.000 TL işlem bedeli vardır. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yükümlülükleri	**Bağımsız Satış Fiyatı**	**Oran**	**TOPLAM**
Radius Server Kurulum ve Cihazı	34.000 TL	26%	31.200 TL
GSM Hizmeti	96.000 TL	74%	88.800 TL
TOPLAM	**130.000 TL**	**100%**	**120.000 TL**

4.000 x 24 = 96.000 TL

5.000 x 24 = 120.000 TL

İşlem bedelinin bağımsız satış fiyatları belirlenmiş ve bunların toplam satış fiyatı içindeki oranları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

Radius Server Kurulumu: (34.000 / 130.000) x 100 = %26

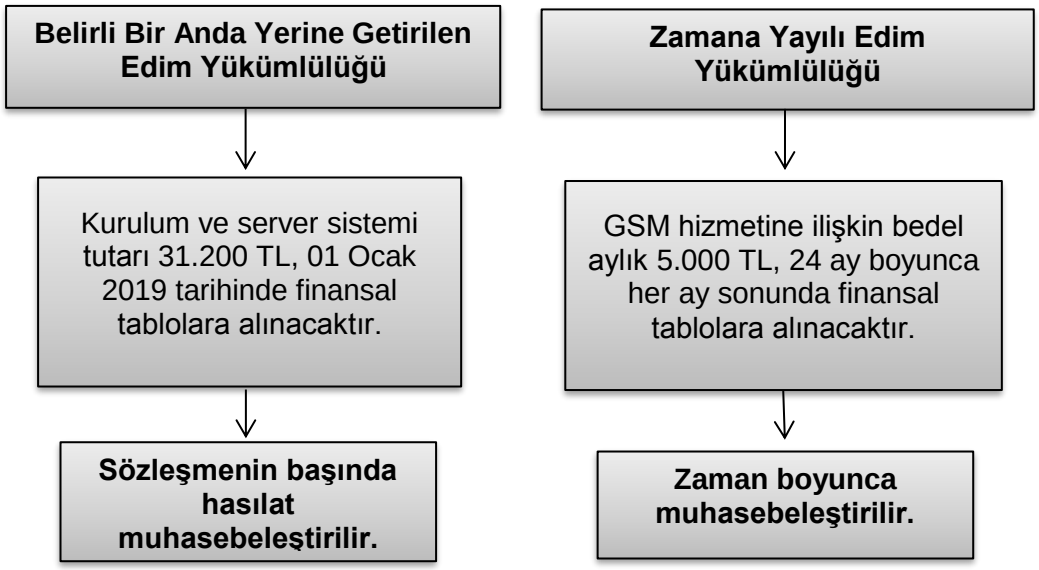
GSM Hizmeti: (96.000 / 130.000) x 100 = %74

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması:

Radius Server Kurulumu: 120.000 x 0,26 = 31.200 TL

GSM Hizmeti: 120.000 x 0,74 = 88.800 TL

Radius server kurulum ve GSM hizmetinin tek başına satış fiyatları toplamı 130.000 TL olmasına karşın, sözleşmede bu ürünler için belirlenen tutar 120.000 TL'dir. Sözleşme 10.000 TL indirim içermektedir. İşlem bedelinin yükümlülüklere tek başına satış fiyatları esasına göre dağıtılması sonucunda indirim edim yükümlülüklerine orantılı olarak dağıtılmıştır.



Şekil 6. 5.Adım: Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

Edim yükümlerinin yerine getirilmesiyle söz konusu hasılat tutarı finansal tablolara alınacaktır.

Tablo 2. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Süreci

	Edim Yükümlülüğü		**Hasılatın Düzeltilmesi**	
	Radius Server Cihaz Kurulum	**GSM Hizmeti**	**Düzeltme**	**Hasılat**
01.01.2019	0,00 TL	0,00 TL	31.200,00 TL	31.200,00 TL
31.01.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
28.02.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.03.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.04.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.05.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.06.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.07.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.08.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.09.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.10.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.11.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL

31.12.2019	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.01.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
29.02.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.03.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.04.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.05.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.06.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.07.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.08.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.09.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.10.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
30.11.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
31.12.2020	0,00 TL	5.000,00 TL	-1.300,00 TL	3.700,00 TL
TOPLAM	**0,00 TL**	**120.000,00 TL**	**0,00 TL**	**120.000,00 TL**

Radius server cihazına ilişkin kurulum gerçekleştiğinde, cihazın kontrolü müşteriye geçtiği için 01 Ocak 2019 tarihinde hasılat finansal tablolara alınacaktır. Cihazın ilgili döneme ait kısmı "181 GELİR TAHAKKUKLARI" hesabına borç, "600 YURTİÇİ SATIŞLAR" hesabına alacak kaydedilir.

