

TFRS 15 ‘MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT’ STANDARDI KAPSAMINDA ASIL-VEKİL İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN*

Dr. Banu SULTANOĞLU**

Makale Gönderim Tarihi : 19.02.2021 / Kabul Tarihi : 24.03.2021

Makale Türü: İnceleme

ÖZ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’nda, müşterinin mal veya hizmetin kontrolünü elde etmesinin sonucunda, işletme edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olmakta ve hasılat kayda alınmaktadır. Günümüzde, özellikle e-ticaret sektöründe yaygın olan ve Standardın Uygulama Rehberi’ndeki özellikli konulardan biri olarak ele alınan asıl-vekil işlemlerinde, hasılatın doğuş zamanı ve tutarının doğru belirlenmesi için mal veya hizmet sunumunu gerçekleştiren tarafın asıl mı yoksa vekil mi olduğunun doğru olarak tespit edilmesi gerekir. Bu çalışmada, TFRS 15’te hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ilkeler kontrol kavramı çerçevesinde açıklanarak, asıl-vekil ilişkisinin mevcut olduğu işlemler bu çerçevede değerlendirilmiş ve e-ticaret yapan işletmelerin faaliyet raporlarındaki asıl-vekil ilişkisine ilişkin dipnot bilgileri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, UFRS 15, TFRS 15, Asıl-vekil, Kontrol

JEL Sınıflandırması: M41, M49.

* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
yildiz.ozerhan@hbv.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1589-2692>

** Bilkent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, sbanu@bilkent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0114-1553>

EVALUATION OF THE PRINCIPLE VERSUS AGENT CONSIDERATIONS UNDER TFRS 15 “REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS” STANDARD**ABSTRACT**

According to TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard, the revenue is recognized when the performance obligation is fulfilled since the control transfer of the goods or services to the customer occurs. In order to determine the timing and amount of revenue accurately in the principal versus agent considerations, which are common in the e-commerce sector and explained in the Standard’s Application Guidance, the entity should appropriately determine itself as a principle or an agent. In this study, the principles regarding the recognition and reporting of revenue in TFRS 15 are explained within the framework of the concept of control, at the same time the transactions occurring in the principal versus agent considerations are evaluated within this framework and finally the disclosures of e-commerce corporations’ annual reports regarding the principal versus agent considerations are examined.

Keywords: Revenue, IFRS 15, TFRS 15, Principle-agent, Control

Jel Classification: M41, M49.

1. GİRİŞ

Hasılat, işletmelerin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve karın oluşumunda önemli bir paya sahip olan gelir unsurudur. Finansal tablo kullanıcılarından özellikle yatırımcılar açısından hasılatın raporlanması, işletmelerin finansal performansının değerlendirilmesinde dikkate alınan önemli göstergelerden birisidir (Colson ve diğerleri, 2010). Yatırımcılar, karar alma sürecinde, finansal raporlarda sunulan bilgileri değerlendirirken çoğunlukla hasılatın doğuş zamanı ve tutarının doğruluğu konusuna odaklanırlar (Anderson ve Yohn, 2002). Hasılatın doğuş zamanı ve tutarının tespitine ilişkin ilkelerin gerek ülkelerarası gerekse tüm sektörler açısından tutarlı bir şekilde belirlenerek, işletmeler tarafından uygulanması, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun bilgi sağlayacaktır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal tablolarını hazırlayan işletmeler için hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler, “TMS 18 Hasılat” ve “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”¹ (inşaat taahhüt faaliyetlerini yürüten işletmeler için) standartlarında açıklanmış ve söz konusu standartlar uzun süre uygulamada kalmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu tarafından yayınlanmış olan ve ülkemizde Türkiye Muhasebe Standardı olarak yürürlükte kalan hasılat standardına getirilen en önemli eleştiri, karmaşık işlemlere yönelik açıklamaların ve uygulama rehberinin yetersiz kalmış olmasıdır. Bu eleştiriye dikkate alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin olarak yeni bir standart yayınlama yönünde çalışmalarına başlamış ve bu çerçevede 2014 yılında “IFRS

1 TFRS yorum 13, TFRS yorum 15, TFRS yorum 18 ve TMS Yorum 31’de yürürlükten kaldırılmıştır.

15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardını yayınlamıştır. Söz konusu standart, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkçe’ye çevrilmiş ve “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı olarak yayınlanmıştır. Yeni Standardın 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanması ile “TMS 18 Hasılat” ve “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standartları yürürlükten kaldırılmıştır.

TFRS 15’te, hasılatın doğuşuna ilişkin temel ilke, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmiş olmasıdır. Yürürlükten kaldırılan “TMS 18 Hasılat” standardında ise, mal ve hizmete ilişkin risk ve faydaların müşteriye geçtiği tarih, hasılatın doğuş zamanı olarak kabul edilmektedir. Buna göre, önceki uygulamada hasılatın kaydı için gerekli olan risk ve fayda analizi, yerini diğer standartlarla² uyumlu olarak “kontrol”e bırakmıştır. Yeni standarda göre, risk ve faydanın devredilmesi kontrolün de devredildiğinin bir göstergesi olmakla birlikte, işletmelerin ilave göstergeleri de dikkate almaları gerekecektir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019). Sonuç olarak, hasılatın doğuşu kontrol kavramına dayandırılmış ve müşterinin bakış açısından ele alınmıştır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015). TFRS 15’in Uygulama Rehberinde, ayrıntılı olarak açıklanan özellikli konuların bir çoğunun “kontrol” kavramı ile yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Özellikli konulardan biri olan asıl-vekil ilişkisinde, hasılatın doğuşu ve tutarının tespitinin nasıl yapılacağı kontrol kavramı çerçevesinde ele alınarak açıklanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, TFRS 15’te hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ilkeleri kontrol kavramı çerçevesinde irdeleyerek açıklamak ve standardın Uygulama Rehberinde yer alan özellikli konulardan biri olan asıl-vekil ilişkisini kontrol kavramı çerçevesinde değerlendirmektir. Bu kapsamda, e-ticaret yapan işletmelerin faaliyet raporlarındaki dipnot bilgilerinde asıl-vekil ilişkisini nasıl açıkladıkları incelenmiştir.

2. Hasılatın Doğuşu ve “Kontrol” İlişkisi

Muhasebe Teorisinde, gelir ve hasılatın tanımlanmasına ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; Bilanço Yaklaşımı ve Gelir Yaklaşımıdır. Bilanço yaklaşımında gelir, *“işletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen artışlar veya yükümlülüklerde sağlanan azalışlardır veya her ikisinin bir arada gerçekleşmesidir”* (Akdoğan ve Aydın, 1987). Bu yaklaşıma göre gelir, özkaynaklara konan ve çekilen değerler hariç olmak üzere bu grupta meydana gelen olumlu artışlardır. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de gelir kavramı, bilanço yaklaşımı benimsenerek, *“özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar”* (KÇ:4.68) şeklinde tanımlanmıştır. Gelir Yaklaşımına göre ise, finansal durumdaki değişimden çok, sonuç hesaplarından hareketle gelirin tanımı yapılmakta ve karı olumlu yönde etkileyen unsurlar gelir olarak nitelendirilmektedir.

Gelirin bir unsuru olan hasılat kavramı, bilanço yaklaşımında, *“bir işletmenin belirli bir dönemde mal teslimi veya üretimi, hizmet sunumu veya işletmenin sürekli, ana iş konusu ile ilgili işlemler sonucunda, varlıklarında meydana gelen artışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen azalışlar veya her ikisinin aynı anda gerçekleşmesidir”* şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987). Bu tanıma göre,

2 TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı’nda ve Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de kontrol kavramı, TFRS 15’teki tanıma benzer şekilde açıklanmaktadır.

özkaynaklarda (net aktif) meydana gelen artışların işletmenin mal teslimi, hizmet sunumu gibi esas iş konusu ile ilgili işlemlerden ortaya çıkması gerekmektedir.

TFRS 15'te de *gelir* ve *hasılat* kavramları, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye uyumlu bir şekilde, bilanço yaklaşımı benimsenerek tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve de varlık ve borçların finansal raporlamanın en önemli unsurları olarak ele alınması nedeniyle, hasılat varlık ve borçlardaki değişime dayalı olarak tanımlanmıştır. İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesi, varlıklarında artışa veya borçlarında azalışa neden olmakta; böylece hasılat kayda alınmaktadır (Olsen ve Weirich, 2010). Hasılat, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklere dayalı olarak finansal tablolara alınmakta ve ölçülmektedir (Kieso, Weygandt ve Warfield, 2017). Varlık ve borçlardaki değişime dayalı olarak hasılatın tanımlanması, işletmelerin hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin daha net bir şekilde yargıda bulunmalarına imkan vermektedir (Holzmann, 2011; Holzmann ve Munter, 2014).

