

# **Changes Of Revenue Standard And Sectoral Effects Within The Framework Accounting And Reporting Standards: A Research On Explanations Of Retail Sector Companies**

**Selin Coşkun<sup>1</sup>, Şule Kırkık<sup>2</sup>**

## **Abstract**

Revenue is the increase in the capital of business except self-interest of partnerships, which is occurring the result of ordinary activities. Sales, wages, interest, dividends, license fees and rents may be shown as an example of ordinary activities of a business. For replacement of current TAS 18 (Turkish Accounting Standards) Revenue Standard, the works on the approximation of the revenue standards of International Financial Reporting Standards Board (IASB) and International Accounting Standards Board (IASB) have been completed and, in May 2014, has been published as IFRS 15 “Revenue From Contracts Made With Customers” Standard. The new standard aims the creation of a single structure in accounting and removing the uncertainties in the current standards concerning accounting of revenue. In the study, the general explanations, subjective evaluations and early application preferences of the companies operating in the retail sector registered in the Stock Exchange in Istanbul were examined on a company basis. As a result of the study, it was determined that 8 from 13 companies in the sector explain in general explanations about the standard and evaluating them in terms of their unique situations. In addition, despite the fact that the standard allows for early application, none of the companies in the sector prefer to implement early, and it is detected as a result of the study.

**Keywords:** Revenue, UMS 18, IFRS 15, Retail Sector

**JEL Code:** M40, M41, M49

---

**1 Corresponding Author** Accounting and Tax Applications Department, Ahmetli Meslek Yuksekokulu, Manisa Celal Bayar University, Manisa, Türkiye, [selin.coskun@cbu.edu.tr](mailto:selin.coskun@cbu.edu.tr)

**2** Banking and Insurance Department, Ahmetli Meslek Yuksekokulu, Manisa Celal Bayar University, Manisa, Türkiye, [sule.kirkik@cbu.edu.tr](mailto:sule.kirkik@cbu.edu.tr)

## **Muhasebe Ve Raporlama Standartları Çerçevesinde Hasılat Standardında Yapılan Değişiklikler Ve Sektörel Etkileri: Perakende Sektörü Şirketlerinin Açıklamaları Üzerine Bir Araştırma**

### **Özet**

Hasılat, olağan faaliyetler sonucunda ortaya çıkan, ortakların sermayeye katkıları dışındaki işletmenin özsermayesindeki artışlardır. İşletmenin olağan faaliyetlerine örnek olarak satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi faaliyetler gösterilebilir. Yürürlükte bulunan TMS 18 hasılat standardının değiştirilmesine dönük olarak Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board–IASB)' nun hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar tamamlanarak, Mayıs 2014'de UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı olarak yayımlanmıştır. Yeni standart, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin mevcut standartlardaki belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve muhasebeleştirmeye yönelik tek bir yapı oluşturulmasını amaç edinmektedir. Çalışmada Borsa İstanbul'da kayıtlı perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin ilgili standarda ilişkin genel açıklamaları, öznel değerlendirmeleri ve erken uygulamaya yönelik tercihleri şirket bazında incelenmiştir. Çalışma sonucunda sektörde bulunan 13 şirketten 8'nin standarda ilişkin genel açıklamalarda bulunduğu ve kendilerine özgü durumları açısından değerlendirmede buldukları tespit edilmiştir. Bununla birlikte, standart erken uygulamaya imkan tanımaya karşın sektörde bulunan şirketlerin hiçbirinin erken uygulamayı tercih etmediği, çalışma sonucunda bulgulanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Hasılat, TMS 18, UFRS 15, Perakende Sektörü