181. GELİR TAHAKKUKLARI	15.600 TL	
281. GELİR TAHAKKUKLARI	15.600 TL	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		31.200 TL
Radius Server kurulduğunda		

24 ay boyunca Radius server cihazı kurulumu ve GSM hizmeti aşağıdaki şekilde finansal tablolara yansıtılır. Her ay, 1.300 TL cihaz bedeline ait tutar "181 GELİR TAHAKKUKLARI" hesabına ve düzeltme sonrası olan tutar 3.700 TL ise "600 YURTİÇİ SATIŞLAR" hesabına alacak kaydedilir.

120. ALICILAR	5.000 TL	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		3.700 TL
181. GELİR TAHAKKUKLARI		1.300 TL
24 ay boyunca yapılacak kayıt		

Yılsonunda 281 nolu hesaba aktarılan tutar 181 nolu hesaba aktarılır. 31 Aralık 2019 tarihinde aşağıdaki şekilde kaydedilecektir:

181. GELİR TAHAKKUKLARI	15.600 TL	
281. GELİR TAHAKKUKLARI		15.600 TL
Dönemsellik ilkesi gereği yapılan aktarım		

Sözleşme sonunda gelir tahakkukları hesabında biriken tutarlar tahsil edilmiştir.

120. ALICILAR	5.000 TL	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		3.700 TL
181. GELİR TAHAKKUKLARI		1.300 TL
Her ay sonunda hizmetin gerçekleşmesi halinde hasılat kaydı		

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmanın amacı; TFRS 15 kapsamında haberleşme sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin müşteriyle yapmış oldukları sözleşmelerden doğan hasılatın muhasebeleştirme sürecini örnek bir uygulama üzerinden incelemek ve bu sürecin etkilerini değerlendirmektir.

Bu amaca istinaden; TFRS 15'in en çok etkilediği sektörlerin başında gelen haberleşme sektörüne yönelik bir sözleşme örneği standarttaki beş adımlı model çerçevesinde incelenmiş ve muhasebeleştirilmiştir.

TMS 18'de hasılat tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara alınmaktaydı. TFRS 15 ise hasılatı kontrolün müşteriye devredilmesiyle tanımakta ve finansal tablolara almaktadır. TFRS 15'in önemli etkisinin edim yükümlülüklerinin tanımlanması ve işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması adımlarında olduğu görülmektedir. Hasılat, abonelere haberleşme hizmeti verildiği anda faturalandırılmakta ve kaydedilmektedir. Aboneler hizmeti kullanıncaya kadar gelir kaydedilmemektedir ve ilgili tutar konsolide finansal tablolara ertelenmiş gelir olarak yansıtılmaktadır. Cihaz satışından elde edilen gelir, kontrolünün müşteriye devredilmesiyle birlikte hasılat olarak kayıtlara alınmıştır.

TFRS 15 öncesinde çok unsurlu sözleşmeler tek bir işlem olarak değerlendirilmekteydi ve aylık bedel hasılat olarak finansal tablolara alınmaktaydı. TFRS 15 ile her işlem ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmektedir. Bu durum müşteriye sunulan her bir hizmetin ayrıştırılmasını sağlamaktadır. İndirimli veya bedelsiz olarak müşteriye temin edilen ürünlere ilişkin işlem fiyatı nispi tek başına satış fiyatı esasına göre edim yükümlülüklerine dağıtılmaktadır. İşlem bedelinin her mal ve hizmete gerçeğe uygun şekilde tahsis edildiği görülmektedir.

TFRS 15'in etkilediği sektörlerden haberleşme sektöründe yapılan bir sözleşme çalışma kapsamında incelenmiştir. TFRS 15'in etkisinin güçlü olacağı düşünülen

diğer sektörler; otomotiv, inşaat, yazılım ve gayrimenkuldür. Standardın etkisinin daha iyi anlaşılabilmesi için sektör bazlı çalışmaların yapılması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

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

Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Türk Dil Kurumu Sözlüğü.

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.

Demirkol, Ö. F. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model. Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi, Kasım 2018, 6 (15), 415-434.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Kanunu.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı.

Köse T. ve Çelikay Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. Mali Çözüm Dergisi, Ocak - Şubat 2015, 19-44.

KPMG. (2016). Issues In-Depth Revenue from Contracts with Customers. 10.03.2020 tarihinde https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-practice-issues-revenue.pdf adresinden erişildi.

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

Varol, İ. D. (2016). *Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat": Yorum ve Uygulamaları.* Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.