İşletmenin olağan faaliyet konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan hasılatın dönem kar veya zararının oluşumunda, dolayısıyla özkaynaklar üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle, hasılatın doğuş zamanının doğru tespit edilerek, ait olduğu dönemde raporlanması, gelir ve giderin doğru bir şekilde eşleştirilmesine ve finansal tabloların dönemsellik kavramına uygun bir şekilde raporlanmasına imkan sağlayacaktır. Hasılatın doğuş zamanı ile ilgili olarak TFRS 15'te benimsenen yaklaşım, sözleşmeye konu mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmesidir. Bir varlığın kontrolü, "*varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır*" (TFRS 15:33). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de kontrol, "*bir ekonomik kaynağı işletmeye bağlar*" şeklinde ifade edilmekte ve kontrolün mevcut olup olmadığının değerlendirilmesinin, işletmenin muhasebeleştiği ekonomik kaynağın belirlenmesine yardımcı olduğu açıklanmaktadır (KÇ 4.19). Buna göre, bir işletmenin ekonomik kaynak üzerindeki kontrolü, işletmenin ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik fayda akışını elde etme yeteneğine sahip olmaktır (KÇ 4.20). Kontrol, söz konusu kaynağa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların başka bir tarafa değil, doğrudan ya da dolaylı olarak işletmeye akması olarak tanımlanmıştır (KÇ 4.23). Bu kapsamda, kontrol tanımını oluşturan bileşenler şunlardır:

- ✓ *güç* - bir işletmenin hasılatı muhasebeleştirebilmesi için, varlığın kullanımını yönetme ve varlığın kalan tüm faydalarını önemli ölçüde elde etme hakkına sahip olması gerekir.
- ✓ *kullanımı yönetme* - bir müşterinin bir varlığın kullanımını yönetme gücü, müşterinin bu varlığı faaliyetlerinde kullanma, başka bir işletmenin bu varlığı faaliyetlerinde kullanmasına izin verme veya başka bir işletmenin bu varlığı kullanmasını kısıtlama hakkını ifade eder
- ✓ *fayda sağlama* - müşterinin, varlığın kontrolünü ele geçirebilmesi için, söz konusu varlıktan kalan faydaların (nakit girişlerinde potansiyel bir artış veya nakit çıkışlarında potansiyel bir azalış) tamamını elde etme yeteneğine sahip olması gerekir. Varlığın kullanılması, tüketilmesi, elden çıkarılması, satılması, takas edilmesi, rehin verilmesi veya elde tutulması gibi birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak fayda elde edebilir.

TFRS 15'te, hasılatın doğuşu yukarıda açıklandığı gibi kontrol kavramının tanımında yer alan bileşenlere dayandırılmıştır. Buna göre, müşterinin mal veya hizmetin kontrolünü elde etmesinin sonucunda, işletme edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olmakta ve hasılat kayda alınmaktadır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlığın devredilmiş olduğu, işletmenin taahhüdünü (edim yükümlülüğünü) yerine getirdiği ve böylece hasılatın doğduğu kabul edilmektedir (TFRS 15:31). Standartta, hasılatın doğuşu satıcının mal veya hizmetin kontrolünü teslim etmesi veya müşterinin mal veya hizmetin kontrolünü ele geçirmesi şeklindeki her iki bakış açısı ile gerçekleşmiş olacağı kabul edilse de, kontrolün öncelikle müşteri açısından değerlendirilmesi gerektiği savunulmuştur (IFRS 15:BC121). Hasılatın doğuş zamanının tespitinde, müşteri açısından bir bakış açısını benimseyen TFRS 15'te, mal veya hizmetin sahipliğinden kaynaklanan risk ve faydaların müşteriye devri yerine, kontrolün devri dikkate alınmaktadır. Bu bakış açısı, bir işletmenin, mal veya hizmetlerin müşteriye devriyle sonuçlanmayacak faaliyetleri üstlenmesinden kaynaklanan tutarları hasılat olarak muhasebeleştirme riskini de en aza indirmektedir (IFRS 15: BC121).

Daha önce yürürlükte olan hasılat standardından farklı olarak, hasılatın doğuşunda, mal veya hizmetin sahipliğinden kaynaklanan risk ve faydaların müşteriye devredilmesi yerine kontrolün devrinin dikkate alınmasının nedenleri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır (IFRS 15: BC118):

- müşterinin elde ettiği mal veya hizmet bir varlıktır (çoğu hizmet müşteri tarafından aynı anda alınıp, faydası tüketildiği için varlık olarak muhasebeleştirilmemiş olsa bile) ve varlık tanımında, bir varlığın ne zaman finansal tablolara alınacağı veya finansal tablo dışı bırakılacağını kontrol unsuru belirlemektedir.
- mal veya hizmetin devrinde, kontrolün müşterinin eline geçmesinin belirleyici olması, mal veya hizmetin ne zaman devredildiği konusunda daha tutarlı kararlar verilmesini sağlar, çünkü işletmenin bazı risk ve faydaları elinde tutması durumunda, söz konusu mal veya hizmetin sahipliğinden kaynaklanan risk ve faydaların ne kadarının müşteriye devredilip devredilmediğine karar verilmesi zor olabilir.
- risk ve faydaların devri yaklaşımı, edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ile çelişebilir. Örneğin, bir işletme bir ürünü müşteriye devretmesine rağmen, o ürünle ilgili bazı riskleri halen elinde tutuyorsa, risk ve faydaların devrine dayalı bir değerlendirme, işletmenin ancak tüm riskler ortadan kaldırıldıktan sonra yerine getirilebilecek tek bir edim yükümlülüğü ile hasılatın gerçekleşeceği sonucuna ulaşılır. Kontrole dayalı bir değerlendirme yapıldığında ise, örneğin sabit fiyatlı bir bakım anlaşmasında olduğu gibi iki edim yükümlülüğü tanımlanabilmektedir - biri ürünün kendisi, diğeri ise ürüne ilişkin gelecekte verilecek olan bakım hizmeti. Söz konusu edim yükümlülükleri farklı zamanlarda yerine getirilmiş olmakta ve hasılatın doğuşu da edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği zamanlarda gerçekleşmektedir.

Kontrolün müşteriye devri, belirli bir anda gerçekleşebileceği gibi, zamana yayılı bir şekilde de gerçekleşebilmektedir. Bu durumda da hasılat, belirli bir anda veya zamana yayılı bir şekilde kayda alınarak, finansal tablolarda raporlanmaktadır. Kontrolün belirli bir anda devrine yönelik olarak, müşterinin varlığın kullanımını yönetebilme ve kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücüne sahip oldu-

ğunu gösteren unsurlar, aşağıdaki göstergeler ile sınırlı olmamak kaydıyla, mal veya hizmetin devri ile bağlantılı olarak standartta şu şekilde açıklanmaktadır (TFRS 15:38):

- *işletmenin tahsil hakkına sahip olması, müşterinin ise, mevcut bir ödeme yükümlülüğünün bulunması*; işletmenin mal veya hizmetin kontrolünü müşteriye devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirmesi, işletme açısından bir alacak hakkının doğmasına, müşteri açısından ise bir ödeme yükümlülüğüne neden olur.
- *yasal mülkiyetin müşteriye geçmesi*; yasal mülkiyetin müşteriye geçmesi, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmesinin bir sonucudur.
- *mal veya hizmetin devrinde, zilyetliğin müşteriye geçmesi*; yasal mülkiyetin müşteriye geçmesi, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bazı durumlarda, zilyetlik kontrolün müşteriye geçtiği anlamına gelmeyebilmektedir. Örneğin, konsinye satışlarda, zilyetlik müşteriye geçmesine rağmen, varlığın kontrolü satıcı işletmede bulunmaktadır.
- *Müşterinin varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirilerinin bulunması*; mal veya hizmetin mülkiyetinin müşteriye devredilmesi, sahiplikten kaynaklanan risk ve faydaların da müşteriye devredilmesine neden olmaktadır. Ancak sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğünün bulunması halinde, ilgili varlığın kontrolünün müşteriye devredilmesi, varlıkla ilgili ilave edim yükümlülüğünün değerlendirilmesini gerekli kılabilir. Örneğin, bir makinenin bakım hizmetini de içeren bir sözleşme ile müşteriye teslimi durumunda, müşteri, makinenin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirileri üstlenmekte, dolayısıyla, kontrolü ele geçirmiş olmaktadır. Teslim tarihinde makine bedeli hasılat olarak kayda alınmaktadır. Bakım hizmet bedelinin ise her ne kadar makine müşteriye teslim edilmiş olsa da, zamana yayılı bir şekilde kayda alınması gerekir.
- *müşterinin varlığı kabul etmesi*; müşterinin varlığı kabul etmesinde, kontrolün devrinin değerlendirilmesine yönelik olarak, sözleşme maddelerinin dikkate alınması gerekir. Örneğin, kurulum şartı veya deneme süresinin sonunda müşteri kabulünü içeren bir sözleşmede, bu işlemler gerçekleşmeye kadar ürünün kontrolü müşteriye devredilmemiş olmaktadır (TFRS 15:B83-86).