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M49

## 1. Giriş

Hasılat bir işletmenin büyüklüğünün, iş hacminin belirlenmesinde önemli bir ölçüdür. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir (Kavramsal Çerçeve, 2013:16). Diğer bir ifade ile hasılat işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen ve öz kaynakta artışla sonuçlanan brüt ekonomik fayda tutarındır. Hasılat, sadece, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içermektedir. Örneğin acente ilişkilerinde, acentesi olunan işletme adına yapılan işlemlerde sadece komisyon tutarı hasılattır (TMS 18, Md:7-8). Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kuruluna (Financial Accounting Standards Board – FASB) göre hasılat; malların dağıtılması, mamul üretimi ve ifası bir ekonomik birimin asıl veya olağan faaliyet konusunu oluşturan alanlardan belirli bir dönemde elde ettiği nakit akımları, söz konusu ekonomik birime ait varlıklardaki değer artışları veya yükümlülüklerin yerine getirilmesi yoluyla elde edilen kazanımlardır.

Hasılat, olağan faaliyetler sonucunda ortaya çıkan, ortakların sermayeye katkıları dışındaki işletmenin öz sermayesindeki artışlardır. İşletmenin olağan faaliyetlerine örnek olarak satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi faaliyetler gösterilebilir. UMS/TMS 18 hasılat standart metninde hasılatın tanımında “öz sermayede artışla sonuçlanan ekonomik faydalarda artış” ifadesi kullanılmaktadır. “Ekonomik faydada artış” sözü ile ifade edilmek istenen işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklarda artışlar ya da işletmeden gelecekte ekonomik fayda çıkışına sebep olacak borçlarda azalışlardır (Sarıoğlu, 2009:113).

TMS 18 Hasılat standardının amacı işletmenin hasılat kapsamına giren unsurlarının nasıl ve ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğinin gösterilmesidir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2006: 175). Hasılat standardı (IAS/UMS 18), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin ilk kurulduğu dönemde yayımladığı ilk 26 standart arasında yer almaktadır. 1981 yılının Nisan ayında Hasılat standardının ilk taslağı yayınlanmış, 1982 yılının Aralık ayında ise standart son halini alarak 1 Ocak 1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ortaya çıkan yeni ihtiyaçlara cevap vermek amacıyla, günümüze kadar çeşitli revizelere tabi tutulmuştur. UMS 18, 2001 yılında IASB tarafından da kabul edilmiş olup, muhasebe uygulamalarındaki yerini almıştır. Bu standart hasılatı tanımlayarak, hasılatın ölçümü mal satışları, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettüler ile elde edilen hasılatı açıklamıştır. Standarttaki en önemli konulardan biri hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğidir. “Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir.” (TMS 18, Md.2).

Hasılat Uluslararası finansal raporlama standartları değerlendirme ölçüsü olarak temelde gerçeğe uygun değeri esas almaktadır. TMS 18 Standardına göre hasılat “gerçeğe uygun değer” ile ölçülür. Yani mal satışı, hizmet sunumu veya işletmenin varlıklarının başkalarına kullandırılmasının karşılığı olarak karşı taraftan alınan veya alınacak olan bedel, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (Gürel,2015:53). Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir değer olup, işletmeye özgü bir değer değildir. Bugüne kadar uygulanan faturadaki tutarın hasılat olarak kaydedilmesi TMS 18 hasılat standardı açısından yanlış olmaktadır. Fatura tutarının hasılat olup olmadığına karar verirken ticari iskontoları, indirimleri ve ödeme zamanı da dikkate almak gerekir (Aksoy, 2006: 663). Yürürlükte bulunan TMS 18 hasılat standardının değiştirilmesine dönük olarak Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ((Financial Accounting Standards Board–FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board–IASB))’nun hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar tamamlanarak, Mayıs 2014’de UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı olarak yayımlanmıştır. Yeni standartta, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin mevcut standartlardaki belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve muhasebeleştirmeye yönelik tek bir yapı oluşturulması öngörmekle birlikte, hasılatın muhasebeleştirilmesinde tek bir model ve hasılatın kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirme şeklinde tanımlayabileceğimiz iki farklı durumu içermektedir.

