

T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN PROGRAMI

**YENİ HASILAT STANDARDI UFRS 15 “MÜŞTERİLERLE
YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT”:
YORUM VE UYGULAMALARI**

İsmail Deniz VAROL

Danışman
Doç. Dr. Rabia AKTAŞ

MANİSA -2016

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 24/05/2016 tarih ve 16/27 sayılı toplantısında jürimiz tarafından Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 23. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı öğrencisi İsmail Deniz VAROL'un "Yeni Hâsılat Standardı UFRS-15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat": Yorum ve Uygulamaları" konulu tezi incelenmiş ve aday 15/06/2016 tarihinde saat 10.30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ⁹⁰ dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	OY BİRLİĞİ	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın tez konusu değiştirilir veya adayın isteği halinde tezsiz yüksek lisans programına geçişi sağlanır.

BAŞKAN

Doç. Dr. Rabia AKTAŞ

ÜYE

Doç. Dr. Mahmut KARĞIN

ÜYE

Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

Evet

Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı: Uygulama ve Yorumları” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

28/04/2016

İsmail Deniz VAROL

İmza



ÖZET

YENİ HASILAT STANDARDI UFRS 15 “MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT”: YORUM VE UYGULAMALARI

Günümüzde hasılat tanımı, finansal bilgi kullanıcıları açısından hayati öneme sahiptir. Küreselleşme sonucunda, uluslararası düzeyde anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf finansal bilgiye duyulan ihtiyaç, aynı standartları uygulayan muhasebe sistemlerini zorunlu hale getirmiştir.

UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı 28 Mayıs 2014’de yayımlandı. UFRS 15, 1 Ocak 2017 sonrası uygulanacak ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri-TMS 18 Hasılat Standartlarının yerini alacaktır. UFRS 15, hasılat kavramı, ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konusunda mevcut uygulamalara göre önemli değişiklikler sunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’ de belirtilen beş adımlı yaklaşımın temel özellikleri ile gelirin nasıl tahakkuk ettirildiğini açıklamak ve uygulamada görülebilecek uyum sorunlarının çözümü noktasında, inşaat, yazılım ve telekomünikasyon sektörlerinin uygulamada karşılaşılabilecekleri muhtemel sorunlara, uygulama ve yorumlarla açıklık getirerek uyum sürecine katkı sağlamaktır.

Çalışmanın hazırlanmasında çoğunlukla literatür taranmış, Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 ve mevcut TMS 11 ve TMS 18 Standartları karşılaştırılmış, ayrıca tezin son bölümünde telekomünikasyon ve inşaat sektörüne ilişkin uygulama örneği verilmiştir. Sonuç olarak UFRS 15 Standardının hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin belirlediği ilkeler birçok noktada farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir ve gerekli hazırlıkların yapılması uygulayıcılara büyük kolaylık sağlayacaktır.

Anahtar Sözcükler: Hasılat, TMS 11, TMS 18, UFRS 15.

ABSTRACT

THE NEW REVENUE STANDARD IFRS 15 “REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS”: INTERPRETATION AND APPLICATIONS

Nowadays revenue recognition fundamental importance for financial knowledge users. As a result of globalization, the need for internationally comprehensible, comparable and transparent information necessitates accounting systems applying same standards.

IFRS 15 “Revenue From Contracts With Customers” Standard published in 28 May 2014. IFRS 15 is effective after 1 January 2017 and it is supersedes TAS 11 Construction Contracts-TAS 18 Revenue. IFRS 15 includes important changes about revenue concept, the measurement and the accounting of revenue with respect to the existing interpretations.

The purpose of this research is study, aims to explain how to recognize revenue with the key features of the five step model approach set by New Revenue Standard IFRS 15 and at the point of solving these harmonization problems that will may be seen at the construction, software and telecommunication sector practise, is contributing to the process of harmonization by providing clarification with the implementation and explanations to the possible problems that those sectors may meet.

In the preparing of this work, literature has been mostly searched, New Revenue Standard IFRS 15 and existing TAS 11 and TAS 18 Standards have been compared, in addition at the last section of this thesis, provides insight into its implementation in telecommunication and construction sectors. As a conclusion, IFRS 15 determined that the principles of accounting the revenues differ in many ways and need a proper preparation will assure great ease for users.

Keywords: Revenue, TAS 11, TAS 18, IFRS 15.

ÖNSÖZ

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aşamalarında maddi manevi her yönden yardımcı olan, tecrübeleri ile beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen, kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum danışman hocam Sayın Doç. Dr. Rabia Aktaş'a, kaynak seçiminde araştırmalarımda bana büyük destek veren Celal Bayar Üniversitesi Muhasebe-Finansman bölümü hocalarıma, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten teşekkür ederim.

İsmail Deniz VAROL

Manisa, 2016

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACHT.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HASILAT:

ÖNEMİ ve RAPORLANMASI

1.1. HASILATIN TANIMI VE ÖNEMİ.....	2
1.1.1. Hasılat Tanımları.....	3
1.1.2. Hasılatın Önemi.....	5
1.2. HASILATIN RAPORLANMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER....	6
1.2.1. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler.....	6
1.2.1.1. Vergi Usul Kanununda Hasılat.....	9
1.2.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) Hasılat.....	11
1.2.2. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan Düzenlemeler.....	12
1.2.2.1. TMS 18 Hasılat Standardı.....	15
1.2.2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	16
1.2.2.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı.....	18

İKİNCİ BÖLÜM
TMS 18 HASILAT
VE
TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARI

2.1. TMS 18 HASILAT STANDARDI.....	20
2.1.1. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı.....	20
2.1.2. TMS 18 Hasılat Standardının Kapsamı.....	21
2.1.3. TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	22
2.1.3.1. İşlemin Ayrıştırılması.....	22
2.1.3.2. Hasılatın Gerçekleşme Zamanı.....	24
2.1.3.2.1. Mal Satışında Hasılatın Gerçekleşme Zamanı.....	25
2.1.3.2.2. Hizmet Sunumunda Hasılatın Gerçekleşme Zamanı.....	29
2.1.3.2.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerde Hasılatın Gerçekleşme Zamanı.....	34
2.1.3.3. Hasılat Tutarının Belirlenmesi.....	36
2.1.3.3.1. Hasılatın Ölçümünde Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü.....	37
2.1.3.3.2. Vadeli Satışlarda Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü.....	39
2.1.3.3.3. Peşin Satışlar.....	44
2.1.3.3.4. Satış İskontoları.....	44
2.1.3.3.5. Acenta İlişkileri.....	45
2.1.3.3.6. Ürün Değişimleri (Takas).....	46
2.1.4. TMS 18 Hasılat Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler.....	47
2.2. TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI.....	47
2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı.....	47
2.2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı.....	48
2.2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardındaki Sözleşme Türleri.....	49
2.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Muhasebeleştirme.....	50
2.2.4.1. Sonucun Güvenilir Şekilde Tahmin Edilmesi Durumu.....	50
2.2.4.2. Sonucun Güvenilir Olarak Tahmin Edilememesi Durumu.....	51
2.2.5. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Gelir ve Giderlerin Belirlenmesindeki Yöntemler.....	52
2.2.5.1. Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi.....	52

2.2.5.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....	53
2.2.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler.....	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMALARLA UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ İNCELENMESİ

3.1. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ AMACI VE KAPSAMI.....	66
3.1.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci.....	66
3.1.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Amacı.....	67
3.1.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı.....	70
3.2. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINA GÖRE HASILATI TANIMA SÜRECİ: BEŞ AŞAMALI YAKLAŞIM.....	73
3.2.1. Birinci Adım: Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi.....	75
3.2.1.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Koşulları.....	75
3.2.1.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi.....	79
3.2.1.3. Sözleşme Değişiklikleri.....	80
3.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Ayrı Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması.....	85
3.2.2.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler.....	87
3.2.2.1.1. Taahhüt Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklı Olması.....	89
3.2.2.1.2. Taahhüt Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklı Olmaması.....	90
3.2.3. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....	92
3.2.3.1. Değişken Bedel.....	93
3.2.3.1.1. İade Yükümlülükleri.....	96

3.2.3.1.1.1. İade Hakkıyla Satış.....	97
3.2.3.1.1.2. Garantiler.....	98
3.2.3.2. Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler.....	100
3.2.3.3. Sözleşmede Önem Arz Eden Bir Finansman Bileşeninin Varlığı..	102
3.2.3.4. Nakit Dışı Bedel.....	104
3.2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel.....	104
3.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	105
3.2.4.1. Müstakil Satış Fiyatlarına Dayalı Dağıtım.....	106
3.2.4.2. İndirimlerin Dağıtımı.....	108
3.2.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı.....	110
3.2.4.4. İşlem Fiyatındaki Değişimlerin Dağıtımı.....	111
3.2.5. Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	111
3.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi.....	112
3.2.5.1.1. Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri...	113
3.2.5.1.2. Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri.....	114
3.2.5.2. Kontrolün Transferinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar...	115
3.2.5.2.1. Geri Alım Anlaşmaları.....	115
3.2.5.2.2. İlave Düzenlemeler.....	119
3.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tümüyle Yerine Getirilmesinde İlerleme Ölçümleri ve İlerleme Ölçümlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler.....	123
3.2.5.3.1. Çıktı yöntemleri.....	124
3.2.5.3.2. Girdi yöntemleri.....	125
3.3. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINDA SÖZLEŞME MALİYETLERİ.....	126
3.3.1. Ek Maliyetler.....	126
3.3.2. İfa Maliyetleri.....	126
3.4. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINA GÖRE AÇIKLANMASI GEREKEN BİLGİLER.....	129
3.4.1. İşletmenin Müşterileriyle Yaptığı Sözleşmeler.....	129
3.4.2. Önemli Muhakemeler ve Bu Muhakemelerdeki Değişimler.....	131

3.4.3. Sözleşmenin Yapılması veya İfası İçin Katlanılan Maliyetlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara Alınması.....	132
3.5. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ ÖNCEKİ HASILAT STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI.....	132
3.5.1. UFRS 15 Standardının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Karşılaştırılması.....	132
3.5.1.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma.....	133
3.5.1.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma...	133
3.5.1.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma.....	134
3.5.1.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma.....	134
3.5.2. UFRS 15 Standardının TMS 18 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması...	138
3.5.2.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma.....	138
3.5.2.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma...	138
3.5.2.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma.....	139
3.5.2.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma.....	139
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	146
KAYNAKÇA.....	149

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BM	Birleşmiş Milletler
DM	Deutsche Mark
FASB	Financial Accounting Standards Board
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRIC	Standart Yorumlama Komitesi
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MSUGT	Muhasebe Sistemleri Uygulama Tebliği
SAC	Standart Tavsiye Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TDK	Türk Dil Kurumu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği

UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
USGAAP	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	Vergi Usul Kanunu



TABLolar LİSTESİ

Sayfa:

Tablo 1: Peşin ve vadeli Satışta Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi.....	40
Tablo 2: GVK ve TMS 11 Standardında Muhasebeleştirme ve Aralarındaki Temel Farklar.....	54
Tablo 3: TMS 11 Kapsamında TDHP’ de Belirtilmiş Hesaplar.....	58
Tablo 4: TMS 11 Kapsamında TDHP 17. Grup İçin Önerilen Hesaplar.....	59
Tablo 5: UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Kapsamı.....	71
Tablo 6: TMS 11- TMS 18 ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması.....	140



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa:

Şekil 1: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geliri Tanımlama Adımları.....	19
Şekil 2: TMS 18 Standardında Mal Satışında Hasılatın Gerçekleşme Zamanı.....	27
Şekil 3: TMS 18 Standardında Hizmet Sunumunda Hasılatın Gerçekleşme Zamanı.....	30
Şekil 4: TMS 18 Standardında Faiz, İsim Hakkı ve Temettülerde Hasılatın Gerçekleşme Zamanı.....	35
Şekil 5: TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Hasılatın Ölçülmesi İlkeleri.....	37
Şekil 6: Gerçeğe Uygun Değer Tespit Hiyerarşisi.....	39
Şekil 7: İnşaat İşlerinin Türleri.....	49
Şekil 8: TMS 11 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirme Şeması.....	52
Şekil 9: UFRS 15 Standardının Gelişim Süreci.....	67
Şekil 10: UFRS 15 Standardının Çerçevesi.....	68
Şekil 11: UFRS 15 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirmeye İlişkin Sorgulamalar.....	68
Şekil 12: UFRS 15 Standardının Sektörler Üzerinde Yarattığı Beklentiler.....	70
Şekil 13: UFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar.....	72
Şekil 14: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geliri Tanımlama Adımları.....	74
Şekil 15: UFRS 15 Standardında Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Süreç.....	74
Şekil 16: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmenin Muhasebeleştirilmesi Koşulları.....	77
Şekil 17: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmenin Birleştirilmesi Koşulları.....	80
Şekil 18: UFRS 15 Standardı Kapsamında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi.....	83
Şekil 19: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmedeki Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi.....	86
Şekil 20: UFRS 15 Standardı Kapsamında Edim Yükümlülüklerinin Sınıflandırılması.....	87
Şekil 21: UFRS 15 Standardında Farklı Mal ve Hizmet Kapsamı.....	89

Şekil 22: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmede Taahhüt Edilen Mal ve Hizmetin Tanımlanması.....	90
Şekil 23: UFRS 15 Standardı Kapsamında İşlem Fiyatının Belirlenmesinde Dikkate Alınan Faktörler.....	93
Şekil 24: UFRS 15 Standardı Kapsamında Değişken Bedel ve değişken Bedeli Sabitleyen tahminler.....	101
Şekil 25: UFRS 15 Standardı Kapsamında Müşteriye Ödenecek Bedel.....	105
Şekil 26: UFRS 15 Standardı Kapsamında Müstakil Satış Fiyatlarına Dayalı Dağıtım.....	106
Şekil 27: UFRS 15 Standardı Kapsamında Müstakil Satış Fiyatının Tahmini..	107
Şekil 28: UFRS 15 Standardı Kapsamında Mal ve Hizmetin Müşteriye Transferi.....	112
Şekil 29: UFRS 15 Standardında Kontrolün Transfer Zamanının Belirlenmesi.....	114
Şekil 30: UFRS 15 Standardında Kontrolün Geçiş Anının Tespitinde Kullanılan Hususlar.....	115
Şekil 31: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geri Alım Anlaşmalarında Muhasebeleştirme Süreci.....	117
Şekil 32: UFRS 15 Standardı Kapsamında Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilme Zamanı.....	121
Şekil 33: UFRS 15 Standardı Kapsamında Edim Yükümlülüğündeki İlerlemenin Ölçümünde Kullanılan Ölçümleme Yöntemleri.....	125
Şekil 34: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmenin Yerine Getirilmesi İçin Katlanılan Maliyetler.....	127

GİRİŞ

Hasılat, bilgi kullanıcıları için işletmenin performans ve potansiyelini değerlendirmede en önemli göstergedir. Teknolojik ilerlemelerin sonucu hızlanan küreselleşmenin etkisiyle, ülkeler arasındaki sınırlar kalkmakta ve bağımlılık artmaktadır. Hasılatın finansal tablolara aktarımında kullanılan farklı uygulamalar, mali tabloları kullananlara yeterli bilgi sağlayamamakta ve şeffaflık ilkesi çiğnenmektedir.