Kontrolün müşteriye devrinin zamana yayılı olarak gerçekleşmesi ise aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda gerçekleşir (TFRS 15:35):

- *işletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi*; müşterinin edimin sağladığı faydayı aldığı anda tüketip tüketmediğinin tespiti, temizlik hizmeti gibi bazı rutin ve tekrarlayan hizmetlerde kolay olmakla birlikte bazılarında zordur. Örneğin, kalan edim yükümlülüğünün başka bir işletme tarafından gerçekleştirilecek olması durumunda, eğer işletme o güne kadar tamamladığı işlerin bu işletme tarafından büyük ölçüde yeniden yapılması gerektiğine karar verirse, edim yükümlülüğü zamana yayılarak gerçekleşir (TFRS 15:B3-4).
- *edimin oluşturulduca veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi*; bu nitelikteki hizmetlerde, kontrolün müşteriye devir edilip edilmediğinin değerlendirilmesi

dirilmesinde standarttaki kontrole ilişkin hükümler (TFRS 15:31-34 ve 38) dikkate alınır (TFRS 15:B5).

- *edimin işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması (varlığın farklı bir müşteriye satılmama durumu gibi) ve sözleşmenin taraflarca feshedilmesi durumunda, işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukukten icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması*; işletme, alternatif kullanımı olan bir varlık ürettiğinde, işletmenin varlığı kolaylıkla başka bir müşteriye yönlendirebildiği ve bu nedenle, müşterinin, işletmenin varlığı başka bir müşteriye yönlendirmesini kısıtlama imkanına sahip olmadığı için artık kontrole sahip olmayacağı anlamına gelir (IFRS 15:BC134). Buna karşın, işletme müşteriye özgü bir ürün ürettiğinde, varlığın alternatif bir kullanıma sahip olma olasılığı daha düşüktür çünkü, işletmenin varlığı başka bir müşteriye satabilmesi için yüksek maliyetler doğuracak önemli değişiklikler yapması gerekir. Böyle bir durum, müşterinin mal veya hizmetin kontrolüne sahip olduğu anlamına gelmektedir (IFRS 15:BC135). Bir varlığın alternatif bir kullanıma sahip olup olmadığının değerlendirilmesinde, müşteriye özgü ürün üretiminin belirleyici bir faktör olmayıp, işletmenin bu varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetmesinin sözleşmeyle sınırlandırılması veya fiilen kısıtlanmasının dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır (IFRS 15:BC137). Bunun için de, işletmenin önemli düzeyde maliyetlere katlanıyor olması gerekir (örn. tasarım ürünler). Bir varlığın işletme açısından herhangi bir alternatif kullanıma sahip olmaması için, işletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetebilme olanağına yönelik sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamanın önemli olması gerekir (IFRS 15:B6-9).

3. Hasılatın Doğuşuna İlişkin Özellikli Konular ve “Kontrol” İlişkisi

TFRS 15’in Uygulama Rehberinde, hasılatın doğuşuna ilişkin olarak ele alınan özellikli konular; iade hakkı tanınan satışlar, garantiler, asıl-vekil değerlendirmesi (aracı vasıtasıyla satış), ilave mal veya hizmetler için müşteriye sağlanan opsiyonlar, müşterilerin kullanılmamış hakları, iadesiz peşin ödenen ücretler, lisanslama, geri alım anlaşmaları, konsinye mal anlaşmaları, faturala-elde tut anlaşmaları ve müşterinin kabulüdür (müşteri kabul şartı). Uygulama Rehberinde ayrıntılı olarak açıklanan özellikli konuların bir çoğunun “kontrol” kavramı ile yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Aşağıda bu çalışmanın kapsamı çerçevesinde yer alan bir takım özellikli konular kontrol kavramı ilişkisi içinde kısaca açıklanmaktadır.

İade Hakkı Tanınan Satışlar

Standardın Uygulama Rehberinde ele alınan özellikli işlemlerden birincisi “iade hakkı tanınan satışlar”dır. İade hakkı tanınan satışlar, müşteri memnuniyetsizliği ve benzeri nedenlerden dolayı, ürünü geri alma garantisi veren satışlardır. Bir ürünün müşteri tarafından aynı cins, nitelik, durum ve fiyata sahip diğer bir ürünle (örneğin diğer ürünün başka bir renk veya ölçüsü ile) değiştirilmesi iade olarak değerlendirilmez (TFRS 15: B26). Standardın bu maddesine göre, bir işlemin “iade hakkı tanınan satışlar” kapsamında değerlendirilmesi için;

- finansal harekete neden olması (alınan bedelin iadesi veya müşterinin borcundan düşülmesi gibi) ve
- ürünün farklı cins, nitelik, durum ve fiyata sahip başka bir ürünle değiştirilmiş olması gerekir.

Müşterinin kusurlu bir ürünü yeni bir ürün ile değiştirebildiği sözleşmeler, garantili satışlar kapsamında değerlendirilir ve garantiye ilişkin yükümlülük tutarı TMS 37 “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*” uyarınca muhasebeleştirilir.

İade hakkı tanınan satışlarda işletmenin en az iki yükümlülüğü bulunmaktadır. Birinci yükümlülük, ürünün müşteriye teslim edilmiş olması, ikincisi ise, iade dönemi boyunca müşteri tarafından iade edilecek ürünü geri alma yükümlülüğüdür (TFRS 15, BC:363). İade hakkı tanınan satışlarda işlem bedeli değişken bir bedel olarak kabul edilmekte ve iadesi beklenen ürünlere ilişkin tutar hasılat tutarına dahil edilmemektedir. Müşteriye satış yapıldığında işletmenin müşteriden aldığı bedel (nakit veya alacak hakkı) varlıklarında artışa neden olurken, aynı zamanda işletmenin müşteriden tahsil ettiği veya edeceği bedelin bir kısmını veya tamamını bu müşteriye geri ödemeyi beklemesi yükümlülüklerinde de bir artışa neden olmaktadır. Bu nedenle, finansal tablolara bir iade yükümlülüğü yansıtılmaktadır. İade yükümlülüğü, işletmenin tahsil ettiği (veya edeceği) bedelin hak etmeyi beklemediği kısmı üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar, tahsil edilen veya edilecek bedel ile iade yükümlülüğü arasındaki fark kadar olmaktadır. İşletme mal veya hizmeti müşteriye devretmek suretiyle edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır, mal veya hizmetin kontrolü müşteriye geçmiş olmaktadır, ancak iadesi beklenen ürünler karşılığında müşteriye ödediği bedelin bir kısmını iade etme yükümlülüğünün bulunmasından dolayı, müşteriden tahsil edilen veya edilecek tutarın tamamı hasılat olarak muhasebeleştirilmemektedir. Ayrıca iadesi beklenen ürünler de maliyet bedeli üzerinden aktifte varlık olarak muhasebeleştirilmekte, söz konusu maliyet bedeli satışların maliyetine dahil edilmemektedir. İade süresinin sonunda iade gerçekleşmezse, iade yükümlülüğü tutarı hasılatı dahil edilmektedir. İşletmenin iade hakkı tanınan ürünlerin ne kadarının geri geleceğini güvenilir bir şekilde tahmin edememesi halinde ise (örneğin piyasaya yeni çıkan bir ürün olması, geçmiş deneyimin bulunmaması) iade süresi doluncaya kadar hasılat kaydının yapılmaması, müşteriden alınan bedelin tamamının yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Garantiler

Bazı garantiler, üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak ilgili ürünün, tarafların amaçladığı işlevi yerine getireceğine dair müşteriye teminat verir. Diğer garantiler ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave olarak müşteriye bir hizmet sağlar (TFRS 15, B28).

İşletmenin garanti karşılığı satış yapmasının iki türü vardır:

- ✓ Yasal düzenlemeler ve işletme politikaları gereği satış fiyatının müşterilere verilen güvence unsuru içerdiği “güvence-tipi garanti” (assurance-type warranties).
- ✓ Garanti süresini uzatan ve ek bir ücret karşılığında satışı gerçekleştirilen “hizmet-tipi garanti” (service-type warranties).