Bu çalışmada UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı ile hasılat standardı meydana gelen değişiklikleri, standardın genel yapısı ile ilgili açıklamalara yer verilecek ve sonraki bölümde ise yeni standardın açıklamalarına ilişkin Borsa İstanbul’da kayıtlı perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin ilgili standarda ilişkin genel açıklamaları, öznel değerlendirmeleri ve erken uygulamaya yönelik tercihleri şirket bazında incelenecektir.

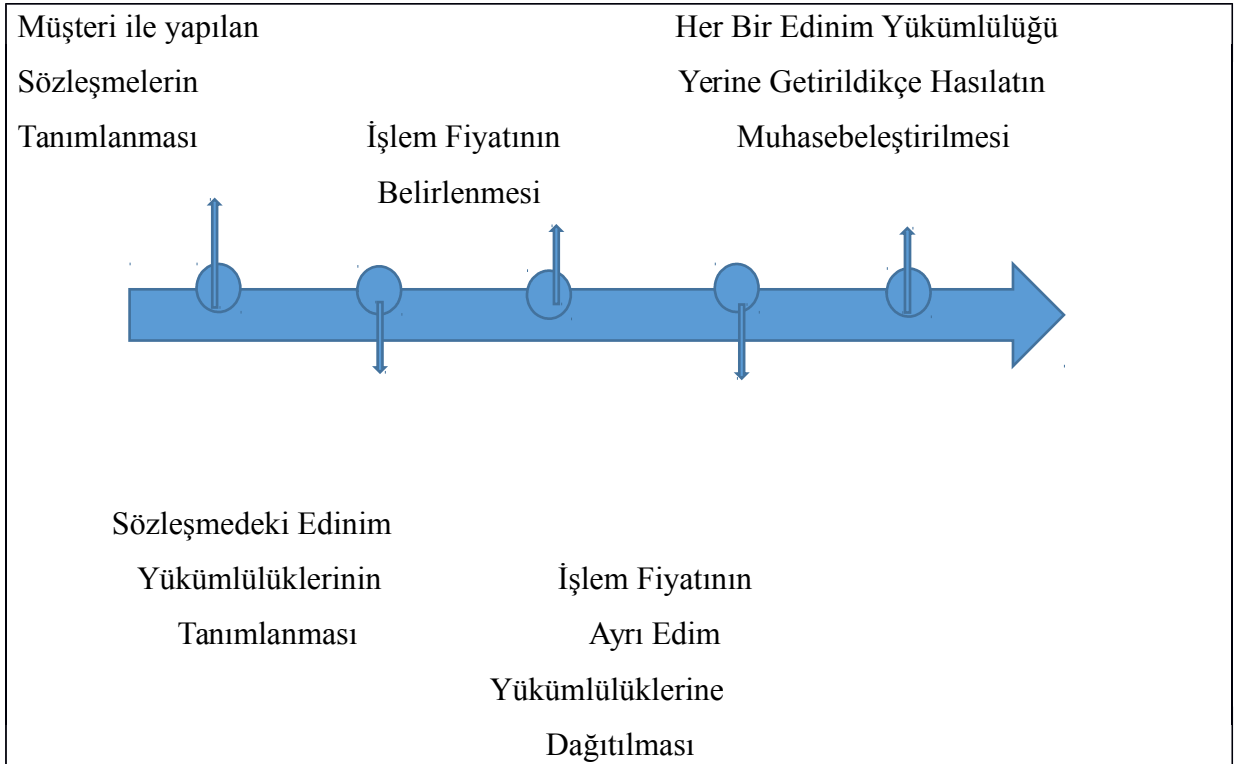
## **2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı**