Öte yandan günümüzde dahi hasılat kavramının, birçok terimle karıştırılması, hasılatın tanımlanması, ölçülmesi ve ne zaman muhasebeleştirileceği noktasında çelişki oluşturmaktadır. 2005 yılı sonrası uygulamaya konulan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardı, gelirin tanımlanması, kamuoyu aydınlatma ve şeffaflık açısından eksik kalması ve günümüz koşullarındaki karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesindeki yetersizlikleri nedeniyle, beklentileri karşılayamamıştır.

28 Mayıs 2014’de yayımlanan ve 1 Ocak 2017’de yürürlüğe girecek olan UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı” (Revenue From Contracts With Customers), müşterilerle yapılan sözleşmeye dayalı olarak hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğine beş aşamalı bir modelle, gelir tanımını daha detaylı olarak ele almaktadır. Standartla birlikte, gayrimenkul, inşaat, telekomünikasyon, yazılım, hizmet ve perakende alanında faaliyet gösteren işletmeler için mevcut standartlardaki belirsizliklerin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

Bu çalışma, UFRS 15 Standardında hasılatın tanımlanma sürecinin anlaşılmasına katkıda bulunmaya çalışmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde hasılat tanımları, ülkemizde ve dünyadaki farklı hasılat uygulamaları incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, mevcut TMS 11 ve TMS 18 Standartları örnekler üzerinde incelenerek, eksiklikler ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise yeni UFRS 15 Standardı ana hatlarıyla ele alınmış, örnekler üzerinde mevcut standartlarla karşılaştırılarak, hasılat tanımına getirdiği yenilikler yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

HASILAT: ÖNEMİ ve RAPORLANMASI

1.1. HASILATIN TANIMI VE ÖNEMİ

Finansal tabloların amacı, kendine özgü hazırlanmış raporlar talep etme imkânı olmayan geniş yatırımcı kitlesine, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında faydalı bilgiler sağlamaktır (IFRS Vakfı, 2009:2). Kavramsal Çerçeve de ise genel amaçlı finansal raporlamanın amacından bahsedilmekte ve şöyle denilmektedir: "...mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır" (Kavramsal Çerçeve: madde A2).

Özellikle ülkeler arasındaki tarihsel, kültürel, ekonomik farklılıklar finansal raporlama sistemlerinde değişik uygulamalara neden olmuştur. Teknolojik ilerlemeler neticesinde küreselleşmenin hızlanması, mal ve hizmetlerin çeşitlenmesine yol açmış, bu durum günümüze kadarki muhasebe sistemlerinde, hasılat tanımında tartışmalara neden olmuştur (Ernst Young, 2012:1769).

Günümüzde dahi hasılat kavramı birçok kavramla karıştırılmaktadır. Bu farklılıklar hasılat kavramının tanımlanması ve ölçülmesi noktasında çelişki yaratmaktadır. Hasılat denince akla kazanç, gelir gibi kavramlar gelmektedir ancak, bu terimler bir birinden farklıdır (Şenel, 2009:392). Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri (satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti, kira) neticesinde ortaya çıkar (Epstein ve Jermakowicz, 2008:86).

1.1.1. Hasılat Tanımları

Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde hasılat, "*bir üretim etkinliği sonunda yaratılan malların parasal değerleri*" gelir, kazanç olarak ifade edilmektedir (TDK, 2015). Uluslararası standartlarda hasılat için, gelir anlamına gelen "revenue" kelimesi kullanılmaktadır. Ticari hayatta dönem içinde elde edilen satış olarak bilinen hasılat kavramı, gelir ve kazanç kavramlarıyla eş tutulmaktadır. Muhasebe uygulamalarında ise gelir kavramı hasılat ve kazanç kavramlarını kapsayıcı olarak kullanılmaktadır (Yıkılmaz, 2014:2).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kavramsal Çerçeve madde 4.25.a geliri, "*muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder*" olarak tanımlamaktadır. Kavramsal çerçevede gelir, hasılat ve kazancı kapsayıcı niteliktedir. Kazanç, kısaca ekonomik yarardaki artışlardır. Daha geniş ifade ile kazanç, olağan faaliyetlerden doğabilirdi gibi olağan olmayan faaliyetlerden de doğan, öz kaynaklarda artış yaratan ve giderler düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden raporlanan faydalardır (Kavramsal Çerçeve: madde 4.31).

Ancak Gelir Vergisi Kanununda (GVK) gelir, kazanç ve hasılatı ayrı tutularak "*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*" olarak tanımlanmaktadır (GVK: madde 1). Hasılat ise işletmenin olağan faaliyetlerinden tahsil edilmiş paralarla, tahakkuk eden alacaklardır ve brüt tutar üzerinden raporlanır (GVK: madde 39, prf.2).

Vergi Usul Kanunu (VUK) da hasılatı, "*satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat*" olarak tanımlamaktadır ve işletme hesabının sağ tarafını hasılat kısmının teşkil edeceğini belirtmiştir (VUK: madde 194, prf.2).

TMS 18 Hasılat Standardında da gelirin tanımı, hasılatı ve kazancı kapsayıcı niteliktedir ve hasılatı, "*ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır*" olarak tanımlar (TMS 18: madde 3). TMS 18 Hasılat Standardında hasılat, brüt tutar üzerinden ele alınırken, vergi hukukunda gelir, satış

ve maliyet arasındaki olumlu fark üzerinden ele alınır. Dolayısı ile hasılat, nakitlerden, alacaklardan, alınan mal ve hizmetlerden veya borç ödemesinden de oluşabileceği için kazançtan ayrılır. Nitekim kazanç, her hesap dönemi için hasılat ile gider arası müspet farktır.

Epstein ve Jermakowicz (2010: 268) hasılatı, işletmenin olağan işlemlerinden kaynaklı, öz kaynaklarda artış yaratan, sadece kendi adına aldığı ve alacağı, brüt ekonomik yararlar olarak tanımlamakta ve üçüncü kişiler adına tahsilleri hasılat dışında tutmaktadır.

Financial Accounting Standards Board (FASB)¹ 1977 yılında yayınladığı taslakta hasılatı; “bir işletmenin bir dönem boyunca i) malların dağıtılması veya üretilmesi, ii) hizmetlerin ifası ve iii) diğer kazanç sağlayan faaliyetlerin icrası yoluyla; varlıkların sağladığı brüt artışlar veya yükümlülüklerdeki brüt azalışlar (veya her ikisinin karışımı)” olarak tanımlamıştır. Daha sonra gelen eleştiriler sonucu FASB hasılatı; “malların dağıtılması, mamul üretimi ve hizmet ifası gibi bir ekonomik birimin asıl veya olağan faaliyet konusunu oluşturan alanlardan belirli bir dönemde elde ettiği i) nakit akımları, ii) söz konusu ekonomik birime ait varlıklardaki değer artışları veya iii) yükümlülüklerin yerine getirilmesi yoluyla elde edilen kazanımlardır” olarak tanımlamıştır (aktaran Küçük ve Doğan, 2009: 281).

International Financial Reporting Standards (IFRS) Vakfı, hasılatı, ortakların sermayeye katkıları dışında, işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden kaynaklanan ve öz kaynakta artışla sonuçlanan brüt ekonomik fayda olarak tanımlar. Tanımlamada benzer nitelikte ve değerdeki mal veya hizmetlerin takası, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilirken, benzer nitelikte olmayan kalemlerin takası, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez (IFRS Vakfı, 2009:2).

Cemalciler ve Öncü (1999:634) hasılatı, “*malların teslimi veya hizmetlerin yerine getirilmesi ana faaliyetleri ile birlikte bunlara yardımcı olan etkinlikleri kapsayan tüm olağan faaliyetlerin sonucunda bir dönem içinde varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlardır*” olarak tanımlar ve hasılatın üç önemli özelliğini (i) kazanma sürecinin bir sonucudur, (ii) olağan faaliyetlerle ilgili alınan nakitler veya beklenen nakit girişleri ile sonuçlanır ve (iii) raporlanan girişlerde brüt tutarın esas alınması gerekir, şeklinde sıralamaktadır.

¹ FASB Amerika Birleşik Devletlerinde finansal muhasebe standartlarını yayınlamakla görevli kuruluştur.

Örten vd. (2013:256), hasılatı, işletmenin faaliyet döneminde olağan faaliyetlerinden (satış hasılatı, faiz, temettü, ücret gibi) kaynaklanan, öz kaynakta artış yaratan ekonomik faydaların brüt tutarı olarak tanımlar ve ortakların sermayeye katkılarını dışarıda tutar.

Diğer bir ifadeyle hasılat, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı ekonomik faydadır. Ekonomik faydadan kasıt, işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklardaki artışlar ya da gelecekte fayda çıkışına neden olacak borçlardaki azalışlardır. Benzer şekilde acente ilişkilerinde sadece komisyon tutarları hasılattır, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilatlar ise öz kaynak artışı yaratmaz ve hasılatı dahil edilmez (Gençoğlu, 2007:155).

Yukarıda yapılan hasılat tanımlamalarından yola çıkarak hasılat ölçütlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Özerhan, 2012:70);

- İşletmenin kendi adına aldığı ve alacağı bir tutardır.
- İşletmeye brüt ekonomik fayda akışını içerir.
- Ekonomik fayda, nakit, alacak, diğer varlıklar anlamındadır.
- Olağan faaliyetlerden elde edilir.
- Öz kaynakta artışa neden olur.
- Brüt tutar üzerinden ölçülür. Kazanç ise net tutar üzerinden ölçülür.

1.1.2. Hasılatın Önemi

İşletmelerin temel amacı kar elde etmektir. Hasılat, karı oluşturan unsurlarda en önemli noktadadır. Küreselleşen sistem ile birlikte, yatırım fırsatları, karlılık, risk etkenleri ön plana çıkmakta, ülkeler arasındaki sınırlar kalkmakta ve bağımlılık artmaktadır (Usul ve Kıymık, 2010:123). Ekonominin küreselleşmesi ile muhasebe bilgisini kullananlar için birçok sorun ortaya çıkmaktadır (Ağca ve Aktaş, 2007). Bu bağlamda kıt olan sermayeyi verimli kullanmak için doğru muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmakta ve bu süreçte işletmelerin iş hacmini ve ekonomik başarısını gösteren hasılat kavramı, en önemli kalem olarak göze çarpmaktadır (Yücenurşen vd.,2014:2).

Hasılat kavramı, işletmelerde her zaman tam anlamıyla açıklığa kavuşmamıştır. Hasılat kavramında önemli sorun hasılatın tahakkuku ve ölçülmesi gibi gözüke de, hasılatın tespiti, neyin hasılat olarak kabul edileceği, neyin hasılat olarak kabul edilemeyeceği, hangi döneme kaydedileceği, işletmelerdeki şeffaflığı

doğru olarak gösterip göstermediği gibi birçok problem bulunmaktadır (Özyürek, 2012:132).

1.2. HASILATIN RAPORLANMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER

Küreselleşen ekonomi ile birlikte finansal piyasaların uluslararası hale gelmesi, uluslararası güvenceyi zorunlu hale getirmektedir. Muhasebe standartları, genel kabul görmüş ilkelere nazaran daha ayrıntılı düzenlemelerdir. Bundan dolayı, finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve gerçeği şeffaf olarak yansıtmaları açısından önem arz etmektedir (Kocamaz, 2012:110). Ülkelerin hukuk sistemleri, eğitim sistemi, vergilendirme kanunları, finansal kaynaklar, politik ve ekonomik gelişmeler, sermaye piyasaları, ulusal kültür, enflasyon, işletmelerin ortaklık yapıları ve muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi nedeniyle farklı muhasebe sistemlerine sahiptir. Muhasebe sistemlerindeki farklılıkları gidermek amacıyla uluslararası standart bir sistem yaratma çalışmalarına girişilmiştir (Özdemir, 2007:22).

Uluslararası piyasaların güvenilirliği, üzerinde anlaşılmuş tek tip muhasebe standartlarının kullanımı ile imkânlı hale gelecektir. Bu durum günümüzde International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayımlanan International Accounting Standards (IAS) – Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) - ve IFRS – Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) - ile sağlanmaktadır. Türkiye’de ise 2011 yılına kadar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), IASB tarafından yayımlanan standartları, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / TFRS olarak yayınlamıştır (Ataman ve Özden, 2009:59). 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (KGK) kurulmasıyla TMSK’nin tüm görevleri bu kuruma devredilerek, TMSK’nin görevine son verilmiştir. Bu tarih sonrası TMS/TFRS’leri KGK yayınlamaktadır.

Aşağıda Türkiye’de muhasebe uygulamaların yön veren yerel düzenlemeler ile UMS/UFRS’lerle uyumlu TMS/TFRS’lerin gelişimine kısaca değinilecek ve bu düzenlemelerde hasılatın raporlanması incelenecektir.

1.2.1. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizdeki muhasebe sistemine bakıldığında, başta VUK ve Muhasebe Sistemleri Uygulama Tebliği (MSUGT) olmak üzere Türk Ticaret Kanunu (TTK),

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliğleri, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kanunu ve Tebliğleri, Sigortacılık Kanunu, TMS/TFRS v.b düzenlemelerden oluşmaktadır. Örneğin, bir banka vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bilanço için MSUGT'ye, SPK'ye vereceği bilanço için SPK Tebliğlerine, BDDK'ye vereceği bilanço için BDDK Tebliğlerine, alacağı uluslararası kredi için ise ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilançoyu UMS'ye uygun hazırlamak zorunda kalmaktadır (Duman, 2007:15).

Ülkemizde birçok kurum ve kuruluş muhasebe standartlarının gelişimi için çalışma yapmıştır. Bu gelişim süreci şu şekildedir ( zdemir, 2007: 37; Kocamaz, 2012:112);

- 1850 yılında Fransa Ticaret Kanunu'ndan alınan "Kanunname-i Ticaret" yasası yürürlüğe girdi.
- 1926 yılında Almanya Ticaret Kanunu'ndan alınan 856 sayılı "Ticaret Kanunu" yürürlüğe girdi.
- 1950 yılında 5432 sayılı VUK uygulamaya konulmuştur.
- 1950 sonrası siyasi ve ekonomik ilişkelerimizle orantılı Amerika Birleşik Devletleri (ABD) etkisi görülmektedir.
- 1956 yılında TTK revize edilmesi.
- 1961 yılında 5432 sayılı VUK'da değişiklik yapılmış ve 213 sayılı VUK oluşturulmuştur.
- 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) geliştirilerek özel sektöre uygulanmıştır.
- 1981 yılında SPK kurulmuş ve modern anlamda uluslararası standartlar uygulanmaya başlamıştır.
- 1987 yılında Avrupa Birliğine (AB) tam üyelik başvurusu sonrası AB düzenlemeleri etkisinde kalınmıştır.
- 1989 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur.
- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından MSUGT yayınlanmıştır.
- 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuş ve uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartları yayınlamıştır.