Güvence-tipi garanti kapsamında yapılan satış işlemi, mal veya hizmet satışı gerçekleştiği anda hasılat kayda alınır. Garantiden kaynaklanan yükümlülükler ise, geçmiş deneyimlere bağlı olarak, “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” bölümü uyarınca muhasebeleştirilir. Hizmet-tipi garanti kapsamında yapılan satış işlemi ise, mal veya hizmet satışının gerçekleştiği anda, tahsil edilen tutarlar ertelenmiş gelir olarak kayda alınır, hasılat, hizmetin sunumunun gerçekleşeceği döneme kadar

bu hesapta bekletilir. Ek garanti süresinin başladığı dönemler itibariyle, ertelenmiş gelirler hesabındaki tutarlar hasılat hesabına aktarılır (Özerhan ve Sultanoglu, 2018). İşletmenin hizmet tipi garanti satışını gerçekleştirilmesi, ilave bir edim yükümlülüğünün bulunduğu, bu edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde, hizmete ilişkin kontrolün müşteriye devredildiğini gösterir.

İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları

Müşteriye sunulan fırsat olarak adlandırılan opsiyonlar, gelecekte müşteriye ilave mal veya hizmetleri bedelsiz veya indirimli elde etme hakkı sağlamaktadır. Opsiyonun müşteriye önemli bir hak sağlaması ve müşterinin bunun bedelini peşin olarak ödemesi halinde, işlem bedeli değişken bedel olmakta ve dağıtılmaktadır. Dağıtılan bedelin opsiyona isabet eden kısmı, opsiyon kullanılıncaya kadar ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilmekte ve opsiyon sona erdiğinde hasılat finansal tablolara yansıtılmaktadır. Buna göre, opsiyon işletmenin ilave bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanmakta ve işletmenin bu yükümlülüğü yerine getirdiğinde müşterinin kontrolü ele geçirdiği varsayılmakta ve hasılat kayda alınmaktadır.

Müşterilerin Kullanılmamış Hakları

İşletmenin müşteriden gelecekte mal veya hizmeti devretmesine ilişkin olarak ön ödeme alması (avans gibi) halinde, bu tutar işletme henüz edim yükümlülüğünü yerine getirmediği, dolayısıyla mal veya hizmetin kontrolünü müşteriye devretmediği için yükümlülük olarak finansal tablolara alınır; edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat finansal tablolara yansıtılır.

İadesiz Peşin Ödenen Ücretler

İadesiz peşin ödenen ücretler, çoğunlukla hizmet sektöründe karşımıza çıkmaktadır. Bir spor kulübüne üyelikte alınan ve hizmetten yararlanılmasa dahi müşteriye iade edilmeyen ücretler örnek olarak verilebilir. Peşin alınan tutar karşılığında yerine getirilecek ayrı bir yükümlülük olmadığı durumlarda, alınan bu tutarın hizmet süresi boyunca gelir yazılması gerekir (Şavlı, 2016). İadesiz peşin ödenen ücretler, işletmeye ayrı bir edim yükümlülüğü doğurmadığından dolayı sözleşmede yer alan mal veya hizmetle ilişkili olarak hasılat tutarına dahil edilmektedir. Örneğin, bir spor kulübüne üyelik için sözleşme feshedilse bile iade edilmeyecek üyelik ücretinin alınması, ayrıca sözleşme süresince hizmetin karşılığı olarak ek bir bedelin ödenmesi halinde, peşin alınan ücret, işletmenin hizmet sağlamaya ilişkin edim yükümlülüğünün bir parçası olmaktadır. Dolayısıyla, edim yükümlülüğü yerine getirildikçe müşterinin kontrolü ele geçirdiği, hizmetten fayda sağladığı kabul edilir ve hizmet sunuldukça hasılat kayda alınır.

Lisanslama

Lisans verme taahhüdünün ayrı bir edim yükümlülüğü olması halinde, bu taahhüdün nasıl yerine getirildiği tespit edilir ve buna göre hasılat kayda alınır. Müşteriye lisansın kullanım hakkının sağlandığı durumda, hasılat belirli bir anda; erişim hakkının sağlandığı durumda ise zamana yayılı olarak kayda alınır. Kullanım hakkının sağlanması, müşterinin lisansa sahip olmaktan kaynaklanan tüm faydayı elde ettiğini, dolayısıyla kontrolün ele geçirildiğini gösterir. Erişim hakkı ise, müşterinin erişimin sağlandığı dönemler itibariyle lisanstan faydalandığını ve kontrolün zamana yayılı bir şekilde devredildiğini gösterir.

Geri Alım Anlaşmaları

Geri alım anlaşmalarında işletme müşteriye varlığın satışını yapmakta, ancak ileri bir tarihte varlığı geri satın alma hakkı veya yükümlülüğü bulunmaktadır (örn. forward, alım ve satım opsiyonu). Bu durumda yapılan işlemin gerçek bir satış işlemi olup olmadığının, hasılat doğuran olay olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. İşletme satış fiyatına eşit veya daha yüksek bir tutardan varlığı geri satın alma hakkına veya yükümlülüğüne sahipse, bu işlem bir finansman işlemi olarak değerlendirilmektedir. Varlığın kontrolünün müşteriye devredilmediği, dolayısıyla hasılatın doğmadığı kabul edilmekte ve aralarında gerçekleşen işlem finansman işlemi olarak kayda alınmaktadır.

Faturala ve Elde Tut Anlaşmaları

Faturala-elde tut anlaşması, işletmenin bir ürünü müşteriye fatura ettiği ancak bu ürünün fiziki zilyetliğini gelecekte belirli bir zamanda müşteriye devredene kadar sürdürdüğü bir sözleşmedir (TFRS 15:B79). Bu tür işlemlerde işletmenin müşterinin ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirmesi ve bu ürünü devretmek için edim yükümlülüğünü ne zaman yerine getirdiğini tespit etmesi gerekir. Ürünün zilyetliği işletmede olsa bile, müşterinin ürünün kontrolünü ele geçirdiği, dolayısıyla hasılatın doğduğunun kabul edilmesi için gerekli şartlar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır (örneğin müşteri söz konusu anlaşmayı talep etmiştir),
- ürünün müşteriye ait olduğu ayrı olarak tanımlanmalıdır,
- ürün mevcut durumda müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır,
- işletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir (TFRS 15: B81).

Konsinye Mal Anlaşmaları

Konsinye mal anlaşmalarında, işletme nihai müşterilere satışı gerçekleştirmesi için başka bir tarafa ürünü teslim etmektedir. Ürünün zilyetliğinin devri söz konusu olmakla birlikte, diğer taraf ürünün kontrolünü ele geçirmemiş olmaktadır, dolayısıyla nihai müşteriye satış gerçekleşinceye kadar hasılat kayda alınmamaktadır. Diğer bir tarafla yapılan anlaşmanın konsinye mal anlaşması olduğuna ilişkin göstergeler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır: (TFRS 15:B78)

- ürünün, bayinin bir müşterisine ürün satışı gibi belirli bir olay gerçekleşinceye veya belirlenmiş bir süre sona erinceye kadar işletmenin kontrolünde olması,
- işletme ürünün iadesini talep edebilir veya ürünü üçüncü bir tarafa (başka bir bayi gibi) devredebilir
- bayinin ürünün karşılığını ödemek için koşulsuz bir yükümlülüğü bulunmamaktadır (bayinin depozito ödemesi gerekli olsa dahi).

Konsinye mal anlaşmalarında asıl-vekil ilişkisi çerçevesinde, satışa aracılık eden bir taraf bulunmakta, bu taraf komisyon geliri elde etmekte ve ürünün zilyetliğini ele geçirmektedir. Diğer taraftan, asıl-vekil ilişkisine konu olan birçok işlemde, genellikle ürünün zilyetliği aracılık yapan tarafa geçmemektedir.

4. Asıl-Vekil Değerlendirmesi

Bir işletme mal veya hizmeti müşteriye doğrudan satabileceği gibi, bazı durumlarda bir başka şirketin ilgili satışı gerçekleştirmesine aracılık edebilmektedir. Bu tür işlemler, “*başka bir tarafın mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına müdahil olması*” olarak tanımlanmış ve TFRS 15’in Uygulama Rehberi’nde “*Asıl-Vekil Değerlendirmesi*” başlığı altında ele alınmıştır. Buna göre, Standarttaki ilkeler çerçevesinde, mal veya hizmeti sağlayan tarafın asıl mı yoksa vekil mi olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmenin yapılmasının nedeni, tarafların hasılat olarak muhasebeleştirilecekleri tutarı ve zamanı tespit etmektir.

TMS 18’de asıl-vekil kavramlarına yer verilmemiş olup, asıl-vekil ilişkisi, “hasılat, yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı ekonomik yarar akışlarını içerir”, ifadesinden yola çıkılarak “acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarının hasılat olmadığı, hasılatın yalnızca komisyon tutarı olduğu” ifadeleri ile açıklanmaya çalışılmıştır. İşletmenin asıl olması durumunda müşteriden alınan brüt tutar hasılat olarak kaydedilirken, vekil olması halinde tedarikçiye mal veya hizmetin bedeli düşüldükten sonraki net tutar (örneğin komisyon bedeli gibi) hasılat olarak kayda alınmaktadır.