UMS 18 “Hasılat” standardının değiştirilmesine dönük olarak Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ((Financial Accounting Standards Board–FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board–IASB))’nun hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar tamamlanması ile Mayıs 2014’de UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı olarak yayımlanmıştır. UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı, UMS 18 “Hasılat”

ve UMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” Standartlarını ve ilgili yorumlarını yürürlükten kaldıracak olup, UFRS 15, 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olmak üzere uygulanmaya başlanacağı standartta açıklanmıştır. Bununla birlikte standart erken uygulamaya da izin vermektedir. Standardı erken uygulamaya daha önce başlamak isteyen işletmelere bu durumu açıklama yükümlülüğü dışında herhangi bir engel getirilmemiştir. Standart, uygulanmaya başlandığı tarihten sonra yapılan ve bu tarihte hala tamamlanmamış olan sözleşmeler için uygulanacaktır. Böylece ilk yılın sonunda hazırlanacak finansal tablolar, işletmelerin mali durumunu standart hep uygulanyormuş gibi yansıtacaktır (Deloitte, 2014: 8)

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardın temel prensibi, şirketlerin geliri mal veya hizmetleri müşterilerine şirketin bu mal veya hizmetleri devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmeleridir. Diğer bir başka ifade ile standardın amacı finansal tabloların kullanıcılarına, işletmenin bir müşteriyle yaptığı sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15,Md:1). Bununla birlikte standart, 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 ya da yükümlülükler ve aynı meslek kolunda faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar hariç olmak üzere müşterilerle yapılan tüm sözleşmelere uygulanır (TFRS 15, Md:5).

Standart, müşterilerle yapılan sözleşmelerde tek modeli temel almıştır. Model, gelirin ne kadar ve ne zaman fark edildiğini belirleyen bir sözleşmeye dayalı beş aşamalı işlem analizine sahiptir. (KPMG, 2014,2). Standartta belirtilen, işletmelerin hasılatı ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştireceklerini tespit etmek için oluşturulan ve her işletme için ortak olan beş adımlı bir model aşağıda şekil 1’de açıklanmıştır.

**Şekil 1:**Beş Adımlı İşlem Modeli

**Kaynak:** UFRS 15, paragraf IN7'den; Köse ve Çelikay, 2014: 23

Yukarıda Şekil 1'den anlaşılacağı üzere her işletme için ortak olan hasılatı ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştireceklerini ilişkin işlem adımlarını göstermektedir.

### 2.1. UFRS 15 Standardının Getirdikleri

UFRS 15'in mevcut hasılat standardındaki eksiklikleri gidererek özellikle aşağıdaki konularda gelirin muhasebeleştirilmesine katkıda bulunması ve dipnotlarda yeterli açıklamanın yapılmasını sağlaması beklenmektedir;

- ✓ Müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilecek gelirlerin karşılaştırılabilirliğini sağlaması,
- ✓ Gelirin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak her bir farklı olayda yorum yapılmasını gerektirmeyecek bir şekilde gelirin tanımlanmış olması ve dipnotlarda yeterli ölçüde kamunun aydınlatılması

UFRS 15 standardında gelirin tanımlanmasına ilişkin daha detaylı tanımlamalar yapılmakta, ayrıca dipnotlarda sözleşmelere ilişkin detaylı bilgiler verilerek yatırımcıların işletmenin gelirleri hakkında detaylı değerlendirmeler yapmasına imkân verilmekte; dipnotlarda şirketlerin yatırımcıların gelirin belirsizliği, zamanlaması ve doğasını anlayabilmelerini teminen, gelirleri ile ilgili yaptıkları sözleşmeler hakkında sayısal ve niteliksel bilgiler içeren

detaylı bilgilerin açıklanması ve bu suretle yatırımcıların şirketin gelirlerinin doğasını, zamanlamasını ve olası belirsizlikleri daha iyi anlayabilmeleri mümkün olacaktır. UFRS 15 ayrıca, mevcut UFRS 18 Hasılat standardının yeterli cevap veremediği çoklu unsurlu anlaşmalar (multiple-element arrangements), değişken fiyatlama (variable pricing), iade hakları (rights of return), garantiler ve lisanslama (warranties and licensing) gibi alanlarda da açıklamalar getirdiği görülmektedir (www.istanbulymmo.org.tr,2014:3).