- 1999 yılında, SPK Kanununa eklenen madde ile TMSK kurulmuş ve 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TMSK 2005 yılından sonra uluslararası standartlarla tam uyumlu muhasebe standartlarını yayınlama görevini yürütmüştür. Bu çerçevede bir kavramsal çerçeve ile birlikte IFRS tarafından yayımlanan uluslararası finansal raporlama setinin çevirisini yaparak yayınlamıştır.
- 2000 yılında AB tarafından, halka açık şirketlerin 2005 yılı UFRS'ye tabi olacağını açıklamış ve Avrupa'da yeni bir dönem başlamıştır.
- BDDK 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı Sigorta ve Reasürans şirketleri için 1 Ocak 2008, SPK borsada işlem gören ortaklıklar, portföy yönetim şirketleri ve aracı kurumlar için 9 Nisan 2009 tarihinde, kendi alanları ile ilgili olarak bu tarihler öncesi yayınlanan tebliğleri kaldırarak, TMS'yi uygulamaya koymuştur.
- 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK'nin kurulmasıyla TMSK'nin tüm görevleri bu kuruma devredilerek, TMSK'nin görevine son verilmiştir. Bu tarih sonrası TMS/TFRS'leri KGK yayınlamaktadır.
- 1 Temmuz 2012 Yeni TTK yürürlüğe girmiştir.
- 2013 yılı başından itibaren belli ölçekteki tüm anonim ve limited şirketler mali tablolarını UFRS'ye göre hazırlamak zorundadır.

Ülkemizde muhasebe standartları uygulaması devlet öncülüğünde ekonomik ve siyasi ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerden aktarılan yasaların etkisiyle başlamıştır. 1950 yılında VUK ve 1956 yılında yeniden revize edilen TTK ile muhasebe uygulamalarında yeni bir döneme girilmiştir. 1987 AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması sonrası uyum süreci ve küreselleşmenin hızlanması ile ülkemiz UMS etkisinde kalmıştır (Dağışan, 2013:7).

Ülkemizde UFRS açısından en önemli adım, 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde TMUDESK'in kurulmasıdır. TMUDESK'in temel amacı, finansal tabloların hazırlanması ve sunumunun ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olması için ulusal muhasebe standartlarını benimsetmek ve denetlemektir. 1999 yılında SPK Kanununda yapılan değişiklik ile kurulan TMSK ise ulusal muhasebe standartları oluşturulmasında yetkili organdır (Uyar, 2015:9). TMSK, 2005 yılından itibaren IAS ile tam uyumlu TMS'yi ve IFRS ile tam uyumlu TFRS'yi Türkçeye çevirerek yayınlamıştır. 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kanun

Hükmünde Kararname ile KGK'nin kurulmasıyla TMSK'nin tüm görevleri bu kuruma devredilerek, TMSK'nin görevine son verilmiştir. KGK, başta TMS/TFRS'leri oluşturmak ve yayınlamak olmak üzere, bağımsız denetimin uygulanması ve bağımsız denetimci yetkisi vermek ve bunların faaliyetlerini denetlemek görevlerini yürütmektedir (Büyüktürk, 2013:19).

Ülkemizde, 2005 yılı itibariyle bankalar ve halka açık şirketler, UFRS'ye uygun finansal tablolar düzenlemektedirler. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayınlanan TMS/TFRS bu sektörler için güncel mevzuat oluşturmaktadır. 1 Temmuz 2012 tarihinde Yeni TTK'nin yürürlüğe girmesiyle, TMS/TFRS'lerin uygulama alanı daha da genişlemiştir. Belli ölçekteki bağımsız denetime tabi tüm anonim ve limited şirketler, mali tablolarını 1 Ocak 2013'den itibaren bu standartlara göre hazırlamaktadır (Alkan ve Doğan, 2012: 89).

1.2.1.1. Vergi Usul Kanununda Hasılat

VUK 1950 yılında yürürlüğe konulmuştur. Ancak, 1961 yılında üzerinde çeşitli değişiklikler yapılarak 213 sayılı VUK oluşturulmuş ve bu kanun günümüzde de kullanılmaktadır. VUK kapsamında, işletmelerin hazırlaması gereken kağıt, belge ve mali tablolara ilişkin hükümler ve bu hükümlere uymayanlara ilişkin yaptırımlar yer almaktadır. VUK'da vergi muhasebesi anlayışı hâkimdir. VUK'da bulunan düzenlemeler, ilk muhasebeleştirme ve sonrasında meydana gelen değer artış ve azalışlarının vergi matrahının oluşmasına nasıl etki etmesi gerektiği belirtilmiştir (Güleryüz, 2014:65).

VUK'a göre mükellefler, tutacakları defterlerini; i) mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, ii) vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, iii) vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, iv) mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve v) mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek maksatlarını sağlayacak şekilde tutmakla yükümlüdür (VUK: madde 171).

VUK hasılatı, “*Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat*” olarak tanımlanmaktadır ve işletme hesabının sağ tarafını hasılat kısmının teşkil edeceğini belirtmiştir (VUK: madde 194, prf. 2).

Bilindiği gibi, muhasebede gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilirler. Muhasebenin temel kavramlarından biri olan tahakkuk esası, gelir ve giderlerin tahsil edildikleri veya ödendikleri döneme bakılmaksızın, maliyet ve tutar itibarıyla belirlendikleri dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınmasıdır.

Vergi mevzuatında, tahakkuk tanımı yoktur ancak, GVK'da işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder) denilmektedir (GVK: madde 39).

Bu ifadeden yola çıkarak, gelirin tahakkuku için gelirin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi gerekmektedir. Gelirin kazanma süresince doğduğu kabul edilir ve ticari kazançta hasılatın ve giderin ilgili dönemde tahsil edilmiş veya ödenmiş olması önemsizdir, sadece tahakkuk etmesi yeterlidir (Erdamar ve Basık, 2006: 43). Bu aşamadaki sorun vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin tespitindedir. Bu sorun dönemsellik kavramı gereği raporlama döneminin tespitinde de karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, bazen tespit güçlüğü (senede bağlı olmayan alacağa reeskont ayırmama, vade farkının satış bedeline dahil edilmesi), bazen teşvik amaçlı yıllara yaygın inşaat işleri, bazen de vergi güvenliği (sosyal güvenlik kesintileri, kıdem tazminatı) gibi durumlarda dönemsellik ilkesi ihlal edilmektedir (Akbulut, 2012: 1052).

VUK'da değerlendirme ölçümleri iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücretinden biriyle yapılır (VUK: madde 261). Ayrıca, VUK'da dönemsellik ilkesi ön plana çıkmaktadır. VUK'un (madde 174); *"Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır"*, aktif geçici hesap kıymetleri için (madde 283); *"Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir"* ve pasif geçici hesap kıymetleri için (madde 287); *"Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir"* maddelerinde dönemsellik ilkesine vurgu yapılmıştır.

1.2.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) Hasılat

Ülkemizde, 26.12.1992’de yayımlanan MSUGT ile bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelere, faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, denetimlerinin kolaylaştırılması amacıyla TDMS ile aynı tip mali tabloları düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Finans sektörü dışında, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin 1994 yılı başından itibaren MSUGT’yi uygulaması zorunlu kılınmıştır. Sonrasında yayımlanan birçok tebliğ (2-15 sıra nolu MSUGT) ile yenilenmiştir. MSUGT kapsamında, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, mali tablo ilkeleri, Tek Düzen Hesap Planının (TDHP) çerçevesi ve işleyişi konuları yer almaktadır (MSUGT, 1992).

MSUGT incelendiğinde, vergi mevzuatından farklı düzenlemeler olduğu görülmektedir. MSUGT’de, vergi mevzuatından bağımsız hazırlanmış ve mali bilanço karı yerine ticari bilanço karına ilişkin hükümler yer almaktadır. MSUGT’ye göre düzenlenen finansal tablolarda, öncelikle “Ticari Kar” tespit edilir. Vergiye tabi olan “Mali Kar” ise daha sonra mali tablolar dışında ayrıca tespit edilmelidir (Kocamaz, 2012:115).

Literatürde finansal olayları etkileyen işlemler (olaylar), organizasyonun asıl faaliyet alanı ile ilişkisine göre, hasılat ve kazanç olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulmuştur. Bir organizasyonun asıl faaliyet alanı ile ilgili ekonomik faydalar hasılat kapsamında değerlendirilmiş olup, diğerleri kazanç kavramına dâhil edilmiştir. Aynı ayırım olumsuz finansal olaylar içinde geçerli olup, asıl faaliyet alanı ile ilgili olanlar gider, diğerleri ise zarar olarak tanımlanmaktadır. Ülkemiz muhasebe uygulamaları TMS ve MSUGT’den de aynı ayırımın yapıldığı anlaşılmaktadır. MSUGT’de gelir unsurları olağan faaliyet alanıyla ilişkisine göre ele alınmış olup, öncelikle olağan faaliyet alanlarıyla ilgili ekonomik fayda ve kayıpların karşılaştırılması yoluyla faaliyet kâr veya zararına ulaşılmıştır (Küçük ve Doğan, 2009:282).

1.2.2. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan Düzenlemeler

Küreselleşmenin hızlanmasıyla, uluslararası ticaret, para ve sermaye hareketleri sınır tanımaz hale gelmiştir. Bu durum ekonomik olarak ülkeleri tek bir ülke gibi davranmaya, daha bütünleşik tek tip bir muhasebe yapısı oluşturmaya zorunlu kılmaktadır. Dünya çapında ortak bir finansal raporlama standardının oluşturulmasıyla, finansal tablolar arası karşılaştırılabilirlik artacak, şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ve bu uygulamalara ayrılan zaman yanında, çok uluslu şirketlerin finansal tabloları düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak, yatırımcılar ve borç verenler açısından riskler azalacak, sermaye piyasaları gelişecek, çok uluslu şirketlerin performansı güvenilir olarak değerlendirilebilecek, ekonomik işbirlikleri artacak ve uluslararası sermaye akışı hızlanacaktır (İbiş ve Özkan, 2006:27).

Muhasebe literatüründe standart, kısaca çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir. Ülkelerin kendi siyasal, kültürel ve ekonomik yapılarına göre “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” uygulaması, aynı mali durumun farklı şekillerde sunulmasına neden olmaktadır. Örneğin, New York Borsası’nda hisse senetlerini kote ettiren Alman Daimler-Benz işletmesi, 1993 yılında New York Borsası’na ilişkin düzenlediği mali tablolarında 1.839 milyon Deutsche Mark (DM) zarar açıklarken, Almanya Muhasebe Standartlarına göre 615 milyon DM dönem net karı açıklamıştır (Roberts vd., 1998:82). Diğer bir örnek ise, hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), hem de New York Borsası’na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell, 2000 yılı ilk dokuz ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. İMKB’de ilk dokuz ayda 23.7 trilyon TL kar açıklarken, New York Borsası’nda 157.8 trilyon kar açıklamıştır. Verilen örneklerden de anlaşıldığı gibi, farklı ülkelerin kendi muhasebe sistemleri elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum ortak bir muhasebe standardı gereksinimini artırmaktadır (aktaran İbiş ve Özkan, 2006:74).

Dünyada birçok kurum ve kuruluş muhasebe standartlarının gelişimi için çalışma yapmıştır. Bu gelişim süreci şu şekildedir (Fidancı, 2010:87; Çelik, 2013:15).

- 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kuruldu. Aynı yıl ABD’de muhasebe çalışmaları yapmak için FASB kuruldu.
- 1975 yılında IASC, destek toplamak amacıyla üç tane standart taslak hazırlayarak meslek mensuplarına sundu.
- 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kuruldu.
- 1980 yılında Birleşmiş Milletler (BM) ile İstişare Grubu oluşturuldu.
- 1982 yılında IFAC ve IASC aynı çatı altında toplandı ve IFAC, IASC’nin üyesi oldu.
- 1987 yılında İstişare Grubu, Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü (IOSCO) ve AB’nin katılımıyla genişledi.
- 2001 yılında IASC yapılandırılarak IASC Vakfı kuruldu.
- 2002 yılında IASB ve FASB “Norwalk Mutabakatı” ile her iki standardın yakınlaştırılması konusunda anlaşta.
- 2002 yılında AB üye ülkelerinin borsada işlem gören şirketlerin 2005 yılından itibaren UFRS’yi uygulama zorunluluğu getirildi.
- 2003 yılında ilk nihai taslak yayınlandı.
- 2005 yılında UFRS’ler uygulanmaya başlandı.
- 2009 yılında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için UFRS’ler yayınlandı.

İlk çalışmalar 1973’de Londra’da dokuz üye ülke (Almanya, Fransa, İngiltere, ABD, Avustralya, Kanada, Japonya, Meksika ve Hollanda) tarafından kurulan IASC tarafından yapılmıştır. IASC’nin gelişen ekonomik sistemde yetersiz kalması sonucu IASC yapılandırılmış ve 2001 yılında IASC Vakfı kurulmuştur. IASC Vakfı, IASB ve Mütevelli Heyeti olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Ayrıca, Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Tavsiye Kurulu (SAC) da diğer organlarıdır. IASB, standartları yorumlamak ve taslakları geliştirmek görevini yapmaktadır. Bunun yanında farklı ülkeler ve çeşitli kuruluşlar da muhasebe standartları alanında çalışmalar yapmıştır. ABD, İngiltere, Almanya, AB, BM ve IOSCO, bunlardan bazılarıdır (Şahin, 2010:15).

Dünya üzerinde yaygın olarak, IASB tarafından oluşturulan IFRS ve FASB tarafından oluşturulan Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) kullanılmaktadır. IASB ve FASB, 2002 yılında imzaladıkları “Norwalk Mutabakatı” ile her iki standardın yakınlaştırılması konusunda anlaşmıştır. Bu tarih

dünya üzerinde tek tip muhasebe standardı oluşturulması açısından dönüm noktası olmuştur (Çelik, 2013:44). Bu çalışmanın ana konusu olan “UFRS 15 – Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden Doğan Hasılat” Standardı söz konusu anlaşmanın bir sonucu olarak karşımıza çıkmıştır.

Standartlarda hasılatın ne zaman tahakkuk edeceğine ilişkin açıklamalara aşağıda değinilecektir. Ancak standartlara özgü tahakkuk kriterlerinin incelenmesinden önce, kavramsal çerçevede yer alan tahakkukun tanımı ve genel olarak tahakkuk kriterleri belirtilecektir.

Kavramsal Çerçeve’de tahakkuk; “unsur tanımına giren bir kalemin tahakkuk için gereken ölçütleri (muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olması ve söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir şekilde ölçümlenebilmesi) taşınması halinde bu unsurun bilançoya veya gelir tablosuna dâhil edilmesi sürecini ifade eder. Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dâhil edilmesini içerir” olarak tanımlanmaktadır. Bu ölçüte uyan kalemler bilançoda veya gelir tablosunda gösterilir. Eğer bu tür kalemler muhasebeleştirilmez ise; ne uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması, ne de notlar veya açıklayıcı bilgilerle bu durum düzeltilebilir (Kavramsal Çerçeve: madde 4.37-4.38).

a) Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı; Bir kalemlerle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olup olmayacağı konusundaki belirsizlik derecesidir. Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görünmesi (aksi kanıt yoksa), alacağın varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Çok sayıda alacak varsa, ekonomik yararda olması beklenen azalma kadar bir tutar, gider olarak tahakkuk ettirilir (Kavramsal Çerçeve: madde 4.40).

b) Ölçümlenmenin Güvenilirliği; Maliyet veya değer tahmin edilmesi finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz ve ilgili kalemler bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilir. Ancak eğer makul bir tahmin yapılamıyorsa ilgili kalemler tahakkuk ettirilmez. Örneğin, başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilat hem varlık, hem de gelir olarak tanımlanmak için gereken ölçütleri ve olasılık ölçütlerini de taşıyabilir. Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde ölçümlenemiyorsa bir varlık ve gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir. Bu

durumda böyle bir davanın varlığı notlarda, açıklamalarda veya tamamlayıcı çizelgelerde açıklanmalıdır (Kavramsal Çerçeve: madde 4.41).

c) Varlıkların Tahakkuku: Bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir ölçülüyorsa bu varlık bilançoda gösterilir (Kavramsal Çerçeve: madde 4.44).

d) Borçların Tahakkuku: Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa borç tahakkuku yapılır (Kavramsal Çerçeve: madde 4.46).

e) Gelirin Tahakkuku: Varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa ve bu artış güvenilir ölçülebiliyorsa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır (Kavramsal Çerçeve: madde 4.47).

f) Giderlerin Tahakkuku: Varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar azalması, gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilir (Kavramsal Çerçeve: madde 4.49).