Hasılat, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetin kontrolünü müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde kayda alınmakta ve finansal tablolarda raporlanmaktadır. TFRS 15’te edim yükümlülüğü, müşteriye mal veya hizmeti devretme taahhüdü olarak tanımlanmakta olup asıl-vekil ilişkisinin tespitinde dikkate alınan önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre mal veya hizmet sunumunu gerçekleştiren işletmenin edim yükümlülüğünün değerlendirilmesinde, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin doğrudan kendisi tarafından mı sağlandığı veya diğer tarafça sağlanan mal veya hizmetlere aracılık mı ettiğinin dikkate alınması ve asıl-vekil ilişkisinin tespiti gerekir. Edim yükümlülüğü, TMS 18’de örtülü bir şekilde yer almasına rağmen, açıkça bir tanımlanmamıştır (IFRS 15:BC84).

Asıl-vekil ilişkisinin değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken diğer bir unsur ise mal veya hizmete ilişkin kontroldür. İşletmenin müşteriye sağlayacağı mal veya hizmetleri tanımlaması ve bu mal veya hizmetlerin kontrolünü elinde bulundurup, bulundurmadığını değerlendirmesi gerekir (TFRS 15:B34A). Buna göre, işletmenin sözleşmeye konu olan mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmeden önce kontrolü elinde bulunduran taraf olup olmadığının tespitinin yapılarak, asıl mı veya vekil mi olduğunun belirlenmesi gerekir. Asıl-vekil ilişkisinin tespitine dayalı olarak da hasılatın doğru zamanı belirlenmiş olur.

Asıl olarak tanımlanan işletme, satışa konu olan mal veya hizmetin kontrolünü müşteriye devretmeden önce elinde bulunduran işletmedir (TFRS 15:B35). Mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredilmeden önce işletmeye ait olup olmadığının, dolayısıyla asıl olduğunun değerlendirilmesinde, bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla aşağıdaki göstergeler dikkate alınır (TFRS 15, B37).

- mal veya hizmet taahhüdünün yerine getirilmesinden işletmenin sorumlu olması

- mal veya hizmetin müşteriye devredilmeden önce veya devredildikten sonra işletmenin stok riskinin bulunması (stoka ilişkin değer düşüklüğü zararı da dahil olmak üzere stokla ilgili her türlü kayıp ve hasardan, iadelerden işletmenin sorumlu olması)
- mal veya hizmetin fiyatını belirlemede işletmenin takdir hakkının bulunması (müşterinin mal veya hizmet için ödeyeceği fiyatın işletme tarafından belirlenmiş olması ve bu fiyatın komisyon veya ücret şeklinde olmaması gerekir. Bazı durumlarda vekile de fiyat konusunda kısmi bir esneklik tanınmış olabilir)

Vekil olarak tanımlanan işletmenin edim yükümlülüğü, belirlenmiş mal veya hizmetin başka bir tarafça temin edilmesine aracılık etmektir (TFRS 15:B36). Dolayısıyla, vekil olan işletmenin söz konusu mal veya hizmet üzerinde kontrolü bulunmamaktadır. Vekil, mal veya hizmetin tedarik edilmesinden sorumlu olmayan, stok riskine maruz kalmayan, fiyatı belirlemede etkin olmayan, aracılık hizmeti karşılığında komisyon veya ücret şeklinde bir bedel almaya hak kazanan ve diğer tarafça sağlanan mal veya hizmetin müşteriye devrinde ortaya çıkan alacak tutarı için kredi riskine maruz kalmayan işletmedir.

Asıl ile vekil arasındaki temel fark, yerine getirilen edim yükümlülüğünün niteliğidir. Asıl, söz konusu mal veya hizmeti müşteriye (nihai tüketiciye) sağlama konusunda bir edim yükümlülüğüne sahipken, vekil yalnızca belirlenmiş mal veya hizmetlerin başka bir tarafça temin edilmesine aracılık eden taraftır (TFRS 15:B36). Edim yükümlülüklerinin niteliğinin farklı olmasından dolayı, asıl olan işletme, yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) devredilen belirlenmiş mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedelin (işlem bedeli) brüt tutarını hasılat olarak finansal tablolarda raporlar. Vekil ise, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe), aracılık hizmeti karşılığında hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarını hasılat olarak finansal tablolarında raporlar (TFRS 15:B35B-36). Standardın asıl-vekil ilişkisinin değerlendirmesine ilişkin örneklerinden bazıları aşağıda açıklanmaktadır.

Örnek 1 (IFRS 15: E45): ABC AŞ. bir e-ticaret platform şirkettir. Alıcı (müşteri) ile satıcıyı (tedarikçi) bir araya getiren platform, müşterilerin bir dizi tedarikçiden mal satın almasını sağlamaktadır. Müşteriler, bu platform üzerinden beğendikleri ve satın almak istedikleri ürünlerin siparişini istedikleri tedarikçiyi seçerek vermekte ve daha sonra söz konusu ürünler tedarikçiler tarafından müşteriye gönderilmektedir. Platform şirket, siparişler işlenmeden önce müşterilerden ödemeyi talep eder. Şirketin tedarikçilerle yaptığı sözleşmelerin hükümlerine göre, web sitesi üzerinden bir mal satın alındığında, şirket satış fiyatının yüzde 12'si oranında bir komisyon alma hakkına sahiptir. Sözleşmeye göre, ürünlerin satış fiyatlarını tedarikçi belirler; platform şirketinin tek sorumluluğu müşterilere seçtikleri ve satın aldıkları ürünlerin tedarikçiler tarafından gönderilmesine aracılık etmektir. Platform şirket aracılığı ile yapılan satışlarda, müşteri siparişi verdiğinde, ürün bilgisi tedarikçi firmanın sistemine düşer ve tedarikçi firma faturayı düzenler. Dolayısıyla, faturayı düzenleyen taraf platform şirketi değil, ürünün tedarikçisidir. Bu tür alışverişlerde, platform şirketinin edim yükümlülüğünün sipariş edilen malları bizzat sağlamak mı (başka bir ifadeyle şirketin asıl olması) yoksa tedarikçi tarafından sağlanan bu mallara aracılık etmek mi (başka bir ifadeyle şirketin vekil olması) olduğunu belirlemesi gerekir. Bu kararın verilmesinde Standard'taki ilkeler (TFRS 15:34A) dikkate alınır: a) işletmenin müşteriye sağlayacağı mal veya hizmetleri tanımlaması ve b) bu mal veya hizmetlerin kontrolünü elinde bulundurup, bulundurmadığını değerlendirmesi. Yapılan değerlendirme sonucu, malların müşterilere sağlanması tedarikçi firmalar tarafından

gerçekleştirilecek, yani malları müşterilere teslim etme yükümlülüğü tedarikçi firmalara ait olurken, platform şirketinin edim yükümlülüğü, tedarikçi firmaların bu malları müşterilere teslim etmesine aracılık etmek olacağı için kontrol platform şirketine ait olmayacaktır. Sonuç olarak, platform şirketi bu alışveriş işleminde vekil olarak değerlendirilecektir. Bunu destekleyici göstergeler aşağıdakilerdir:

- işletmenin söz konusu mal veya hizmet üzerinde kontrolü bulunmamakta,
- işletme mal veya hizmetin tedarik edilmesinden sorumlu olmadığı için stok riskine maruz kalmamakta,
- fiyatı belirleyen tedarikçi firma olduğu için işletme fiyat belirlemede etkin olmamakta,
- işletme aracılık hizmetine karşılık sadece komisyon şeklinde bir bedel almaya hak kazandığı için malların müşteriye devrinde ortaya çıkan alacak tutarı için kredi riskine maruz kalmamaktadır.

Platform şirketi vekil olurken, tedarikçi firma asıl olacağından, asıl olan tedarikçi firma mal karşılığında hak etmeyi beklediği bedelin (işlem bedeli) brüt tutarını, vekil olan platform şirketi ise, edim yükümlülüğünü getirdiğinde (veya getirdikçe), aracılık hizmeti karşılığında hak etmeyi beklediği komisyon tutarını hasılat olarak finansal tablolarda raporlar.