## 2.2. Hasılatın Ölçümü

Hasılatın ölçümü UFRS 15’de, TMS 18 Hasılat standardından farklılık gösterir. TMS 18 Hasılat standardında, hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir (TMS 18, Md 9). Standartta bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenmektedir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir (TMS 18, Md 10). UFRS 15’de ise, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem fiyatı tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir (UFRS 15, Md 46). İşletme, müşterisi ile yaptığı sözleşmenin işlem fiyatını belirlemek için sözleşme hükümlerini ve alışlagelmiş ticari uygulamalarını göz önünde bulundurmaktadır. İşlem fiyatı, üçüncü şahıslar adına toplanan tutarlar hariç, bir işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin transferi karşılığında hak kazanmayı beklediği tutardır. Sözleşmede yer alan bu tutar, sabit ve değişken bedellerden oluşabilir (UFRS 15, Md 47). Müşteri tarafından ödeneceği taahhüt edilen tutarın; yapısı, zamanlaması ve miktarı işlem fiyatına yönelik olarak yapılan tahminleri etkilemektedir. Bir işletme, işlem fiyatını belirlerken aşağıdaki unsurların etkilerini dikkate almalıdır (UFRS 15, Md 48):

- ✓ Değişken Bedeller
- ✓ Değişken Bedelleri Kısıtlayan Tahminler
- ✓ Sözleşmedeki Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı
- ✓ Parasal Olmayan Bedeller
- ✓ Müşteriye Ödenecek Bedel

## 2.3. UFRS 15 Standardının Değişiminden En Fazla Etkilenen Sektörler ve Beklentiler

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı bütün sektörlerin geneline tek bir uygulama getirmeyi amaçlamakla birlikte sektöre özgü durumlar nedeni ile bazı sektörleri daha yakından etkilemektedir. En çok etkilenen sektörler; İnşaat Sektörü, Perakende Sektörü, Yazılım Sektörüdür. Çalışma kapsamında perakende sektörü incelendiği için perakende sektörü ve beklentileri açıklanacaktır. Perakende sektörü açısından

bakıldığında UFRS 15 gelirin tanımlanmasına ilişkin aşağıda konulara cevap vermesi beklenmektedir (www.istanbulymmoo.org.tr, 2014:11).

- ✓ Müşteri devamlılık programlarının mevcut satışlar ve hasılat üzerindeki etkisi ne olacaktır?
- ✓ Hediye kart satışlarından elde edilen gelirin erken ödeme etkisi nasıl olacaktır?
- ✓ Üstlenilen kurulum hizmetleri yükümlülükleri ayrı bir edim yükümlülüğü getirir mi ya da bu hizmetler ürün satışı ile birlikte mi değerlendirilmelidir?
- ✓ Standart ve uzatılmış garantiler nasıl uygulanmalıdır?
- ✓ Müşteri kazanç ve iade hakları geliri nasıl etkileyecektir?
- ✓ İade edilemez ön ödeme ücretleri alındığında hasılat olarak kaydedilebilir mi?

### **3. Perakende Sektörü Şirketlerinin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Açıklamaları Üzerine Bir Araştırma**

Çalışmanın amacı, yeniden düzenlenerek Mayıs 2014 tarihinde yayımlanan “UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardına yönelik perakende sektöründe bulunan şirketlerin ilgili standarda ilişkin genel değerlendirmeleri, standardın getirmiş olduğu yeniliklerin finansal performansları üzerine etkileri hakkındaki açıklamaları ve erken uygulama tercihlerin belirlenmesidir. Çalışma kapsamında “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (Revenue from Contracts with Customers)” standardı hakkında Borsa İstanbul perakende sektöründe bulunan şirketlerin 2015 yılı finansal tablo dipnot açıklamalarındaki finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar başlığı altında yer alan “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu” (UMSK) tarafından yayınlanmış fakat KGK tarafından yayınlanmamış yeni ve düzeltilmiş standartlar ve yorumlara” ilişkin bilgiler incelenmiştir.