1.2.2.1. TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 18 Standardı, IASC'nin kurulmasından sonra yayınladığı ilk standartlardandır. Hasılat ile ilgili ilk çalışmalar 1981 yılında başlamıştır. İlk hasılat standardı 1984 yılında yürürlüğe girmiştir. Gelişen ekonomik düzene cevap veremeyince, 1995 yılında revize edilerek tekrardan yürürlüğe girmiştir. 2000 yılında IASC yeniden yapılanmayla IASB adını almıştır. IAS 18 Standardı IASB tarafından da kabul edilmiştir ve günümüzde de yürürlüktedir. IAS 18 Hasılat Standardının getirdiği en önemli fark “Gerçeğe Uygun Değer” kavramıdır (Duman, 2007:25).

Ülkemizde ise hasılatın tanımlanmasına ilişkin ilk standart, TMS 4 tarafından 1997 tarihinde yürürlüğe giren IAS 18 ile uyumlu “TMS 4 Satışlar ve Olağan Giderler Standardı”dır. TMS 4 Standardı IAS 18 Standardı ile uyumlu hazırlanmış olsa da, bu standarttan ayrılan birçok yönü olması nedeniyle hasılatın belirlenmesinde yetersiz kalmıştır. 1999 yılında kurulan TMSK, 2005 yılından itibaren IAS ile tam uyumlu TMS/IFRS'leri yayınlayan yetkili organ olmuştur. TMSK, TMS 18 Hasılat Standardını 9 Aralık 2005 tarihinde yayınlamış olup, 31 Aralık 2005 sonrası başlayan hesap dönemleri için uygulanmaya başlanmıştır.

TMS 18 Hasılat Standardı, mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri kapsamaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesi, gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin olası olduğu ve söz konusu faydaların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda yapılır.

TMS 18 Hasılat Standardı hasılat ölçümünde, veri ve bilgi üretiminde daha avantajlı olan gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemektedir (Tokay ve Deran, 2008:17). TMS 18 Standardı gerçeğe uygun değeri “*karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır*” olarak tanımlamaktadır (TMS 18:madde 7) Mal ya da hizmetin hasılatın gerçekleştiği andaki gerçeğe uygun değeri, peşin satışlarda içinde faiz barındırmayan peşin satış bedeli olup vadeli satışlarda ise, gelecekteki tahsilatın emsal faiz oranı ile iskonto edilerek belirlenir.

IASB ve FASB, gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkları, ortak bir sisteme çevirmek ve sermaye yatırımlarının sınır ötesine ulaşmasını sağlamak amacıyla, 28 Mayıs 2014 tarihinde UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardını yayınlamıştır (Deloitte, 2014a:1). Söz konusu standart TMS 11 ve TMS 18’in yerini alacaktır.

1.2.2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

Genelde işletmeler, pazarlayacakları ticari ve sınaî malları önceden üreterek stoklar ve stoktan satış yapar. Hizmet alanında ise stok kullanılmadan, müşteri talebi doğrultusunda üretim gerçekleşir. Bu işlemler çoğunlukla, bir hesap dönemi içinde yapılır ve raporlama açısından sıkıntı yaratmaz (Örten vd., 2013:123). Ancak inşaat işlerinin tamamlanması bir takvim yılından fazla sürebilmektedir. Örneğin, 1 Ocak 2014 yılında başlamış ve 31 Aralık 2014 yılında biten bir inşaat bir yıl olmasına rağmen farklı hesap dönemlerine rastlamaz. Ancak, 30 Temmuz 2014’de başlamış ve 30 Mart 2015’da biten yılında biten bir inşaat 8 ay sürmesine rağmen 2 takvim yılını kapsar ve yıllara yaygın inşaat taahhüt işidir. Yıllara yaygın taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri farklı dönemlere yayıldığı için vergi ve raporlama aşamasında sıkıntı oluşturmaktadır (Badem ve Tosun, 2014:40). Bu sorunların başında, inşaat yapım sözleşmesine ilişkin hasılatın gelir tablosuna ne zaman ve nasıl alınacağıdır (Yılmaz, 2009:10).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 26 Kasım 2005 tarihinde yayınlanmış olup, 2006 yılının başından itibaren hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır. TMS 11 Standardı, inşaat sözleşmelerine konu olan işlere (başlaması ve bitmesi farklı hesap dönemlerinde gerçekleşen işler) ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebe uygulamalarını açıklamayı amaçlamaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesini inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilip edilememesine göre gruplandırılır (Bragg, 2011:8). Bir inşaat sözleşmesinde sonuç güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa, inşaata ait gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonunda, inşaatın tamamlama aşaması dikkate alınarak muhasebeleştirilir (TMS 11: madde 22).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda ise, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11:madde 34).

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem bulunmaktadır; (i) Tamamlanma Yöntemi ve (ii) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi. GVK tamamlanma yöntemini esas almaktadır. Tamamlanma yönteminde kar veya zarar rakamı, işin tamamı bitinceye dek belirlenemez. Gelirler işin tamamlanma aşamasına kadar borç, maliyetler ise işin tamamlanmasına kadar varlık olarak bilançoya aktarılır. İş tamamlanıncaya kadar gelir tablosuna kayıt yapılmaz (Örten vd., 2013:125). Bu yöntem, muhasebenin temel ilkesi olan dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

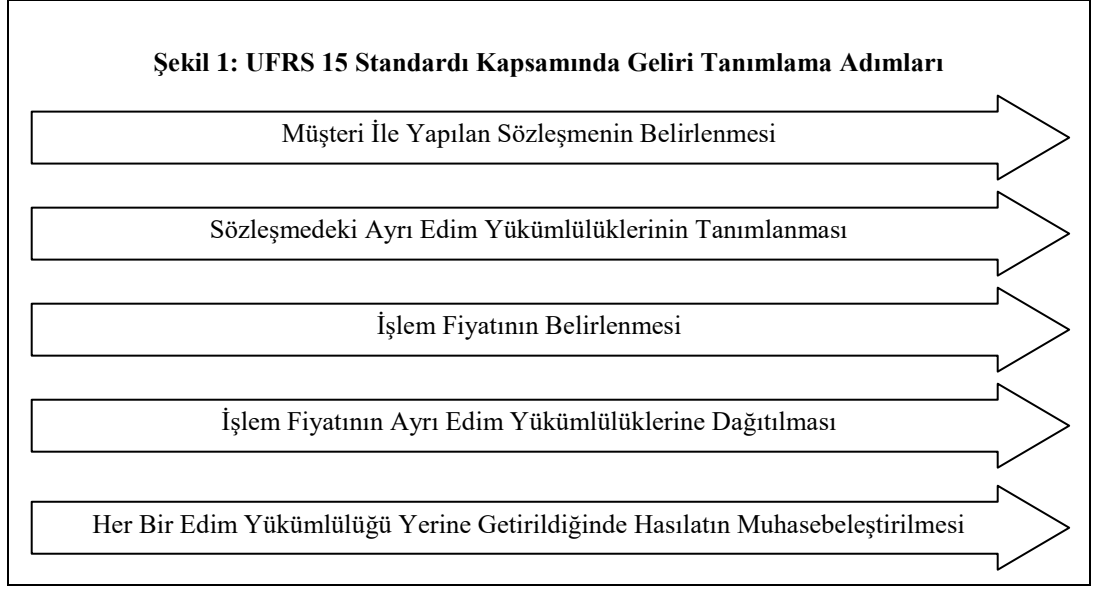
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre hasılat, kontrolün müşteriye geçip geçmediğinden bağımsız, sözleşmeye konu işin tamamlanma yüzdesi yöntemiyle orantılı olarak muhasebeleştirilir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, işin tamamlanmasını beklemeden, sözleşme gelir, gider, kar ve zararının, ulaşılan tamamlanma aşamasına göre finansal raporlara yansıtılmasıdır (Aktaş, 2010:3). Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kapsamlı kar/zarar tablosunda gelir olarak, sözleşme maliyetleri ise gider olarak gösterilir.

28 Mayıs 2014 tarihinde yayınlanan UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı, 1 Ocak 2017 sonrası yıllık raporlamalarda uygulanmaya başlanacaktır. UFRS 15 Standardı bu tarih sonrası TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Yorumlarının yerini alacaktır (Ernst Young, 2014a:2).

1.2.2.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı

IASB ve FASB, gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkların finansal tabloların global düzeyde karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilediği düşüncesiyle, bu farklı yapıları ortak bir sisteme çevirmek ve sermaye yatırımlarının sınır ötesine ulaşmasını sağlamak amacıyla, 2002 yılında ortak bir hasılat standardı için çalışmalara başlamıştır. Özellikle 2010 sonrası hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin hızlanan çalışmalar sonuçlanmış ve 28 Mayıs 2014 tarihinde UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı yayınlanmıştır. Söz konusu Hasılat Standardının uygulanmasına 1 Ocak 2017 sonrası yıllık raporlamalarda başlanacaktır (Fangshu, 2015:21). Söz konusu standartta önceki uygulamalardaki farklılıklar terk edilerek, tek yapı öngörülmüştür. Bu tek tip yapı ile birlikte, UFRS’ye ve USGAAP’a göre hazırlanmış finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır (Oracle, 2015:2).

Yeni standardın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtabilecek şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirilmesidir (CPA Deloitte, 2015:6). UFRS 15 Standardı, müşteriyle yapılan sözleşme odaklı ve kontrolün ön planda olduğu beş adımlı bir sistem öngörmekte olup, hasılatın kazanım süresince veya bu sürenin belli bir noktasında, gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatını dikkate alarak muhasebeleştirme imkanı sağlamaktadır (Tong, 2014:2).



Kaynak: Grant Thornton, 2014a:2.

Ayrıca UFRS 15 Standardı, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirlenmesi açısından yenilikler getirmiştir. UFRS 15 Standardı böylece, hasılatın ilk andan itibaren takibe alınması, gelirlerin karşılaştırabilirliğinin artması, finansal tablo dipnotlarında yatırımcıların gelir hakkında daha iyi bir düzeyde bilgilendirilmesi, dipnotlarda yeterli ölçüde kamunun aydınlatılması, hasılat değerinin güvenilir şekilde ölçülmesine de yenilikler getirmektedir.

UFRS 15 Standardı, hasılatın ölçümünde, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatını esas alır. İşletme, işlem fiyatını, sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önünde bulundurarak, üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği tutar üzerinden belirler (UFRS 15:madde 47). UFRS 15 Standardında hasılat kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya hasılat zamanı süresince muhasebeleştirilir.

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 18 HASILAT

VE

TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARI

TMS/TFRS'lerde hasılatın belirlenmesine ilişkin halen yürürlükte olan iki standart bulunmaktadır: TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı. Çalışmanın ikinci bölümünde söz konusu iki standart örneklerle incelenecektir.

2.1. TMS 18 HASILAT STANDARDI

TMS 18 Hasılat Standardı 9 Aralık 2005 tarihinde yayınlanmış olup, 31 Aralık 2005 sonrası başlayan hesap dönemleri için uygulanmaya başlamış ve günümüze kadar sekiz kez değişime uğramıştır.

2.1.1. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı

Standartta Kavramsal Çerçeveye atıfta bulunularak gelir – hasılat – kazanç arasındaki ilişki açıklanmıştır. Standartta gelir, “*hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar*”; hasılat “*ortakların sermaye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır*” şeklinde tanımlanmıştır. Gelirin tanımının hasılat ve kazancın her ikisini de içerdiği belirtilmiştir.

TMS 18 Hasılat Standardı nelerin hasılat olduğu konusunda, işletmenin kendi adına aldığı ve alacakları ile üçüncü kişiler adına yapılan tahsiller noktasında ayrıma

gitmiştir. Standarda göre hasılat, yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik fayda tutarlarını içermektedir.

Hasılatın muhasebeleştirilme zamanının belirlenmesine ilişkin olarak da aşağıdaki iki kriteri sıralamaktadır:

- 1) Gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası olduğu ve
- 2) Söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda.

TMS 18 Hasılat Standardı, bu iki kriterin karşılandığı değişik durumlarda, hasılatın ne zaman ve ne ölçüde tahakkuk edileceğindeki ilke ve kuralları belirlemeyi amaçlamaktadır.

2.1.2. TMS 18 Hasılat Standardının Kapsamı

TMS 18 Hasılat Standardı, aşağıdaki üç işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 18:madde 1):

- 1) Mal Satışları,
- 2) Hizmet sunumları,
- 3) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.

Mal satışları, işletmenin ürettiği mamul, tekrar satış için aldığı ticari mallar, perakendecinin satın aldığı emtialar veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar (TMS 18:madde 3). Hizmet sunumları, üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler bu kapsamda değerlendirilir. İnşaat sözleşmeleri bu kapsama girmeyip, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamındadır (TMS 18:madde 4). İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler ise faiz, isim hakları, patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları ve temettü gibi gelir türlerini kapsar (TMS 18:madde 5).

TMS 18 Hasılat standardının kapsamına girmeyenler ise aşağıda sıralanmaktadır (TMS 18:madde 6):

- a) Finansal kiralama sözleşmeleri (TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamındadır),

- b) Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler (TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi kapsamında),
- c) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme ile TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamında),
- e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,
- f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamında),
- g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamında),
- h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.
- i) İşletme aktifinde kayıtlı maddi duran varlıklardan elde edilen kira geliri de, kavramsal çerçevede belirtildiği üzere hasılat olarak değerlendirilmez ve TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında değildir.

2.1.3. TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

2.1.3.1. İşlemin Ayrıştırılması

TMS 18 Hasılat Standardında getirilen yenilikler, tekil işlemler içindir. Örneğin bir buketin bedelinin ödenmesiyle müşteriye teslimi tekil bir işlemdir. Ancak, günümüzde işletmeler getirilerini arttırmak amacı ile birden fazla bileşenden oluşan mal ve hizmet paketlerini piyasaya sürmektedir. Buzdolabı ile servis hizmetinin satılması, mobil hizmet ile cep telefonu satılması, müşteri desteği ile birlikte yazılım satılmasını bu işlemlere örnek verebiliriz (Özkan, 2007:82).