Örnek 2 (IFRS 15: E46): YIBA A.Ş. müşteriye özgü bir ürünün satışı için müşteri ile sözleşme yapar. Taraflar, söz konusu ürünün istenilen özellikleri üzerinde anlaşır ve işletme müşteriye özgü bu ürünün üretimi için bir taşeron firma ile anlaşır. Ürünün taşeron firma tarafından müşteriye temini işini işletme sağlayacaktır. Ürünün müşteriye teslim edilmesi üzerine, işletme ve taşeron firma arasında anlaşılan işlem bedeli, işletme tarafından taşeron firmaya ödenecektir. İşletme ve müşteri arasında yapılan sözleşmede, ürüne ilişkin herhangi bir kusur meydana geldiğinde, ürün garanti kapsamında olduğundan müşterinin tedarikçi firmaya başvurması gerektiği hükmü de bulunmaktadır. Bu nedenle, işletme, teknik özelliklere ilişkin ortaya çıkabilecek her türlü hataların giderilmesinden sorumludur. Bu alışverişte de yine, işletmenin asıl mı yoksa başka bir tarafça sağlanacak ürünün sadece müşteriye teslimini gerçekleştirecek olan vekil mi olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun için, ürünün müşteriye devredilmeden önce, işletmenin o malı kontrol edip etmediği değerlendirilmeli ve aşağıdaki göstergeler dikkate alınmalıdır:

- işletme sözleşmenin yerine getirilmesinden sorumlu taraftır; ürünün üretimi için taşeron firmayla anlaşmış olmasına rağmen, ürünün müşterinin istediği özelliklerde sunulmuş olmasını garanti eder,
- işletme, teknik özelliklere ilişkin ortaya çıkabilecek her türlü hataların giderilmesinden sorumlu olduğu için stok riskini taşıyan taraftır,
- işletme fiyat belirlemede etkin olan taraftır,
- işletmenin hak ettiği bedel komisyondan ibaret değildir,
- malların müşteriye devrinde ortaya çıkan alacak tutarı için kredi riskine maruz kalan taraf işletmedir.

Sonuç olarak işletme, müşteriye ürünü temin etmekten sorumlu taraf olacağından, TFRS 15 B37'deki ilkelere göre, ürünün müşteriye devredilmeden önce kontrolünü elinde bulunduracağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, işletme asıl olarak değerlendirileceğinden, finansal tablolara hem işlem bedeline karşılık hasılat tutarını hem de taşıeron firma tarafından talep edilen fiyata karşılık satışların maliyetini yansıta-acağından karı bu ikisinin net tutarı kadar olacaktır.

Örnek 3 (IFRS 15: E47): Bir işletme, TFT havayollarının biletlerini satmaktadır. İşletme, havayolları ile belli sayıdaki uçuş biletlerini havayolu şirketinin normal satış fiyatından önemli ölçüde daha düşük bir bedelle uçuş tarihinden önce almayı taahhüt ettiği bir anlaşma imzalar. İşletme, müşterilerine bilet satışı yaparken fiyatı kendisi belirlemektedir. Ayrıca, işletmenin uçuş tarihine kadar satamadığı biletleri havayolu şirketine iade etme hakkı yoktur. İşletme, biletlerin satışını gerçekleştirdiği anda bedelini de tahsil ettiği için kredi riskine maruz kalmamaktadır. İşletme, havayollarının hizmetine ilişkin müşteri-lerin şikayetlerini çözmede yardımcı olsa da, çözümü asıl gerçekleştirecek olan ve biletle ilgili bütün yükümlülükleri yerine getirmekten sorumlu olan havayolu şirkettir. Söz konusu bilet satışı işleminde, işletme biletin müşteriye satışından önce biletleri önceden satın aldığı için ve iade hakkı da bulunmadığından dolayı kontrolü elinde bulundurmakta ve aşağıdaki göstergeler kapsamında asıl olarak değerlendirilmektedir:

- işletme uçak biletinin müşteriye satışından sorumlu olup, havayolları uçuşun gerçekleştirilmesinden sorumludur,
- işletmenin stok riski vardır çünkü işletme müşteriyle satış işleminden önce biletleri havayolu şirketinden almayı taahhüt eder ve bu yüzden de bileti maliyetinin üstünde satamamasından dolayı ortaya çıkması mümkün olabilecek olan zararı karşılaması gerekir
- işletme fiyat belirlemede etkin olan taraftır,
- işletmenin hak ettiği bedel komisyondan ibaret değildir,
- işletme, biletlerin satışını gerçekleştirdiği anda tahsilatı gerçekleştirdiği için kredi riskine maruz kalmamaktadır.

Asıl olarak değerlendirilen işletme bilet satışından elde ettiği brüt tutarı hasılat olarak kar veya zarar tablosunda raporlarken, havayolu şirketine ödediği (veya ödeyeceği) tutarı da satışların maliyeti olarak yansıtacaktır.

Yukarıdaki örnekte bilet satışını gerçekleştiren işletmenin sadece satışa aracılık etmesi, satılmayan biletleri iade etme hakkının bulunması, bilet fiyatını belirlemede etkinliğinin olmaması halinde, asıl değil vekil olarak değerlendirilmesi gerekir.

5. E-ticaret İşletmelerinde Asıl-Vekil Değerlendirmesine İlişkin Dipnot Bilgileri

Dünya Ticaret Örgütü'nün 1998 yılında yaptığı tanıma göre **e-ticaret**, “mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının elektronik ortamlar üzerinden yapılmasıdır”. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, e-ticaret, mal ve hizmetlerin online pazaryerlerinde açılan mağazalar aracılığıyla satılmasını sağ-

lamak amacıyla satıcıları müşterileriyle buluşturmaya yarayan bir ticaret şeklidir. Dünyada uygulanan e-ticaret türleri aşağıdaki gibidir:

- Business to Business (B2B) – Şirketlerarası e-ticaret
- Business to Consumer (B2C) – Firmadan Tüketiciciye e-ticaret
- Consumer to Business (C2B) – Tüketiciden Firmaya e-ticaret
- Consumer to Consumer (C2C) – Tüketiciden Tüketiciciye e-ticaret
- Business to Employee (B2E) – Firmadan Çalışanlarına e-ticaret
- Business to Government (B2G) – Firmadan Devlete e-ticaret

B2B dünyadaki en yaygın tür iken³, ülkemizde kullanılan en yaygın olanı B2C'dir⁴. B2C, diğer bir deyişle internet üzerinden perakende ve mağazacılık çoğunlukla iki şekilde gerçekleşir⁵:

1. Doğrudan satıcılar yoluyla yapılan satışlar: tüketicilerin çevrimiçi perakendecilerden mal satın aldıkları en yaygın modeldir. İşletmelerin mağazalarda sattığı ürünlerini çevrimiçi platformda satması yoluyla gerçekleşir. Örn. Zara, Mavi gibi markaların internet sitesinde yaptığı online satışlar.

2. Çevrimiçi araçlar yoluyla yapılan satışlar: Alıcıları ve satıcıları bir araya getiren, satıcının ürünlere veya hizmetlere gerçekte sahip olmayıp, satışa aracılık ettiği çevrimiçi satışlardır. Örn. Trendyol firmasının internet sitesinde farklı markalara ait ürünlerin online satışları.

Görüldüğü üzere, bu sistemde müşteriler, ürünleri ya bir firmanın doğrudan kendi web sitesini kullanarak veya birçok firmanın farklı ürünlerinin pazarlanmasına aracılık edilmek üzere oluşturulan online pazaryerlerindeki sanal mağazalardan satın alarak alışveriş yapmış olurlar. Bu iki türdeki satışlarda, asıl-vekil değerlendirmesi hasılatın doğru tutarda ve zamanında muhasebeleştirilmesi açısından önem arz eden bir husus olduğundan çalışmada, e-ticaret yapan işletmelerin finansal tablolarında konuya ilişkin yapmış olduğu açıklamaların incelenmesi yoluna gidilmiştir. Bu kapsamda, dünyada e-ticaret yapan ilk sekizdeki işletmeler ile Türkiye'deki bir işletmenin (Türkiye'de, çevrimiçi araçlar yoluyla yapılan satışları gerçekleştiren işletmelerin BIST'te işlem görmemesi nedeniyle finansal raporlarına ulaşılammıştır. Doğrudan satıcılar yoluyla yapılan satışlara örnek olması amacıyla, sadece bir firmanın dipnot bilgilerine yer verilmiştir) 2018, 2019 ve 2020 yıl sonu faaliyet raporlarında yer alan finansal tabloları ve dipnotları incelenerek, asıl-vekil ilişkisini IFRS/TFRS 15 çerçevesinde nasıl açıkladıklarına ilişkin bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Groupon (2018): Groupon şirketi ve bağlı ortaklıkları, yerel ve uluslararası pek çok firmada kullanılmak üzere indirim kuponları sağlayan bir günlük fırsat sitesidir. Şirket'in merkezi Amerika'da olduğundan dolayı, hasılatın raporlanmasında IFRS 15 ile uyumlu ASC Topic 606'yı uygulamaktadır. İşletme

3 <https://www.forbes.com/sites/shamahyder/2020/01/02/b2b-ecommerce-heres-what-every-b2b-company-needs-to-know/?sh=5ff012621271>

4 <https://nesatilir.com/e-ticaret-nedir/>

5 <https://www.investopedia.com/terms/b/btoc.asp>

genellikle, kupon vermek suretiyle, müşterilerin iskontolu olarak mal veya hizmet satın almalarına aracılık etmektedir. Şirketin hasılat unsurları, yerel ve uluslararası alanda mal ve hizmet satışlarına aracılık etmekten kaynaklanan hizmet gelirleri ve doğrudan kendisinin yaptığı mal satışlarından oluşmaktadır. Hasılatın bir kısmı asıl olarak yürüttüğü faaliyetlerden, bir kısmı ise vekil olarak yürüttüğü faaliyetlerden oluşmaktadır.