Araştırma kapsamında incelenen Perakende sektöründe bulunan şirketlerin listesi Tablo 1’de görüldüğü gibidir;



**Tablo 1:** Araştırma Kapsamındaki Perakende Sektörü Şirketleri

1	ADESE	ADESE ALIŞVERİŞ TİCARET
2	BIMAS	BİM MAĞAZALAR
3	BMEKS	BİMEKS
4	BİZİM	BİZİM MAĞAZALARI
5	BOYNR	BOYNER MAĞAZACILIK
6	CRFSA	CARREFOURSA
7	MEPET	MEPET PETROL TESİSLERİ
8	MGROS	MİGROS TİCARET
9	MIPAZ	MİLPA
10	TKNSA	TEKNOSA İÇ VE DIŞ TİCARET
11	KİPA	TESCO KİPA
12	UYUM	UYUM GIDA
13	VAKKO	VAKKO TEKST

Araştırma kapsamında şirketlerin finansal tablo dipnot açıklamaları incelediğinde BİZİM MAĞAZALARI A.Ş., CARREFOURSA, MİGROS A.Ş.,TEKNOSA, TESCO KİPA A.Ş.’nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı hakkında bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmaya perakende sektöründe bulunan toplam 13 şirketten 8’i dâhil edilmiştir.

**Tablo 2:** ADESE A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
ADESE	ADESE	UMSK Mayıs 2014’de UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardını yayınlamıştır. Standarttaki yeni beş aşamalı

	ALIŞVERİŞ MERKEZİ A.Ş.	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatına İlişkin
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatı erken

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 2 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

ADESE AŞ'nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen değişikliklerin neler olduğunu özet bir şekilde açıklamıştır. Standartta meydana gelen değişikliğe ilişkin şirketin nasıl bir yol izleyeceğine ilişkin öznel bir açıklama yaparak finansal durumu ve performansı açısından durumun değerlendirildiğini açıklamıştır. Şirket standardın uygulamaya girme tarihine dikkat çekerek, erken uygulamaya ilişkin bir tercihin olmadığını açıklamıştır.

**Tablo 3:** BİM A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
BİMAS	BİM MAĞAZALAR	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden hasılat 1 Ocak 2018 tarihinde veya bu
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatına İlişkin
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatı erken

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 3 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

BİM AŞ'nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen değişikliklerin neler olduğunu özet bir şekilde açıklamıştır. Standartta meydana gelen değişikliğe ilişkin şirketin nasıl bir yol izleyeceğine ilişkin öznel bir açıklama yaparak durumun şirket özelinde değerlendirildiğini açıklamıştır. Şirket standardın uygulamaya girme tarihine dikkat çekerek, erken uygulamaya ilişkin bir tercihin olmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 4:** BİMEK A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
BMEKS	BİMEKS	UMSK Mayıs 2014'de UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardını vavınlamıştır. Standarttaki yeni bes aşamalı UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatına İlişkin Genel Açıklamalar
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Erken Uygulanması İle İlgili Açıklamalar
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatı erken uygulamasına ilişkin açıklama

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 4 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

BİMEK AŞ'nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen değişikliklerin neler olduğunu özet bir şekilde açıklamıştır. Standartta meydana gelen değişikliğe ilişkin şirketin finansal performansına etkisi açısından değerlendirildiğini açıklamıştır. Şirket standardın uygulamaya girme tarihine dikkat çekerek, erken uygulamaya ilişkin bir tercihin olmadığını açıklamıştır.

**Tablo 5:** BOYNER A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
BOYNR	BOYNER MAĞAZACILIK	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden hasılat 1 Ocak 2018 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerlidir. UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatına İlişkin Genel Açıklamalar
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Erken Uygulanması İle İlgili Açıklamalar
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatı erken uygulamasına ilişkin açıklama

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 5 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

BOYNER AŞ'nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen değişikliklerin neler olduğunu özet bir şekilde açıklamıştır. Şirket standartta meydana gelen değişikliğe ilişkin şirketin finansal performansına üzerinde etkisinin olmayacağını

açıklamıştır. Şirket standardın uygulamaya girme tarihine dikkat çekerek, erken uygulamaya ilişkin bir tercihin olmadığını açıklamıştır.