Bu durumlarda, TMS 18 muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerektiğini belirtmektedir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır (TMS 18:madde 13). Örneğin, ABC yazılım şirketi, yeni bir bilgisayarlı muhasebe programı geliştirmiştir. Ancak program ve kullanıcı eğitimleri ayrı ayrı yapılmaktadır. XYZ işletmesi bu programı sözleşme dâhilinde satın almıştır. İşletmede programı kullanabilecek personeli olmadığı için yeni bir sözleşmeyle muhasebe departmanındaki 10 kişiye eğitim verilmesi için ABC yazılım firmasıyla anlaşmıştır. Bu durumda, bilgisayarlı muhasebe programı, programı bilen olmadığından kullanılamayacağından bu iki sözleşme, bir arada değerlendirilmelidir.

Uygulama – 2.1: İşlemin Ayrıştırılması

Klima satış ve servis işleri yapan İCA işletmesi, 01.01.2014 tarihinde sattığı peşin satış fiyatı 4.000 TL olan salon tipi klimaya 3 yıllık garanti hizmeti için de fiyata 600 TL eklemektedir. Bu durumda klimanın satışı satış fiyatı 4.600 TL olmaktadır. TMS 18 uyarınca muhasebe kayıtlarını yapınız.

TMS 18 uyarınca, satış anında sadece mal bedeli hasılat olarak tanınmalı, 600 TL garanti hizmet bedeli ise, üç yıllık hizmet süresine orantılı şekilde yayılarak muhasebeleştirilmelidir.

01.01.2014			
100 KASA		4.600-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			4.000-
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER			200-
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER			400-
Mal Satışı			

31.12.2014			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		200-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			200-
Birinci Yıl Sonunda Garanti Bedeli Hasılatı			

31.12.2014		
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	200-	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		200-
Birinci Yıl Sonunda Dönem Ayrımı Nedeniyle		
31.12.2015		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	200-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		200-
İkinci Yıl Sonunda Garanti Bedeli Hasılatı		
31.12.2015		
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	200-	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		200-
İkinci Yıl Sonunda Dönem Ayrımı Nedeniyle		
31.12.2016		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	200-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		200-
Üçüncü Yıl Sonunda Garanti Bedeli Hasılatı.		

Literatürde, garanti bedellerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili “380 Gelecek Aylara Ait Gelirler” ve “Gelecek Yıllara Ait Gelirler” hesabı yerine farklı hesaplar da kullanılmaktadır. Örneğin; “374 Garanti Gider Karşılıkları” ve “474 Garanti Gider Karşılıkları”, “382 Ertelenen Gelirler” ve “482 Ertelenen Gelirler” (aktaran Gökçen ve diğerleri, 2011:267).

2.1.3.2. Hasılatın Gerçekleşme Zamanı

Hasılatın gerçekleşme zamanının belirlenmesi, dönemsellik ilkesine uyulması açısından önemlidir. Çalışmamızda, hasılatın gerçekleşme zamanındaki kriterleri, standart kapsamında olan, mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri için ayrı ayrı ele alacağız.

2.1.3.2.1. Mal Satışında Hasılatın Gerçekleşme Zamanı

TMS 18 Hasılat Standardında, mal satışından doğan hasılatın finansal tablolara yansımaları için aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir (TMS 18:madde 14):

a) İşletmenin risk ve getirileri alıcıya devretmesi: İşletme malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olmalıdır. Çoğunlukla mülkiyet ya da zilyetliğin devri ile malların sahipliği ile ilgili risk ve yararların alıcıya devri aynı zamanda olur. Aşağıdaki durumlarda ise işletmenin sahiplikle ilgili risk ve yararları devretmediği kabul edilerek hasılat muhasebeleştirilmez (TMS 18:madde 16):

- İşletmenin normal garanti kapsamı dışında, yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşınması (Örneğin deneme süreci sonrası satın alma opsiyonlu satışlar),
- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması (Örneğin ekmek fırınlarının bakkallardan satılmayan ekmekleri geri toplaması, satılmaz ise geri alım taahhütleri, konsinye mallar),
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması ve
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşınması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, rehin, ipotek gibi satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilâtını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır (TMS 18:madde 17).

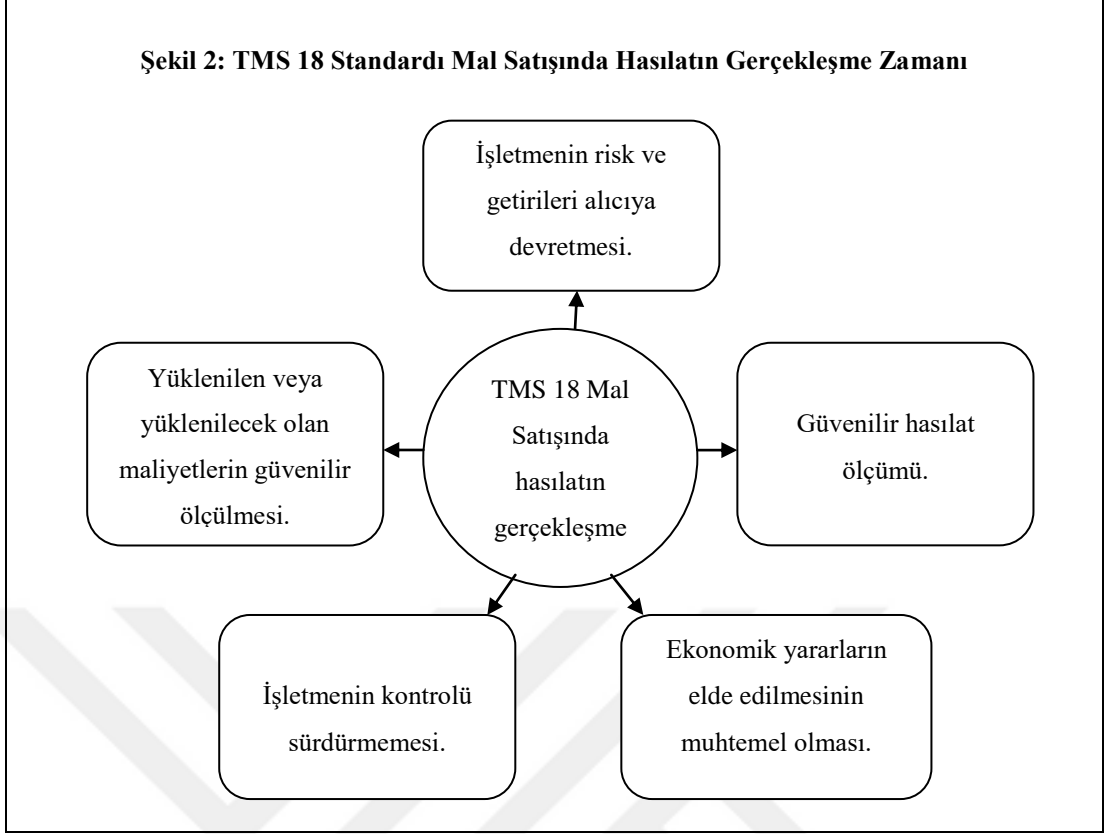
b) İşletmenin kontrolü sürdürmemesi: İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya yönetim etkinliğini sürmemesi gerekir. Satılan mallara ilişkin olarak, satıcının yönetim ve kontrole müdahale edememesi risk ve getirilerin devredilmiş olduğunun göstergesidir.

c) Güvenilir hasılat ölçümü: Hasılat tutarı güvenilir biçimde ölçülebilmelidir.

d) Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması: Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilât yapılarına veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18:madde 18).

e) Yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesi: Taraflar arasındaki işleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir. Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz. Böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS 18:madde 19).

Şekil 2: TMS 18 Standardı Mal Satışında Hasılatın Gerçekleşme Zamanı



Uygulama – 2.2: Mal Satışında Hasılatın Gerçekleşme Zamanının Belirlenmesi

XYZ üretim ve satış firması, CNC makinelerinin satışını yapmaktadır. Firma, alıcı A firmasına 01.01.2014 tarihinde, bir adet CNC makinesini 5 yıl garantili, %18 Katma Değer Vergisi (KDV) dâhil, altı ay vadeli % 2 faiz oranıyla 50.000 TL'ye çek karşılığı satmıştır.

a) Alıcı malı teslim aldıktan sonra, uygun yer bulmaya çalışırken CNC makinesini forkliftten kendi hatası dolayısıyla düşürür ve makinenin lazer kısmı arızalanır.

Standardın ilk koşulunda “işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması” gerekmektedir. Uygulamada satış yapıldıktan sonra mallarla ilgili risk ve getiri alıcıya geçmiş olur ve zarar alıcının dikkatsizliği sonucu oluşmuştur. İlk koşul gerçekleşmiştir, diğer adımlara bakılmalı.

b) Alıcı A, CNC makinesini aldıktan sonra istediği şekilde kullanabilir, ister sunta keser, ister kartonpiyer keser.

Standardın ikinci koşulunda “İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini

sürdürmemesi” gerekmektedir. Uygulamada, alıcı A’nın sunta veya kartonpiyer kesmesinde, satıcı XYZ firmasının müdahalesi veya kontrolü söz konusu olamaz, yönetim, sahiplik ve kontrol satışla birlikte sona ermiştir. İkinci koşul gerçekleşmiştir, diğer adıma bakılmalı.

c) Satıcı XYZ firması, sattığı CNC makinesinin peşin (bugünkü değer-BD) ve vadeli fiyatını (gelecek değer-GD) güvenilir olarak belirlemektedir. Anlaşmaya göre faiz oranı %2 dir.

$$* BD = GD / (1 + i)^t$$

$$* BD = 50.000 / (1 + 0,02)^6$$

$$* BD = 44.398 TL$$

Standardın üçüncü koşulunda “hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi” gerekmektedir. Satıcı XYZ firması, anlaştığı faiz oranı ile peşin fiyatı (bugünkü değer) 44.398 TL ve vadeli satış fiyatını (gelecek değer) 50.000 TL olarak güvenilir şekilde belirleyebilmektedir. Üçüncü koşul gerçekleşmiştir, diğer adıma bakılmalı.

d) İşletme altı ay vadeli olarak 50.000 TL’ye satmış ve karşılığında çek almıştır.

Standardın dördüncü koşulunda, “işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması” gerekmektedir. İşletme vadeli satış karşılığında çek alarak ekonomik karşılığın alınmasını muhtemel hale getirmiştir. Dördüncü koşul gerçekleşmiştir, diğer adımlara bakılmalı.

e) İşletme 5 yıl garantili 50.000 TL ye sattığı CNC makinesini 30.000 TL’ye mal etmiştir.

Standardın son koşulunda, “İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi” gerekmektedir. İşletme 50.000 TL’ye sattığı makinenin maliyetini güvenilir biçimde 30.000 TL’ye mal ettiğini ölçülebilmektedir. 5 yıllık garanti süresi içinde alıcı hatasından kaynaklanmadığı sürece, onarım maliyetlerinin kendilerine ait olduğunu belirtmektedir. Standardın son koşulu da gerçekleşmiştir.

Uygulamamızda, mal satışında hasılatın finansal tablolara yansımaları için tüm koşullar gerçekleşmiştir. Böylelikle hasılat, finansal tablolara yansıtılabilir.

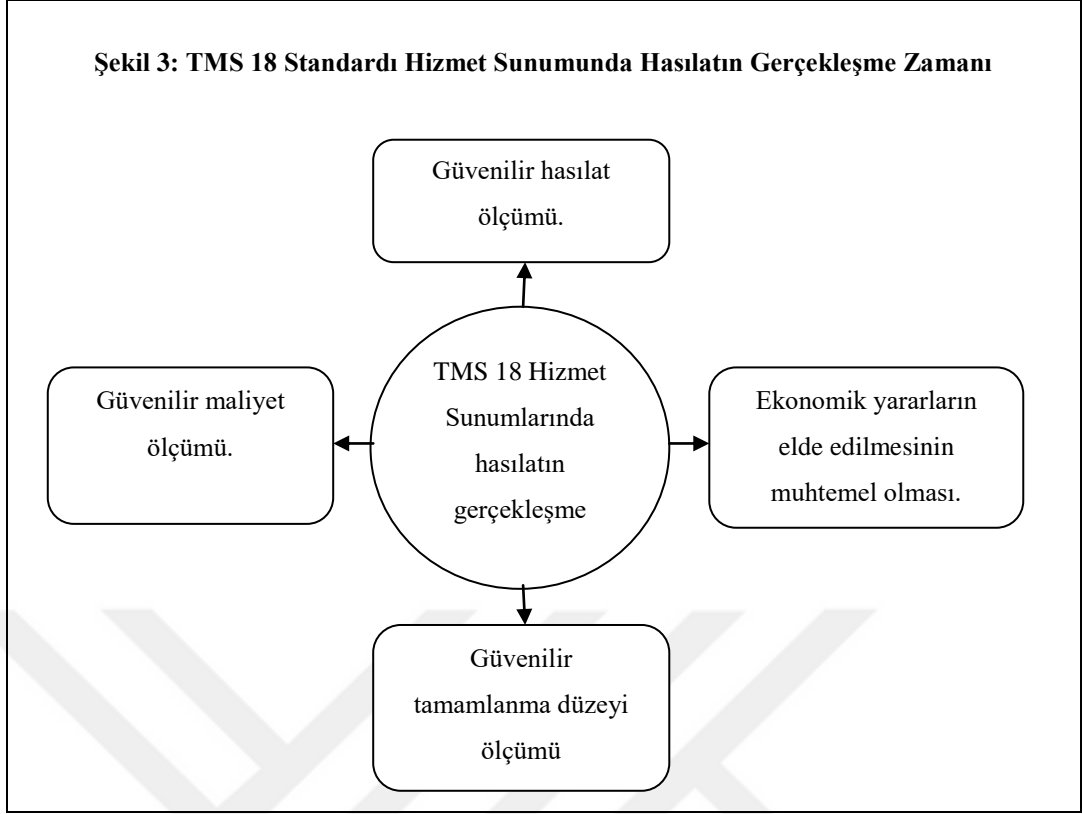
2.1.3.2.2. Hizmet Sunumunda Hasılatın Gerçekleşme Zamanı

TMS 18 Hasılat Standardına göre hizmet sunumu, “*üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir*”. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir” olarak ifade edilmektedir (TMS 18:madde 4).

Hizmet sunumlarında, hizmetin gerçekleşmesi için, muhasebenin temel kuralı olan dönemsellik uyarınca, katlanılan maliyet ve giderler birbiri ile eşleştirilebilmelidir (Dursun ve Yalnız, 2013:155). Hasılatın gerçekleşmesinin genel koşulu (a ve b) ile birlikte, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir ve hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18: madde 20).

- a) *Güvenilir hasılat ölçümü:*** Hasılat tutarı güvenilir biçimde ölçülebilmelidir.
- b) *Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması:*** Taraflar arasındaki işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesi muhtemel olmalıdır.
- c) *Güvenilir tamamlanma düzeyi ölçümü:*** Raporlama dönemi sonu itibariyle taraflar arasındaki işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir şekilde ölçülebilmelidir.
- d) *Güvenilir maliyet ölçümü:*** Taraflar arasındaki işlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetler güvenilir biçimde ölçülebilmelidir.