Hizmet satışlarından elde edilen hasılat, üçüncü taraf satıcıların mal veya hizmet satışlarına aracılık etmekten kaynaklanan komisyon gelirlerinden oluşmaktadır. Hasılat olarak kaydedilen tutar, müşteriden tahsil edilen tutar ile satıcıya ödenecek tutar arasındaki fark kadar olmaktadır.

İşletme, müşterilerine doğrudan yaptığı mal satışlarında, malın kendisi tarafından teslim edileceğini, stok riskinin işletmeye ait olduğunu ve malın fiyatını belirlemede kendisinin takdir hakkının bulunduğunu belirtmekte ve kendisini asıl olarak tanımlamaktadır. Buna göre, mal satışlarından elde ettiği hasılatı brüt tutarı üzerinden raporladığını beyan etmektedir. Ürünün yasal mülkiyeti müşteriye geçtiğinde hasılat kayda alınmaktadır.

Jingdong (2019): Jingong şirketi, merkezi Çin'in Pekin şehrinde olan, hisse senetleri Nasdaq'da işlem gören ve online ticarete işlem hacmi ve hasılatı olarak Fortune 500'de yer alan bir şirkettir. Şirket, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren hasılatın raporlanmasında IFRS 15 ile uyumlu ASC Topic 606'yı uygulamaktadır. Şirketin, iki esas faaliyet geliri bulunmaktadır. Bunlar, perakende mal satışından elde edilen hasılat ile hizmet satışından ortaya çıkan hasılatlardan oluşmaktadır. Şirketin asıl-vekil değerlendirmesini yaptığı hasılat unsurları, perakende mal satışları ve hizmet satışlarıdır. Şirket, perakende mal satışlarında, malları müşteriye devretmeden önce, bu mallara ilişkin kontrolün kendinde olduğunu belirterek, asıl olduğunu ifade etmektedir. Müşteriye, malların devri gerçekleştiğinde, hak etmeyi beklediği bedeli hasılat olarak kayda almaktadır. Mallar devredildiğinde ve yasal mülkiyet müşteriye geçtiğinde, iskonto ve iade karşılıkları düştükten sonra net bir tutar olarak hasılat raporlanmaktadır. İade karşılıklarının, geçmiş dönem deneyimleri temel alınarak gerçekçi bir şekilde tahmin edildiğini ve bu tahmin yapılırken önemli yargıda bulunduğunu açıklamaktadır. Şirketin, kendini vekil olarak tanımladığı hasılat unsuru ise, yükümlülüğünün üçüncü tarafların belirli mal veya hizmetlerinin satışını gerçekleştirmesine aracılık etmekten kaynaklanan hizmet satışlarıdır. Şirket, bu yükümlülüğünü yerine getirdiğinde, elde ettiği komisyon gelirini hizmet satış geliri olarak raporlamaktadır.

eBay (2019): eBay, uluslararası alanda faaliyet gösteren bir e-ticaret ve e-ihracat şirkettir. İşletme, bu sanal pazar yerinde hem tüketiciden tüketiciye (C2C) hem de firmadan tüketiciye (B2C) mal veya hizmet satışı yapma fırsatı sunmaktadır. Şirket'in gelirlerinin büyük bir kısmı, online pazar yeri satışlarından elde edilmektedir. Şirket'in merkezi Amerika'da olduğundan dolayı, hasılatın raporlanmasında IFRS 15 ile uyumlu ASC Topic 606'yı uygulamaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesindeki bazı işlemlerde asıl, bazı işlemlerde ise vekil olduğunu açıklamaktadır. İşletmenin asıl-vekil değerlendirmesini yaptığı hasılat unsuru gelir paylaşımına dayalı anlaşmalardan ortaya çıkmaktadır. Bu tür sözleşmelerde, işletmenin kendisini asıl veya vekil olarak tanımladığı işlemlerin olduğunu, buna ilişkin değerlendirme yapılırken yargıda bulunduğunu açıklamaktadır. Örneğin, nakliye şirketleri ile yaptığı hasılat paylaşım anlaşmalarında, müşterileri ile nakliye şirketi arasındaki bağlantıyı sağladığında kendini vekil olarak değerlendirdiğini, edim yükümlülüğünü belirli bir anda yerine getirdiğini ve hasılatı buna göre kayda

aldığını açıklamaktadır. İşletme, müşterileri ile çoklu mal veya hizmet içeren sözleşmeler ile bazı müşterilerden hizmet satın alma sözleşmeleri de yapmaktadır. Bu işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğini tespit etmek için önemli yorum ve yargılarda bulunduğunu belirtmektedir. Bu kapsamda işletme, (1) sözleşmenin birden fazla edim yükümlülüğü içerip içermediğinin değerlendirilmesi, (2) işlem bedelinin farklı edim yükümlülüklerine dağıtımında her bir yükümlülüğünün tek başına satış fiyatının tahmini, (3) işletmenin sözleşmede asıl mı veya vekil mi olduğuna göre hasılatın brüt veya net bir tutar olarak muhasebeleştirilmesi, (4) müşteriye indirim veya teşvik şeklinde bir geri ödemenin yapılıp yapılmayacağı değerlendirilmesi ve (5) hizmet satın alma sözleşmelerinde, anlaşmanın incelenerek doğmuş maliyetlerin geri ödemesinin yapılıp yapılmayacağı veya hasılat olarak mı muhasebeleştirileceği konularında önemli yorum ve yargılarda bulunduğunu açıklamaktadır.

Boyer (2018): Merkezi Türkiye’de olan işletme, toptan ve perakende mal satışları yapmaktadır. Perakende mal satışlarında; müşteriye mal satışı yapıldığında hasılatın muhasebeleştirildiği, satışların nakit veya kredi kartı karşılığında yapıldığı, iade politikaları çerçevesinde belirlenen süre içinde iade hakkı ile satışların yapıldığı, TFRS 15 uyarınca, iskonto ve iade karşılıklarının hesaplanarak finansal tablolara yansıtıldığı, müşterilerine verilen hediye çeklerinin, çekler kullanılıncaya kadar ertelenmiş gelirler hesabında muhasebeleştirildiği açıklanmaktadır. Toptan mal satışlarında; ürünün kontrolü karşı tarafa devredildiğinde ve toptancının ürünü kabulünü etkileyebilecek yerine getirilmemiş herhangi bir sorumluluğunun bulunmadığı durumlarda hasılatı muhasebeleştirilmektedir.

İşletmenin 2018 yılı faaliyet raporunda yer alan dipnot bilgilerinde, “internet üzerinden yapılan satışlarda hasılat; önemli risk ve getirilerin satın alana transfer edilmiş olması, ödenecek bedelin tahsilinin muhtemel olması, satışa konu mal üzerinde önemli etkinliğinin kalmamış olması, hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumda hasılatın kaydedildiği” açıklanmaktadır. İşletmenin yaptığı bu açıklamanın 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmış olan TMS 18 Hasılat standardında yer alan ilkeler olması dikkat çekicidir. Boyner’in faaliyet raporunda asıl-vekil değerlendirmesine girmedikleri, satışların tümünde asıl olduğu anlaşılmaktadır.