**Tablo 6:** MEPET A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
MEPET	MEPET PETROL TESİSLERİ	UMSK Mayıs 2014’de UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatına İlişkin
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatı erken

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 6 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

MEPET AŞ’nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen değişikliklerin neler olduğunu özet bir şekilde açıklamıştır. Standartta meydana gelen değişikliğe ilişkin şirketin finansal performansına etkisi açısından değerlendirildiğini açıklamıştır. Şirket standardın uygulamaya girme tarihine dikkat çekerek, erken uygulamaya ilişkin bir tercihin olmadığını görmüştür.

**Tablo 7:** MİLPA A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
MİPAZ	MİLPA A.Ş.	Şirket’in TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” kapsamına giren bir faaliyeti yoktur.
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin
		Şirketlerin Özet Durum Açıklamaları
		Açıklama Yok
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Erken
Açıklama Yok		

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 7 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

MİLPA AŞ’nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen

değişiklere ilişkin bir açıklamada bulunmamıştır. Şirket kendi öznel durumuna ilişkin açıklamada bulunarak TFRS Yorum 15 “Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları” adlı yoruma atıfta bulunarak gayrimenkule ilişkin faaliyetlerini TMS 18 “Hasılat” çerçevesinde muhasebeleştiğini açıklamıştır. Şirket standardın uygulamaya girme tarihine ve erken uygulamaya ilişkin bir açıklama yapmamıştır.

**Tablo 8:** UYUM GIDA A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
UYUM	UYUM GIDA A.Ş.	UMSK Mayıs 2014’de UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardını yayınlamıştır. Standarttaki yeni beş aşamalı model, hasılatın muhasebeleştirme ve
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatına
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatı erken

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 8 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

UYUM GIDA AŞ’nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen değişikliklerin neler olduğunu özet bir şekilde açıklamıştır. Standartta meydana gelen değişikliğe ilişkin şirketin nasıl bir yol izleyeceğine ilişkin öznel bir açıklama yaparak finansal durumu ve performansı üzerinde bir etkisinin olmayacağını açıklamıştır. Şirket standardın uygulamaya girme tarihine dikkat çekerek, erken uygulamaya ilişkin bir tercihin olmadığını tespit edilmiştir.

**Tablo 9:** VAKKO A.Ş. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamalar

Şirketin Borsa Kodu	Şirketin Adı	UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Genel Açıklamalar
VAKKO	VAKKO A.Ş.	UMSK Mayıs 2014'de UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardını yayınlamıştır. Standarttaki yeni beş aşamalı model, hasılatın muhasebeleştirme ve
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatına
		UFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat
		TFRS 15 Müşterilere Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılatı erken

**Kaynak:** www.kap.gov.tr, E.T:10.05.2016 (Tablo 9 şirketin finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalardan oluşturulmuştur).

VAKKO AŞ'nin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Açıklamaları değerlendirildiğinde; şirket hasılat standardında meydana gelen değişikliklerin neler olduğunu özet bir şekilde açıklamıştır. Standartta meydana gelen değişikliğe ilişkin şirketin nasıl bir yol izleyeceğine ilişkin öznel bir açıklama yaparak finansal durumu ve performansı üzerindeki etkilerin değerlendirileceği Şirket standardın erken uygulamasına ilişkin bir bilgi sunumu yoktur.

### SONUÇ

Hasılat, olağan faaliyetler sonucunda ortaya çıkan, ortakların sermayeye katkıları dışındaki işletmenin öz sermayesindeki artışlar olarak ifade edilmektedir. Hasılat Uluslararası finansal raporlama standartları değerlendirme ölçüsü olarak temelde gerçeğe uygun değeri esas almaktadır. TMS 18 Standardına göre hasılat 'gerçeğe uygun değer' ile ölçülür. Yani mal satışı, hizmet sunumu veya işletmenin varlıklarının başkalarına kullandırılmasının karşılığı olarak karşı taraftan alınan veya alınacak olan bedel, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (Gürel, 2015:53).