Şekil 3: TMS 18 Standardı Hizmet Sunumunda Hasılatın Gerçekleşme Zamanı



Hizmet satışında, bilanço tarihindeki tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılat ölçümü yapılır. Tamamlanma düzeyi, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen:

- Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- Bilanço tarihine kadarki hizmetlerin toplam hizmetlere oranı veya
- İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranından herhangi biri kullanılarak ölçülür (TMS 18:madde 24). Hak edişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

Hizmet sunumundan doğan hasılatın belirlenmesinde zorluk yaşanan durumlar ortaya çıkabilir. Bu durumda, belirsiz sayıda işlem yapılarak sunulan bir hizmet için hasılat, hizmetin gerçekleştiği süreye eşit olarak paylaştırılarak muhasebeleştirilir. Verilen hizmetin sonucunun güvenilir bir biçimde belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, hasılat o dönem söz konusu hizmetle ilgili, gerçekleşen maliyetlerin geri kazanabilir tutarı ile sınırlı olacak şekilde muhasebeleştirilir. İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 18:madde 28).

Uygulama – 2.3: Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

ABC yazılım firması bir müşterisi ile 3 yıl içinde yeni bir bilgisayarlı muhasebe programı üretmek üzere 300.000 TL'ye anlaşmıştır. Programın tahmini maliyeti 180.000 TL'dir. Yıllar itibari ile katlanılan maliyetler ve gerçekleşen nakit girişleri (tahsilatlar) şu şekildedir:

Yıl	Katlanılan Maliyet	Tahsilatlar
1	40.000	40.000
2	60.000	60.000
3	80.000	200.000
Toplam	180.000	300.000

Bu bilgilere göre, TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında hasılat tutarını hesaplayarak muhasebe kayıtlarını yapınız:

1.Yıl:

* Tamamlanma Yüzdesi $40.000/180.000=\%22$

* Hasılat $300.000 \times \%22=66.000$ TL

1. YIL	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 100 KASA Birinci yıl gerçekleşen maliyet kaydı	40.000- 40.000-

1. YIL	
181 GELİR TAHAKKUKLARI 600 YURT İÇİ SATIŞLAR Birinci yıl gerçekleşen hasılatın tahakkuk kaydı	66.000- 66.000-

1. YIL	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H. Katlanılan maliyetlerin belirlenmesi kaydı	40.000- 40.000-

1. YIL	
100 KASA 181 GELİR TAHAKKUKLARI Hasılatın tahsilatı kaydı	40.000- 40.000-

1. YIL			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.		40.000-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			40.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			

1. YIL			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		66.000-	
690 DÖNEM KAR/ZARARI			66.000-
Gelir hesaplarının kapatılması kaydı			

1. YIL			
690 DÖNEM KAR/ZARARI		40.000-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			40.000-
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.			

2.Yıl:

* Tamamlanma Yüzdesi $60.000/180.000=\%33$

* Hasılat $300.000 \times \%33=99.000$ TL

2. YIL			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		60.000-	
100 KASA			60.000-
İkinci yıl gerçekleşen maliyet kaydı			

2. YIL			
181 GELİR TAHAKKUKLARI		99.000-	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			99.000-
İkinci yıl gerçekleşen hasılatın tahakkuk kaydı			

2. YIL			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		60.000-	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.			60.000-
Katlanılan maliyetlerin belirlenmesi kaydı			

2. YIL			
100 KASA		60.000-	
181 GELİR TAHAKKUKLARI			60.000-
Hasılatın tahsilatı kaydı			

2.YIL			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.		60.000-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			60.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			

2.YIL			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		99.000-	
690 DÖNEM KAR/ZARARI			99.000-
Gelir hesaplarının kapatılması kaydı			

2.YIL			
690 DÖNEM KAR/ZARARI		60.000-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			60.000-
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.			

3.Yıl:

* Tamamlanma Yüzdesi $80.000/180.000=\%45$

* Hasılat $300.000 \times \%45=135.000$ TL

3.YIL			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		80.000-	
100 KASA			80.000-
Üçüncü yıl gerçekleşen maliyet kaydı			

3.YIL			
181 GELİR TAHAKKUKLARI		135.000-	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			135.000-
Üçüncü yıl gerçekleşen hasılatın tahakkuk kaydı			

3.YIL			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		80.000-	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.			80.000-
Katlanılan maliyetlerin belirlenmesi kaydı			

3.YIL			
100 KASA		200.000-	
181 GELİR TAHAKKUKLARI			200.000-
Hasılatın tahsilatı kaydı			

3.YIL		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	80.000-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		80.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

3.YIL		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	135.000-	
690 DÖNEM KAR/ZARARI		135.000-
Gelir hesaplarının kapatılması kaydı		

3.YIL		
690 DÖNEM KAR/ZARARI	80.000-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		80.000-
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.		

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

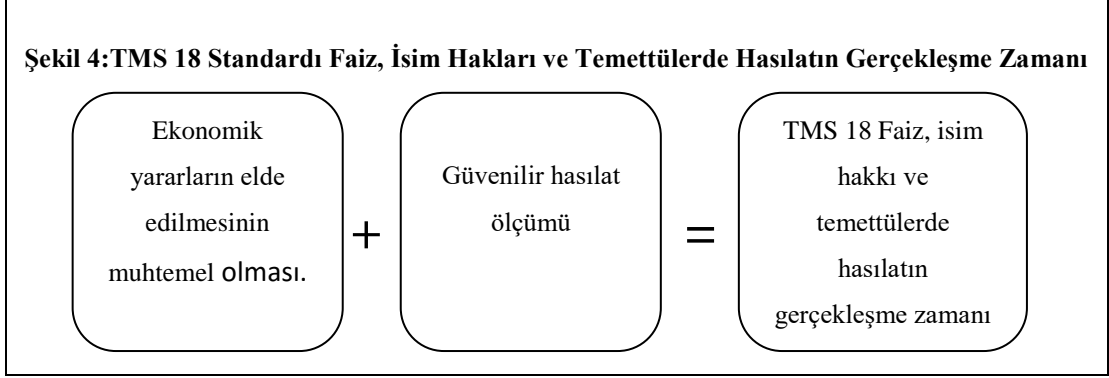
	1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl	Toplam
Satışlar	66.000	99.000	135.000	300.000
Satılan Malın Maliyeti	40.000	60.000	80.000	180.000
Brüt Satış Karı	26.000	39.000	55.000	120.000

Uygulamamızda, sonuç güvenilir şekilde tahmin edilebildiği için tamamlanma yüzdeleri dikkate alınarak muhasebeleştirme yaptık. Eğer tamamlanma düzeyi belirlenemeseydi hasılat, dönemler boyunca eşit dağıtılarak muhasebeleştirme yapılırdı. İşlem sonucu güvenilir tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin kazanabilirliğinin muhtemel olmadığı durum olsaydı, bu sefer hasılat tabloları yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilirdi.

2.1.3.2.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettülerde Hasılatın Gerçekleşme Zamanı

TMS 18 Hasılat Standardına göre, faiz “*nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenleri*”; isim hakları “*patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenleri*” ve temettüler “*ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârları*” kapsamaktadır olarak tanımlanmaktadır (TMS 18:madde 5).

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri, hasılatın gerçekleşmesinin genel koşulları olan ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olduğu ve hasılat tutarı güvenilir biçimde ölçülebildiği zaman muhasebeleştirilir.



Faiz geliri menkul kıymetlerde (tahvil, hazine bonusu, varlığa dayalı menkul kıymet v.b), banka mevduat hesapları, ticari ve ticari olmayan alacaklarda söz konusu olup, alım satım amaçlı menkul kıymetlerden doğan faizler bu kapsama girmemektedir (Örten vd., 2013:285). Faiz, etkin faiz yöntemine (finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemi) göre muhasebeleştirilir (TMS 39:madde 9):

xx.xx.20xx		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	XX	
642 FAİZ GELİRLERİ		XX
Faiz gelirlerinin kaydı.		

İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir:

xx.xx.20xx		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	XX	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		XX
İsim haklarının kaydı.		

Temettüler ise hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilir (Baker Tilly Güreli, 2015:18):

xx.xx.20xx		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	XX	
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GEL.		XX
641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEM. GEL.		XX
Temettü gelirlerinin kaydı.		

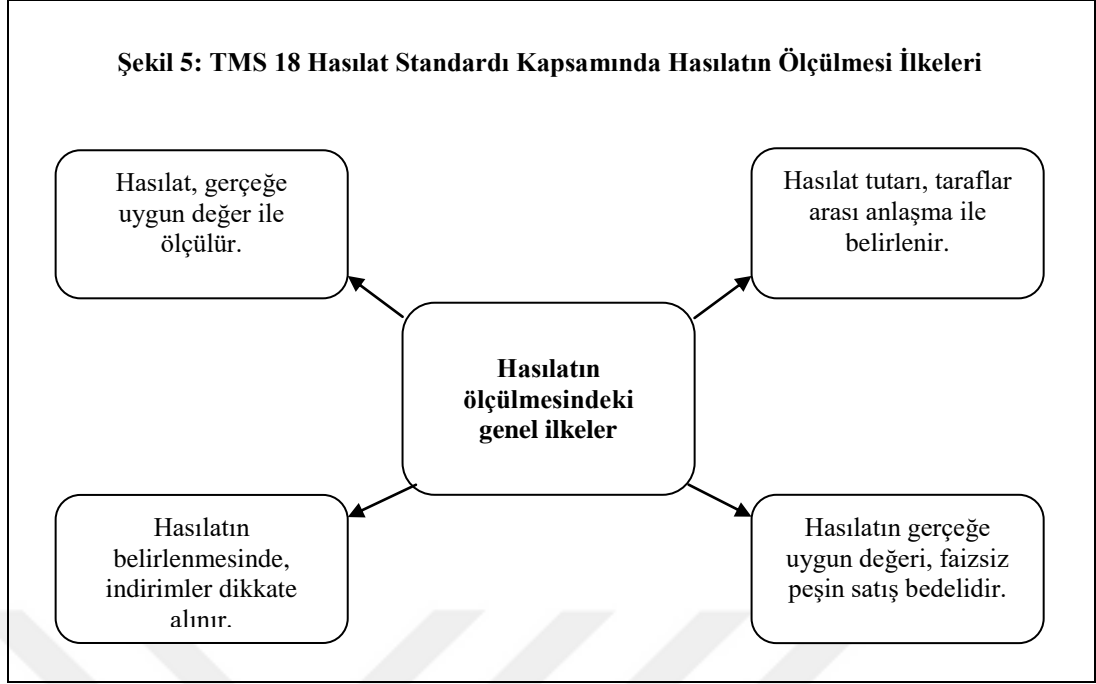
2.1.3.3. Hasılat Tutarının Belirlenmesi

Önceki hasılat standartları, hasılatın ölçümünde, tarihi maliyet esasına göre değerlendirme, cari maliyet (yenileme maliyeti), gerçekleşebilir değer (itfa değeri), kullanım değeri (bugünkü değer) ve gerçeğe uygun değerlendirme yöntemlerine yer vermektedir (Pamukçu, 2011:87). TMS 18 Hasılat Standardı hasılat ölçümünde, veri ve bilgi üretiminde daha avantajlı olan gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemektedir (Tokay ve Deran, 2008:17).

TMS 18 Hasılat Standardında, hasılatın ölçülmesindeki genel ilkeleri şöyle sıralayabiliriz (TMS 18:madde 9-11):

- a) **Hasılat gerçeğe uygun değer ile ölçülür:** Hasılat, mal ve hizmet karşılığı alınan veya alınacak olan bedel tutarının gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.
- b) **Hasılat tutarı taraflar arası anlaşma ile belirlenir:** Hasılat tutarı genellikle, mal ve hizmet satışı gerçekleştiren işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşmayla belirlenir.
- c) **Hasılatın belirlenmesinde, indirimler dikkate alınır:** Hasılat belirlenirken işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri dikkate alınarak hasılat tutarı hesaplanır.
- d) **Hasılatın gerçeğe uygun değeri, faizsiz peşin satış bedelidir:** Mal ya da hizmetin hasılatın gerçekleştiği andaki gerçeğe uygun değeri, peşin satışlarda içinde faiz barındırmayan peşin satış bedeli olup vadeli satışlarda ise, gelecekteki tahsilatın emsal faiz oranı ile iskonto edilerek belirlenir.

Şekil 5: TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Hasılatın Ölçülmesi İlkeleri



2.1.3.3.1. Hasılatın Ölçümünde Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü

MSUGT'ye göre ölçüm ve değerlendirme tarihi maliyet yöntemi kullanılarak yapılmaktadır. Bu yöntemde varlık ve borçların değeri, oluşturuldukları veya edinildikleri tarihteki değerlerine göre saptanır. Dolayısıyla paranın satın alma gücünün değişmez olduğunu varsaymaktadır. Bu yaklaşım uygulamada kolaylık sağlayabilir ancak, gerçeği yansıtmamaktadır ve finansal tablo kullanıcılarını yanlış karar alamaya sevk etmektedir (Duman, 2007: 39).

Gerçeğe uygun değerlendirme ile ise, farklı kaynaklardan farklı zamanlarda, farklı değerlerle elde edilen aynı varlıkların finansal tablolarda aynı değerlerle yansıtılması sağlanır (Akgün, 2011:40). Gerçeğe uygun değerlendirme işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. Gerçeğe uygun değer ölçümünde, piyasa koşullarında aktif piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde bir varlığı satma veya bir borcu devretmek amacıyla, söz konusu varlık ya da borcun karşılıklı pazarlık ortamında el değiştirdiği varsayılır (Güleryüz, 2014:63).