Alibaba (2020): Merkezi Çin’de olan işletmenin hasılat unsurları, müşteri yönetimi gelirleri, komisyon gelirleri, üyelik ücretleri, lojistik hizmet gelirleri, bulut hizmet gelirleri, mal satışı ve diğer gelirlerden oluşmaktadır. İşletme, hasılatı IFRS 15 ile uyumlu ASC 606’ya göre raporladığını açıklamaktadır. İşletme, bazı anlaşmalarda, kendisini asıl veya vekil olarak tanımladığı işlemlerin olduğunu, buna ilişkin değerlendirme yapılırken yargıda bulunduğunu açıklamaktadır. İşletme, müşteri yönetimi gelirleri içinde yer alan P4P (Pay-for-Performance – Performansa Göre Öde) pazarlama hizmet gelirleri ve görüntülü pazarlama hizmet gelirlerinde asıl olduğunu ve hasılatı brüt tutarı üzerinden muhasebeleştirdiğini; Taobao hizmetlerine (çiğçilerin daha fazla gelir elde etmesini sağlamak amacıyla Çin hükümeti ile Alibaba Grubu arasında yapılan bir tarım ürünlerinin pazarlanmasına yönelik anlaşma) ile ilişkin gelirlerde ise, stok riskine maruz kalmadığından dolayı vekil olduğunu ve hasılatı net tutarı üzerinden muhasebeleştirdiğini açıklamaktadır. Komisyon gelirleri, işletmenin online pazar yerlerinde satış yapan tedarikçilerden elde ettiği gelirlerdir. Bu gelirler, tedarikçiden alınan iadesiz peşin ödenen ücretleri de kapsamakta ve değişken bir bedel olarak hesaplanmaktadır. Üyelik ücretleri, lojistik hizmet gelirleri, bulut hizmet gelirleri ve mal satışlarından elde edilen gelirlere ilişkin kısa bir açıklama yapıldığı, ancak asıl-vekil değerlendirmesine yer verilmediği görülmektedir.

Amazon (2018): Merkezi ABD’de bulunan işletmenin esas hasılat unsuru, mal ve hizmet satışlarından elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Mal satışları, işletmenin online pazar yerlerinde ve fiziki mağazalarında yapılan kendi ürünlerinin perakende satışlarından oluşmaktadır. Bu satışlarda, işletme asıl olarak değerlendirilmekte ve hasılat tutarı brüt tutar olarak hesaplanmakta ve muhasebeleştirilmektedir. İşletmenin perakende mal satışlarına ilişkin hasılat, malın nakliye firmasına tesliminde veya müşteriye doğrudan teslim edildiği anda kontrolün müşteriye devredilmesiyle birlikte kayda alınmaktadır. İşletmenin hizmet satışları, üçüncü tarafların online pazar yerinde veya fiziki mağazalarında yaptıkları satışlara aracılık yapmasından kaynaklanan üçüncü taraf satıcı hizmetleri, abonelik hizmetleri, Amazon Prime üyelik ücretleri, Amazon web hizmetleri (AWS) ve diğer satışlardan oluşmaktadır. Üçüncü taraf satıcı hizmetlerinde, işletme online pazar yerlerinde ve fiziki mağazalarında satıcıların mallarını satmalarına aracılık etmektedir. İşletmenin bu faaliyetlerinden elde ettiği gelir, komisyon gelirleri ve buna ilişkin sipariş ve kargo ücretinden oluşmaktadır. İşletme, bu satışlarda kendisi asıl satıcı değildir ve gelir malın nakliye firmasına tesliminde veya müşteriye doğrudan teslim edildiği anda kontrolün müşteriye devredilmesiyle birlikte kayda alınmaktadır.

6. Sonuç

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’nda getirilen en önemli değişikliklerden birisi, hasılatın doğuşunda, mal veya hizmetin sahipliğinden kaynaklanan risk ve faydanın müşteriye devredilmesi yerine kontrolün devrinin dikkate alınmasıdır. Buna göre, TMS 18’de, mal veya hizmetin sahipliğinden kaynaklanan risk ve faydanın müşteriye devredilmesi ile hasılat kaydı yapılırken, yeni standarda göre, sözleşmeye konu mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devri gerçekleştiğinde yapılması, hasılatın doğuşunun kontrol kavramına dayandırıldığını ve müşteri açısından değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. TFRS 15’in Uygulama Rehberinde, ayrıntılı olarak açıklanan özellikli konuların bir çoğunun “kontrol” kavramı ile yakın bir ilişkisi olduğu görülmektedir.

Standartta, hasılatın doğuşu olarak kabul edilen mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devrinin tespiti, asıl-vekil ilişkisinin ortaya çıktığı e-ticaret sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için büyük önem arz eder. Bu tür satışlarda, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin doğrudan kendisi tarafından mı sağlandığı veya diğer tarafça sağlanan mal veya hizmetlere aracılık mı ettiğinin dikkate alınması ve asıl-vekil ilişkisinin tespiti gerekir. Dolayısıyla, kontrolün devri, asıl-vekil ilişkisinin değerlendirilmesinde de dikkate alınması gereken bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, işletmenin söz konusu satış işlemi, asıl mı veya vekil mi olduğunun belirlenmesi sonucunda hasılatın doğuş zamanı tespit edilmektedir. İşletmenin asıl olduğu satışlarda, hem ürünün zilyetliği ve kontrolü hem de satışa ilişkin her türlü risk kendisinde olduğundan hasılat brüt tutarından kaydedilirken, işletmenin sadece satışa aracılık ettiği, diğer bir deyişle vekil olduğu satışlarda, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe), aracılık hizmeti karşılığında hak etmesi beklenen ücret veya komisyon tutarı hasılat olarak finansal tablolarda raporlanmaktadır.

Asıl-vekil ilişkisinin görüldüğü en yaygın sektör olan e-ticaret, mal ve hizmetlerin online platformda satılmasını sağlamak amacıyla satıcıları müşterileriyle buluşturmaya yarayan bir ticaret şeklidir. Bu ticaret türünde, müşteriler ürünleri ya bir firmanın doğrudan kendi web sitesini kullanarak veya birçok firmanın farklı ürünlerinin pazarlanmasına aracılık edilmek üzere oluşturulan online pazaryerle-

rindeki sanal mağazalardan alışveriş yapmış olurlar. Bu iki türdeki satışlarda, asıl-vekil değerlendirmesi hasılatın doğru tutarda ve zamanında muhasebeleştirilmesi açısından büyük önem arz eder. Çalışmada, sektördeki lider işletmelerin finansal raporlarında, asıl-vekil ilişkisini nasıl değerlendirdikleri ve buna göre hasılatı ne şekilde raporladıklarının incelendiği dipnot bulgularına göre, söz konusu işletmelerin hasılat tutarının bir kısmının asıl olarak yürüttükleri faaliyetlerden, bir kısmının ise vekil olarak yürüttükleri faaliyetlerden oluştuğu anlaşılmaktadır. Söz konusu işletmeler, müşterilerine doğrudan yaptığı mal satışlarında, malın kendisi tarafından teslim edileceğini, stok riskinin işletmeye ait olduğunu ve malın fiyatını belirlemede kendisinin takdir hakkının bulunduğunu belirtmekte ve kendisini asıl olarak tanımlamakta ve buna göre, mal satışlarından elde ettiği hasılatı brüt tutarı üzerinden raporladığını beyan etmektedir. Buna karşılık, işletmelerin kendilerini vekil olarak tanımladığı üçüncü tarafların belirli mal veya hizmetlerinin satışını gerçekleştirmesine aracılık etmekten kaynaklanan hizmet satışlarında, yükümlülük yerine getirildiğinde, elde edilen komisyon gelirinین hasılat olarak raporladıklarını açıkladıkları ve asıl-vekil ilişkisini değerlendirirken yargıda buldukları ve standartta yer alan açıklamalara benzer şekilde dipnot bilgilerini sundukları görülmektedir.

KAYNAKÇA

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

Anderson, K., and T. Yohn. (2002). The Effect of 10 K Restatements on Firm Value, Information Asymmetries, and Investor' Reliance on Earnings. Working Paper, Georgetown University and Indiana University.

Colson, R.H, Bloomfield, R., Christensen, T.E., Jamal, K., Moehrl, S., Ohlson, J., Penman, S., Stober, T., Sunder, S. ve Watts, R.L. (2010). "Response to the Financial Accounting Standards Board's and the International Accounting Standards Board's Joint Discussion Paper Entitled Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee", Accounting Horizons American Accounting Association, 24: 4, 689–702.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, <http://www.kgk.gov.tr>

Holzmann, O.J. (2011). "Revenue Recognition Convergence: The Contract-Based Model", Journal of Corporate Accounting and Finance, 22, 87-92.

Holzmann, O.J. ve Munter, P. (2014). "New Revenue Recognition Guidance", The Journal of Corporate Accounting ve Finance, Wiley Periodicals, Inc September/October, 73-76.

IFRS 15 (2014). "Revenue From Contracts with Customers. Basis For Conclusions".

Olsen, L. ve Weirich, T.R. (2010). "New Revenue Recognition Model", Journal of Corporate Accounting and Finance, 22: 55-61.

Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2019). Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi – Ağustos 2019 Özel Sayı: 15-32.

Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2020). MSUGT-TMS/TFRS Karşılaştırmalı Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı, 2. Baskı, Gazi Kitabevi.

Özerhan, Marşap Ve Yanık. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17 (2): 193-226.

Şavlı, T. (2015). UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması, İSMMMO Yayınları, 164.

TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat", <http://www.kgk.gov.tr>

TFRS 10 "Konsolide Finansal Tablolar", <http://www.kgk.gov.tr>