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına göre hasılat şirketlerin geliri mal veya hizmetleri müşterilerine şirketin bu mal veya hizmetleri devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtabilecek şekilde muhasebeleştirilmelidir. Diğer bir başka ifade ile standardın amacı finansal tabloların kullanıcılarına, işletmenin bir müşteriyle yaptığı sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, Md:1) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı bütün sektörlerin geneline tek bir uygulama getirmeyi amaçlamakla birlikte sektöre özgü durumlar nedeni ile bazı sektörleri daha yakından etkilemektedir. En çok etkilenen sektörler;

Perakende sektörüdür. Bu çalışmada yeniden düzenlenerek Mayıs 2014 tarihinde yayımlanan “UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardına ilişkin perakende sektöründe bulunan şirketlerin ilgili standarda ilişkin genel değerlendirmeleri, standardın getirmiş olduğu yeniliklerin finansal performansları üzerine etkileri hakkındaki açıklamaları ve erken uygulama tercihleri belirlenmiştir. Çalışma kapsamında “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (Revenue from Contracts with Customers)” standardı hakkında Borsa İstanbul perakende sektöründe bulunan şirketlerin 2015 yılı finansal tablo dipnot açıklamalarındaki finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar başlığı altında yer alan “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK) tarafından yayınlanmış fakat KGK tarafından yayınlanmamış yeni ve düzeltilmiş standartlar ve yorumlar” ilişkin bilgiler incelenmiştir. Çalışma sonucunda, sektörde bulunan 13 şirketten 8’nin standarda ilişkin genel açıklamalarda bulunduğu ve kendilerine özgü durumları açısından değerlendirme buldukları tespit edilmiştir. Bununla birlikte standart erken uygulamaya imkân tanınmasına karşılık sektörde bulunan şirketlerin hiçbiri erken uygulamayı tercih etmediği çalışma sonucunda bulgulanmıştır.

#### KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2005) Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/IFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 71,182-199.
- Gökçen, G. Ataman Akgül, B. Çakıcı, C. (2006) Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu), İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, A.Ş.
- Gürel, Başak A.(2015) Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Eti maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hasılat Standardındaki Değişiklikler; UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat-Revenue from Contacts with Customers” Standardı’nın Getirdikleri, <http://www.istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/289.pdf>,Erişim Tarihi,11.05.2016.
- <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156316498#2015>
- <http://www.ifrs.org/Investor-resources/2014-Investor-Perspectives/Documents/Investor-Perspective-IFRS-15-June-2014.pdf>
- <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/sektorler.aspx#PERAKENDE>

Kavramsal Çerçve,[https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/F\\_R\\_I\\_K\\_C\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C(1).pdf)

Köse, T., Ve Şengül Çelikay, D. (2015). Yeni Hasılat Standardı Ve Getirdiği Değişiklikler. Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis, 25(127).

SARIOĞLU, Kerem (2008). “ Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları” İSMMMO Yayınları.

Deloitte (2014). “Heads Up – IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers”, <http://www.iasplus.com/en/publications/australia/accounting-alerts/>,10.05.2016 tarihinde erişilmiştir.

Hasılat Standardındaki Değişiklikler, UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı’nın Getirdikleri [http://www.gtturkey.com/default.asp-?PG=020901-\\_TR&MKL00\\_CODE=GMKLTR&MKL01\\_CODE=GM013](http://www.gtturkey.com/default.asp-?PG=020901-_TR&MKL00_CODE=GMKLTR&MKL01_CODE=GM013),Erişim tarihi,12.05.2016

KPMG (2014). “Revenue- a new global standard How will it affect your top line?” <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters-/In-the-headlines/Documents/In-the-headlines-O-201405>, 10.05.2016 tarihinde erişilmiştir.

TMS 18 [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2015/TMS/TMS18.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS18.pdf)