Gerçeğe uygun değerlendirme ile tutarlılık, güvenilirlik ve karşılaştırabilirliğin artırılması sağlanır. Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü olmayıp, objektif, aktif piyasa bazlı bir değerdir (Ayçiçek, 2011:72). Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde asıl amaç, tam rekabet piyasa koşullarında cari değer bulunmasıdır (Aktaş ve Deran, 2006:157). Söz konusu değer belirlenmesinde üzerinde anlaşılan fiyat esas alınır, ancak bu fiyatın hangi piyasadan sağlanacağı açık değildir (Tokay ve Deran,

2009:155). Ayrıca, gerçeğe uygun değerlemede, tek bir değerlendirme yönteminin tüm varlık ve kaynak hesaplarına uygulanmasının, finansal tablo kullanıcılarını yeterli bilgiyi sağlamayacağı ileri sürülmekte ve her varlık ve kaynak için uygun olan değişik yöntemlerin uygulanması tavsiye edilmektedir (Duman,2007: 41). Standartlarda gerçeğe uygun değer tanımları şu şekilde yapılmıştır:

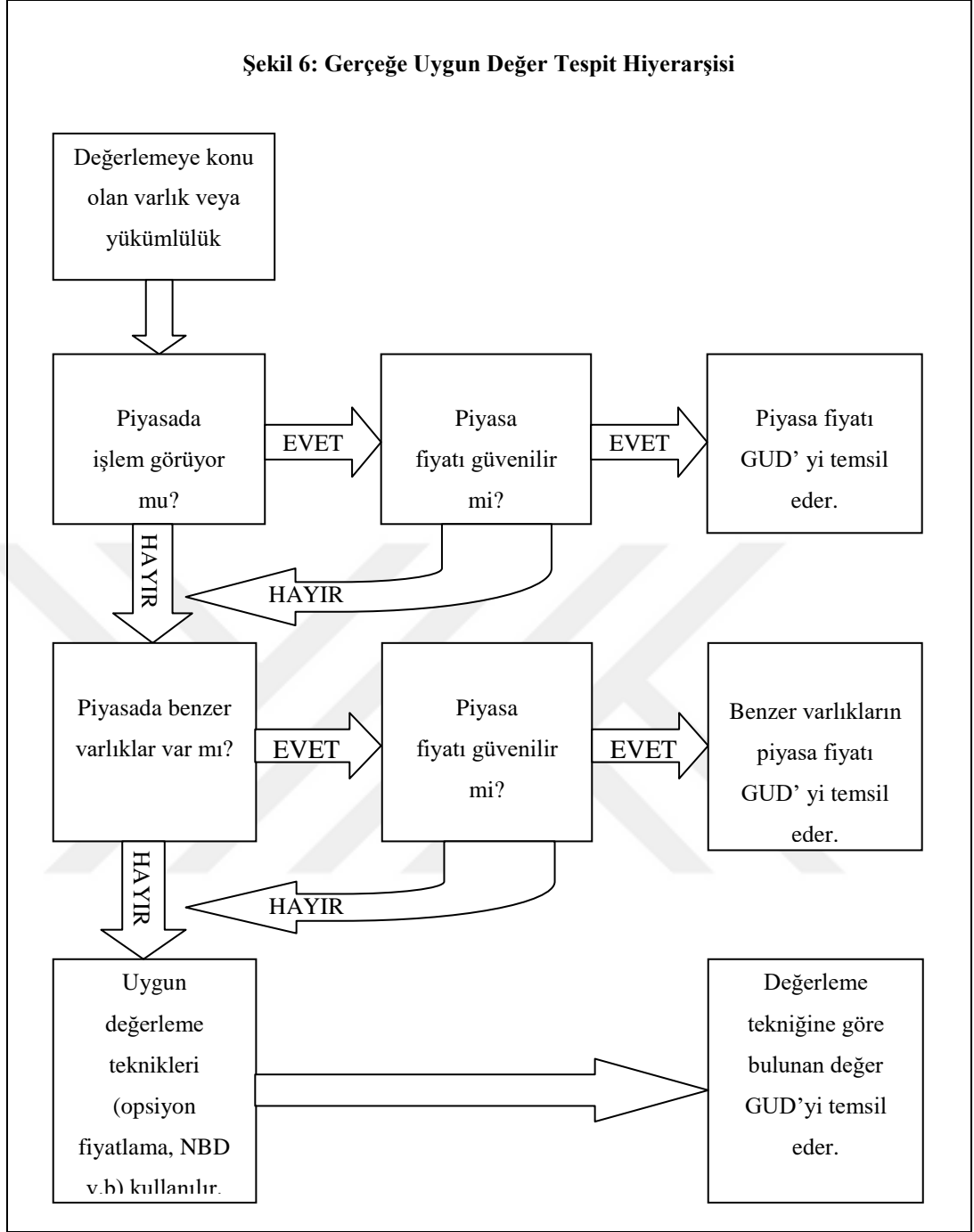
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı, gerçeğe uygun değeri, “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır*” şeklinde tanımlamaktadır (TFRS 13:Ek A).

TMS 18 Hasılat Standardında ise gerçeğe uygun değeri “*karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır*” olarak tanımlamaktadır (TMS 18:madde 7) Tanımlardan yola çıkarak gerçeğe uygun değer varsayımları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Türel, 2012:16):

- a) **Aktif Piyasa:** İşletmenin varlığı veya yükümlülüğü en yüksek işlem hacmi ile sattığı pazarda yapılması.
- b) **Karşılıklı pazarlık ortamı:** İşlemin yapıldığı pazarın, kendine özgü ve özel ilişkiler içinde olmaması
- c) **Piyasa Katılımcıları:** Alıcı ve satıcıların ilgili varlık ve yükümlülük hakkında bilgili istekli olması.

TMS 18 Hasılat Standardında, öncelikle ilgili varlık veya yükümlülüğe ilişkin güvenilirse piyasa fiyatı esas alınır (Arı ve Yılmaz, 2015:149). Piyasa fiyatına ulaşılamaması durumunda ilgili varlık ve yükümlülüğe benzer kalemlerin piyasa fiyatı üzerinden hesaplanır. Piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda, net bugünkü değer, opsiyon fiyatlaması ve benzeri yöntemler kullanılır (Pamukçu, 2011:84).

Şekil 6: Gerçeğe Uygun Değer Tespit Hiyerarşisi



Kaynak: Aktaş ve Deran, 2006:161.

2.1.3.3.2. Vadeli Satışlarda Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü

Hasılatın belirlenmesinde en önemli değişiklik TMS 18 Hasılat Standardı ile olmuştur. Hasılatın kaydında peşin veya gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirme yapılır. Vade farkı ve malın satış bedeli farklı hasılat kalemleri olup, hasılat işlem anında doğarken, faiz zaman içerisinde kazanılacaktır (Ankara SMMMO, 2010:214). Vadeli satışlarda, faiz tutarının, satılan mal ya da hizmet satış bedeline dahil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olur, dönem karının fazla

gösterilmesine ve brüt karlılığın gerçeği yansıtmamasına neden olur (Selvi vd., 2007:25).

Tablo 1: Peşin ve Vadeli Satışta Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Hasılatın Ölçümü	Gerçeğe Uygun Değer	Muhasebeleştirme
Peşin Satışlar	Satış Tutarı	Satış Tutarının Tamamı Hasılat
Vadeli Satışlar	Vadeli Satış Tutarının İskonto Edilmiş Hali	Vade Farkı Faiz Geliri Kalamı Satış Hasılatı

Kaynak: Özerçen, 2012.

Vadeli satış mal veya hizmet satışlarına satış tutarı tahsilinin satışın gerçekleştiği tarihten daha sonraki bir tarihe ertelenmesidir. Mevcut uygulamada, vadeli satışta ortaya çıkan fark ile ilgili düzenleme yoktur, bundan dolayı vade farkı yurtiçi satışlar hesabının içinde hasılat olarak muhasebeleştirilir. TMS 18 Hasılat Standardında ise vadeli satışlarda durum farklıdır. Vadeli satışta ertelenen tutar, finans anlamında, gelecek değer olarak ifade edilir. Gelecek değer, bugünkü yatırım tutarının, paranın zaman değeri ve katlanılan riskin derecesini yansıtan faiz oranı ile belli bir zaman dilimi sonundaki tutarıdır. Kısaca bugünkü değer geleceğe taşınmış halidir (Şenel, 2009:394).

Çoğu durumda bedel, peşin satış şeklindedir. Ancak, vadeli satışın yapıldığı bazı durumlarda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız satış yapması veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alması. Anlaşma bir finansman niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilâtların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesiyle belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdaki iki durumdan biriyle tespit edilir (TMS 18:madde 11);

1) Benzer finansal araçlar için geçerli faiz oranı: Kredi derecelendirmesinde işletmeyle benzer olan ve benzer finansal araçlar için geçerli olan faiz oranı veya

2) Etkin faiz oranı: Finansal aracın nominal değerini peşin (nakit) satış fiyatına indirgeyen etkin faiz oranı (bileşik faize göre iç iskonto yöntemi).

Vadeli işlemlerde oluşan ertelenmiş faiz geliri, gelecek yıllara ait gelirden farklıdır. Çünkü gelecek yıllara ait gelirlere peşin tahsilât yapılır. Ertelenmiş gelirlere (vadeli satışlarda), mal satışı vadeli ancak, mal üzerindeki risk ve tasarruf yetkisi alıcıya devredilmiştir (Aygün, 2014:218).

Anlaşmaya varılan satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark satış geliri değildir ve “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar” grubunda faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (Kalmış ve Dereköy, 2010:127). Bu farkın hesabı için satışla birlikte, finansman işleminin gömülü olması gereklidir, otomatik vadelerde işlemin içinde finansman işlemi bulunmaz. İşletme, peşin ve kredili satışlar için farklı fiyat politikası uyguluyorsa, faiz oranı aranmaz, vade farkı doğrudan dikkate alınır (Örten vd., 2013:257).

Etkin Faiz Yöntemi (bileşik faize göre iç ıskonto yöntemi)

Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin, itfa edilen maliyetlerle ilişkilendirilerek ilgili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir (Şenel, 2009:394). Etkin faiz yönteminde, gelecekteki değer veya bugünkü değer hesaplamasında basit faiz değil, bileşik faiz kullanılır (Selvi, 2009:49). Etkin faiz oranı, alacağın doğduğu andaki fiyatını tahsil edilecek tarihteki fiyatına eşitleyen faiz oranıdır (İşseveroğlu, 2014:96). Gelecekteki tahmin parasal tutar, arada geçen zaman ve belli bir bileşik faiz oranı üzerinden ıskonto edilerek, bugünkü değere ulaşılır (Ayçiçek, 2011:74).

- GD = Gelecek Değer (vade sonundaki değer)
- BD = Bugünkü Değer (peşin değer)
- i = Faiz Oranı
- r = Dönem sayısı
- $GD = BD \times (1 + i)^r$

Faiz oranının (i) belirlenmesinde, öncelikle taraflar arasında belirlenen vade farkı dikkate alınır. Bu oran belirlenmediyse, satıcı işletmenin uyguladığı vade farkı oranı, o da belli değilse Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) gösterge faiz oranı veya TCMB'nin bankacılık kesiminin geçici likidite ihtiyaçlarının karşılanması için belirlediği kısa vadeli reeskont faiz oranından biri ya da vadeli mevduat faiz oranı uygulanır (Güngör, 2007:13).

Uygulama – 2.4: Vadeli Satışlarda Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

ABC kombi üretim ve satış firması, sipariş üzerine çalışmakta olup, ürünlerin satış fiyatı pazarlıklar sonucu tespit edilmektedir. Firma, yeni yapılan bir site için bir parti kombiyi, 01.12.2014 tarihinde %18 KDV dâhil 68.000 TL'si peşin, 50.000 TL'si altı ay vadeli ödemek koşuluyla teslim etmiştir. İşletmenin bulunduğu sektörde %1 vade farkı uygulandığı bilindiğine göre, mevcut düzenlemeler ve TMS 18

Standardı uyarınca muhasebe kayıtlarını yapınız. (Uygulamanın daha anlaşılır olması için dönem sonu vergi hesapları yapılmamıştır).

a) MSUGT'ye Göre:

*MSUGT'e göre yapılan raporlamada, vade farkı bir finansman olayının değil satış olayının sonucudur. Dolayısıyla, ister peşin ister vadeli satış olsun "60 Brüt satışlar" grubu altında raporlanır (Badem, 2012:63).

01.12.2014			
100 KASA	68.000-		
120 ALICILAR	50.000-		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000-	
391 HESAPLANAN KDV		18.000-	
Yapılan mal satış kaydı.			

b) TMS 18'e Göre:

* $BD = GD / (1 + i)^r$ formülünden altı ay vadeli 50.000 TL'nin bugünkü değeri hesaplanır.

$$* BD = 50.000 / (1 + 0,01)^6 = 47.102 \text{ TL}$$

$$* \text{Satışın peşin tutarı} = 68.000 + 47.102 = 115.102 \text{ TL}$$

$$* \text{Faiz} = 50.000 - 47.102 = 2.898 \text{ TL ya da } 118.000 - 115.102 = 2.898 \text{ TL}$$

01.12.2014			
100 KASA	68.000-		
120 ALICILAR	50.000-		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		94.384-	
391 HESAPLANAN KDV		20.718-	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		2.898-	
Mal satış kaydı			

*Standartlar nedeniyle kullanılması gereken hesapların TDMS' de yer almayışı da, TDMS' de bazı hesapların adını değiştirmeye, bazı hesapları da yeniden açmaya zorunlu kılmaktadır. Vadeli değer ile peşin değer arasında ortaya çıkan vade farkı 122 / 322 hesaplarda ya da hesap planında yeni açılacak "382/482 Ertelemiş Gelirler" adlı hesaplarda takip edilebilir. Vade farkı tutarları zamanla orantılı olarak "Faiz Gelirleri" hesabına aktarılır.

* Bilanço (31.12.2014) tarihinde, "382 Ertelemiş Gelirler" tutarının bir aylık kısmı kalan vade dikkate alınarak hesaplanır.

$$* \text{Peşin değer (BD)} = 50.000 / (1 + 0,01)^5 = 50.000 / 1,05101005 = 47.573 \text{ TL}$$

$$* \text{İşlemiş faiz tutarı} = 47.573 - 47.102 = 471 \text{ TL}$$

31.12.2014

382 ERTELENMİŞ GELİRLER

642 FAİZ GELİRLERİ

Gerçekleşen faiz gelirlerinin kaydı.

471-

471-

* Bilançoda gözükecek alacak reeskontu = 2.898 – 471 = 2.427 TL

* Alacağın taşınmış maliyeti (ıskonto edilmiş maliyet) = 47.573 TL

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2014
Satış gelirleri	94.348
Vade farkı faiz geliri	471

Vadeli alımlarda da aynı durum ortaya çıkmaktadır. Vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkı tutarı, “180 Gelecek Aylara Ait Giderler / 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler” adlı hesaplarda ya da hesap planında yeni açılacak “182/282 Ertelenmiş Gelirler” adlı hesaplarda takip edilebilir. Vade farkı tutarları zamanla orantılı olarak “Finansman Giderleri” hesabına aktarılır.

Bilanço tarihinde alacaklar gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilir ve dönem sonunda 382/482 nolu hesapta kalan bakiye, aynı zamanda reeskont tutarını verecektir. Alacakların bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer ile raporlanması için 382/482 nolu hesapta kalan bakiye, yeni açılacak “122 Alacaklar Reeskontu” hesabına aktarılır. Ancak, TMS 18 Hasılat Standardı uyarınca, KDV’nin hasılat yazılamayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, hasılatın gerçeğe uygun değeri, KDV’siz tutar üzerinden, alacakların değeri KDV’li tutar üzerinden hesaplandığı için iki tutar birbirinden farklı olmakta, dolayısıyla hasılatın ayrıştırılan vade farkı da, alacakların reeskont tutarından düşük kalabilmektedir. Bu durumda (Örten vd., 2013:258);

- KDV üzerinden hesaplanacak tutar önemsiz ve 382 nolu hesapta takip edilen tutar, reeskont tutarı olarak kabul edilir veya
- Alacakların içerisinde yer alan KDV dolayısıyla, ertelenmiş gelir tutarı ile mahsup edilemeyen reeskont tutarı, Faiz Gelirlerinden indirilir.

Literatürde de, vade farkının izleneceği bilanço hesabı ile ilgili tüm işlevleri aynı olan; “Gerçekleşmemiş Faizler”, “Ticari Alacaklar Reeskontu”, “Kazanılmamış Gelirler” gibi çeşitli hesap adları önerilmektedir. Vadeli mal satışlarında ortaya çıkan vade farkının (faiz tutarı) “Alacak Senetleri Reeskontu” hesabına kaydedilmesi durumunda; pasif karakterli olan “Alacak Senetleri Reeskontu” hesabı, bilançoların aktif tarafında ticari alacaklar grubunda yer alacak, böylece hem ticari alacakların

hem de vade farkının (faiz tutarının), brüt satışlardan farklı bir hesaba kaydedildiği için satış hasılatının gerçeğe uygun değerle gösterilmesi sağlanacaktır (aktaran Şenel, 2009:398).

2.1.3.3.3. Peşin Satışlar

Satış bedeli, işlem karşılığında nakit ve nakit benzeri alınıyorsa, hasılat, nakit veya nakit benzeri alınan tutardır. Bu tutar, taraflar arası anlaşma ile belirlenir. Ancak, üçüncü şahıslar adına tahsil edilen vergiler hasılatı dâhil edilmez (Kalmış ve Dereköy, 2010:127). Örneğin süpermarketten alınan bir mal tutarının, kasada nakit ve nakit benzeri ile ödeme yapılmasında, hasılat KDV hariç tutardır (Özkan, 2005:66). Bu tutarı finans anlamında, bugünkü değer olarak ifade edebiliriz.

Bugünkü değer, farklı zamanlarda oluşan nakit giriş ve çıkışlarının, paranın zaman değerini ve katlanılan riskin derecesini yansıtan ıskonto oranı ile bugüne indirgenmesi sonucundaki oluşan değerdir. TMS 18 Standardına göre peşin mal satışı mevcut uygulama VUK ile satışın gerçekleşme kriterleri (TMS 18, madde 14) açısından farklıdır. Ancak, muhasebeleştirme açısından fark yoktur.

2.1.3.3.4. Satış İskontoları

Hasılatın belirlenmesinde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar iskontoları hesaba katılır. İskontolar katalog, kasa ve miktar iskontosu olarak üçe ayrılır. Katalog iskontosu, satış anında yapılan iskontodur. Kasa iskontosu, alacağın erken tahsili nedeniyle yapılan iskontodur. Miktar iskontosu ise, belirli satış miktarının üzerindeki satışlarda yapılan iskontodur (Örten vd., 2013:270).

Uygulama – 2.5: Satış İskontoları

XYZ üretim işletmesi, tanesini 70 TL'ye ürettiği malları KDV dahil 120 TL'ye satmaktadır. Üretici işletme 50 adet ve fazlası siparişlerde %10 ıskonto yapmaktadır. XYZ üretim işletmesinin bir müşterisi, tek siparişe 50 adet mal siparişi vermiştir. TMS 18 ve vergi kanunları uyarınca muhasebe kayıtlarını yapınız (KDV oranı %18'dir).

a) TMS 18'e göre muhasebeleştirme:

* Satılan Malın Maliyeti = $70 \times 50 = 3.500$ TL

* Satış Hasılatı (İskonto öncesi) = $(120 \times 50) - (\%20 \times 120 \times 50) = 4.800$ TL

* KDV = 4800 x % 18 = 864 TL

* Hasılat (İskonto sonrası) = 4800-960 = 3.936 TL

xx.xx.20xx	
100 KASA	4.800-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	
391 HESAPLANAN KDV	3.936-
Mal satış kaydı	864-

xx.xx.20xx	
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	3.500-
153 TİCARİ MALLAR	
Maliyet kaydı.	3.500-

b) Vergi Kanununa göre muhasebeleştirme:

Satış iskontolarında, ticari kar ve mali kar arasında farklılık çıkmadığından dolayı, vergi kanuna göre muhasebeleştirme aynı şekilde yapılır.

2.1.3.3.5. Acenta İlişkileri

Hasılat, sadece işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik faydaları içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri, KDV tutarları ve iş yaptıkları şirket adına alınan tutarlar hasılat değildir. Acentelik ilişkilerinde de (sigorta acentesi, konsinye), acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilatların hasılat olmadığı, yalnızca komisyon tutarlarının hasılat dahil olduğu Standartta (TMS 18) belirtilmiştir (Gökçen vd., 2011:262).

Uygulama – 2.6: Acenta İlişkileri

ABC sigorta acentesi, kestiği sigorta ve kasko poliçelerinden %20 komisyon almaktadır. Bir haftalık sürede toplam KDV dahil 40.000 TL'lik sigorta ve kasko poliçesi kesmiştir. TMS 18 uyarınca muhasebe kayıtlarını yapınız (KDV oranı % 18'dir).

* Komisyon tutarı = 40.000 x %20 = 8.000 TL

* KDV = 8.000 x % 18 = 1.440 TL

xx.xx.20xx	
100 KASA	40.000-
320 SATICILAR	
Peşin mal satış tahsilatı	40.000-

xx.xx.20xx		
320 SATICILAR	8.000-	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		6.560-
391 HESAPLANAN KDV		1.440-
Mal satış kaydı		

2.1.3.3.6. Ürün Değişimleri (Takas)

TMS 18 Hasılat Standardı ürün değişimlerinde, değişimin benzer özellikteki ve değerdeki mal ve hizmetler ile farklı özellikteki mal ve hizmetler konusunda ayrıma gitmiştir. Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa konu edilmesi hasılat olarak değerlendirilmez.

Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değişiminde ise hasılat yaratıcı bir işlem olarak kabul edilmektedir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinden, transfer edilen nakit ve benzeri tutarlar düşülerek hesaplanır. Gerçeğe uygun değer, güvenilir biçimde belirlenemezse hasılat, elden çıkarılan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerine, varsa nakit ve benzeri tutarlar eklenerek hesaplanır (TMS 18:madde 12).

Uygulama – 2.7: Takas İşlemi – Standart Ürün Değişimi

Meyve alım satım işiyle uğraşan A firması, mevsim şartları nedeniyle yeterli seviyede salçalık domates alamamıştır. Firma elindeki maliyeti 1 TL satışı 1.25 TL olan 480 kilogramlık yemelik domates karşılığında, B firmasından kilogramı 0,75 TL'den 800 kilogram salçalık domates alınması konusunda anlaşmıştır. TMS 18 uyarınca yorumlayınız.

TMS 18 uyarınca, benzer özelliklere ve değere sahip mal ve hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez.

Uygulama – 2.8: Takas İşlemi - Birbirinden Farklı Mal veya Hizmetlerin Değişimi

Meyve alım satım işiyle uğraşan A firması yakıt ihtiyacını karşılamak amacıyla, elindeki maliyeti 1 TL, satış fiyatı 1,25 TL olan 480 kilogramlık yemelik

domates ve nakit 200 TL karşılığında, B firmasından litresi 4 TL'den 200 litre benzin alınması konusunda anlaşmıştır. Muhasebe kayıtlarını TMS 18 uyarınca yapınız.

*Verilen yemeklik domatesin emsal değeri $1,25 \times 480 = 600$ TL

*Alınan benzinin emsal değeri $4 \times 200 = 800$ TL

*Verilen yemeklik domatesin maliyeti $1 \times 480 = 480$ TL

xx.xx.20xx	
157 DİĞER STOKLAR	800-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	
100 KASA	600-
Takas işlemi hasılatı	200-

xx.xx.20xx	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	480-
153 TİCARİ MALLAR	
Takas işlemi maliyeti.	480-

2.1.4. TMS 18 Hasılat Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler

TMS 18 Hasılat Standardına göre aşağıdaki hususlar işletme tarafından açıklanmalıdır (TMS 18:madde 35):

- Hizmet sunumlarında hasılat tutarının tespit edilmesinde kullanılan tamamlanma düzeylerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler gibi hasılatın muhasebeleştirilmesindeki muhasebe politikaları,
- Standardın kapsamındaki (mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları, temettüleri) işlemlerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen önemli hasılat sınıfı tutarı ve
- Bu kapsam içinde olup mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı.

2.2. TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 26 Kasım 2005 tarihinde yayınlanmış olup, 2006 yılının başından itibaren hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı

İnşaat sözleşmelerinden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlar TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile düzenlenmektedir. Standart inşaat sözleşmelerine konu olan işlere (başlaması ve bitmesi farklı hesap dönemlerinde

gerçekleşen işler) ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebe uygulamalarını açıklamayı amaçlamaktadır.

2.2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı

Genelde işletmeler, pazarlayacakları ticari ve sınaî malları önceden üreterek stoklar ve stoktan satış yapar. Hizmet alanında (turizm, mühendislik, ulaşım, danışmanlık vb.) ise stok kullanılmadan, müşteri talebi doğrultusunda üretim gerçekleşir. Bu işlemler çoğunlukla, bir hesap dönemi içinde yapılır ve raporlama açısından sıkıntı yaratmaz (Örten vd., 2013:123). Ancak çoğu zaman inşaat işlerinde durum farklılaşmaktadır.

Genel olarak inşaat işleri, özel inşaat işleri ve yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden oluşmaktadır. Yıllara yaygın taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri farklı dönemlere yayıldığı için vergi ve raporlama aşamasında sıkıntı oluşturmaktadır (Badem ve Tosun, 2014:40). Örneğin, 1 Ocak 2014 yılında başlamış ve 31 Aralık 2014 yılında biten bir inşaat bir yıl olmasına rağmen farklı hesap dönemlerine rastlamaz. Ancak, 30 Temmuz 2014’de başlamış ve 30 Mart 2015’da biten yılında biten bir inşaat 8 ay sürmesine rağmen 2 takvim yılını kapsar ve yıllara yaygın inşaat taahhüt işidir.

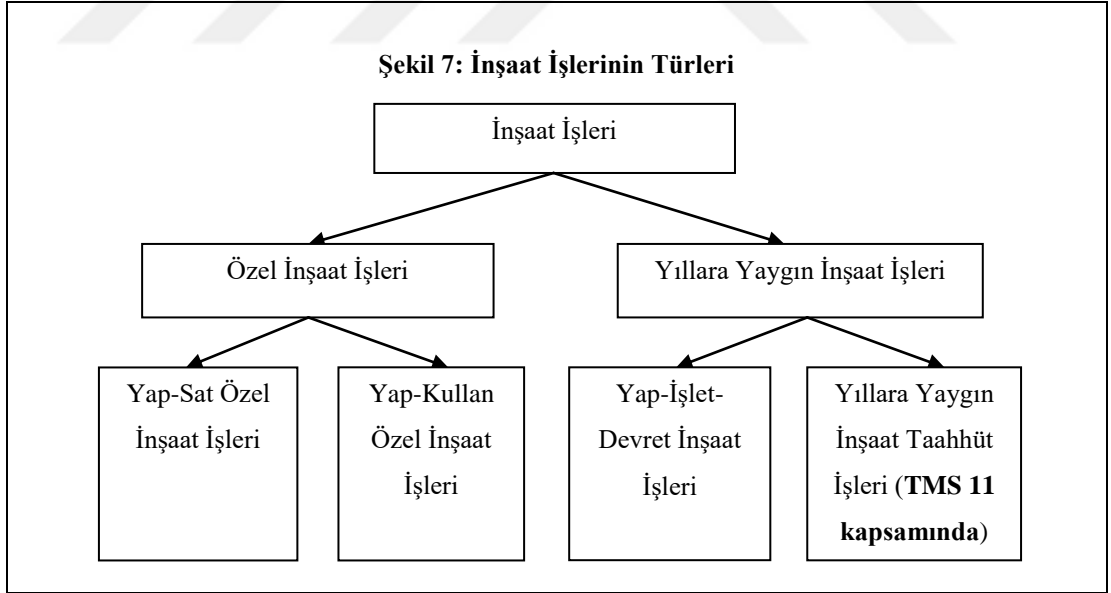
a) Özel İnşaat İşleri: Yapımcının kendi nam ve hesabına yaptığı inşaat işleridir. TMS 11 standardı özel inşaat işlerini kapsamaz. Yap-sat ve yap-kullan olmak üzere iki gruba ayrılır:

- *Yap-Sat Özel İnşaat İşleri:* Yapımcı kendi nam ve hesabına, inşaatı satmak amacıyla yapar. Dönen varlıklarda yer alan stok niteliğinde olup, maliyet muhasebesi ilkeleri kullanılır. İnşaatın yapımı süresince gerçekleşen maliyetler “710 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri”, “720 Direkt İşçilik Gideri”, “730 Genel Üretim Gideri” hesaplarında takip edilir. Dönem sonunda bitenler “152 Mamuller”, henüz tamamlanmayanlar ise 151 Yarı Mamuller – Üretim hesaplarına aktarılır.
- *Yap-Kullan Özel İnşaat İşleri:* Yapımcı kendi nam ve hesabına, inşaatı kendi ihtiyaçları için kullanmak amacıyla yapar. İnşaatın yapımı süresince gerçekleşen maliyetler “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında takip edilir. İnşaat bitiminde toplam maliyet ilgili maddi durun varlık hesabına alınır.

b)Yıllara Yaygın İnşaat İşleri: Yapımcı başkası nam ve hesabına inşaatı yapar. “Yap-İşlet-Devret” ve “İnşaat Taahhüdü” olmak üzere iki gruba ayrılır.

- *Yap-İşlet-Devret İnşaat İşleri:* Yapımcı başkası nam ve hesabına yapar, işletir ve devreder. Yapımcı işletme tarafından “264 Özel Maliyetler“ hesabı kullanılır ve işletme süresi bitince ana işletmeye devredilir. TMS 11 Standardı Yap-İşlet-Devret inşaat işlerini kapsamaz.
- *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri:* TMS 11 Standardı kapsamındadır. Yapımcı açısından, sorumluluk söz konusudur ancak, ortaya çıkacak yapının mülkiyeti yapımcıya ait değildir. Hizmet söz konusu olduğu için, muhasebe kayıtları da “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında takip edilir. Bir işin yıllara yaygın inşaat taahhüt işi olması için üç şartın, inşaat işi olması, taahhüt olması ve işin yıllara yaygın olması gerekir (Çatıktaş, 2012:70).

Kısaca, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, özel inşaat işleri ve yıllara yaygın inşaat işlerinden yap-işlet-devret şeklindeki inşaat işlerini kapsamaz. Standart yalnızca, yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerini kapsar.



2.2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardındaki Sözleşme Türleri

TMS 11 Standardı, yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmakta olup, inşaat sözleşmesini “bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım

açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir” olarak tanımlamaktadır. Standarda göre inşaat sözleşmesi sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet+kar sözleşmesi olarak iki şekilde yapılmaktadır (TMS 11:madde 3):

a) Sabit Fiyatlı Sözleşme: Yüklenicinin, sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği, ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir. Örneğin, İhale bedeli 100.000 TL olan bina inşaatı sözleşmesi.

b) Maliyet+Kar Sözleşmesi: Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmeleridir. Örneğin sözleşme ihale bedelinin veya satış fiyatının maliyet+%30 kar şeklinde veya maliyet+150.000 TL gibi sabit tutar olarak belirlendiği sözleşmeler.

Bazı sözleşmeler her iki sözleşmenin özelliklerine sahip olabilir. Azami fiyatı kararlaştırılmış, maliyet+kar sözleşmeleri buna örnektir (Epstein ve Jermakowicz, 2010:293).

2.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Muhasebeleştirme

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesini inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilip edilememesine göre gruplandırılır (Bragg, 2011:8).

2.2.4.1. Sonucun Güvenilir Şekilde Tahmin Edilmesi Durumu

Bir inşaat sözleşmesinde sonuç güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa, inşaata ait gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonunda, inşaatın tamamlama aşaması dikkate alınarak muhasebeleştirilir (TMS 11: madde 22). TMS 11 Standardında, sonucun güvenilir şekilde tahmin edilmesi, sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kâr sözleşmesi için ayrı ayrı tanımlanmaktadır (TMS 11: madde 23-24):

Sabit fiyatlı sözleşmede, (i) toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi, (ii) ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması, (iii) toplam inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve (iv) katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki

tahminlerle karşılaştırılabilir olması şartlarının tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

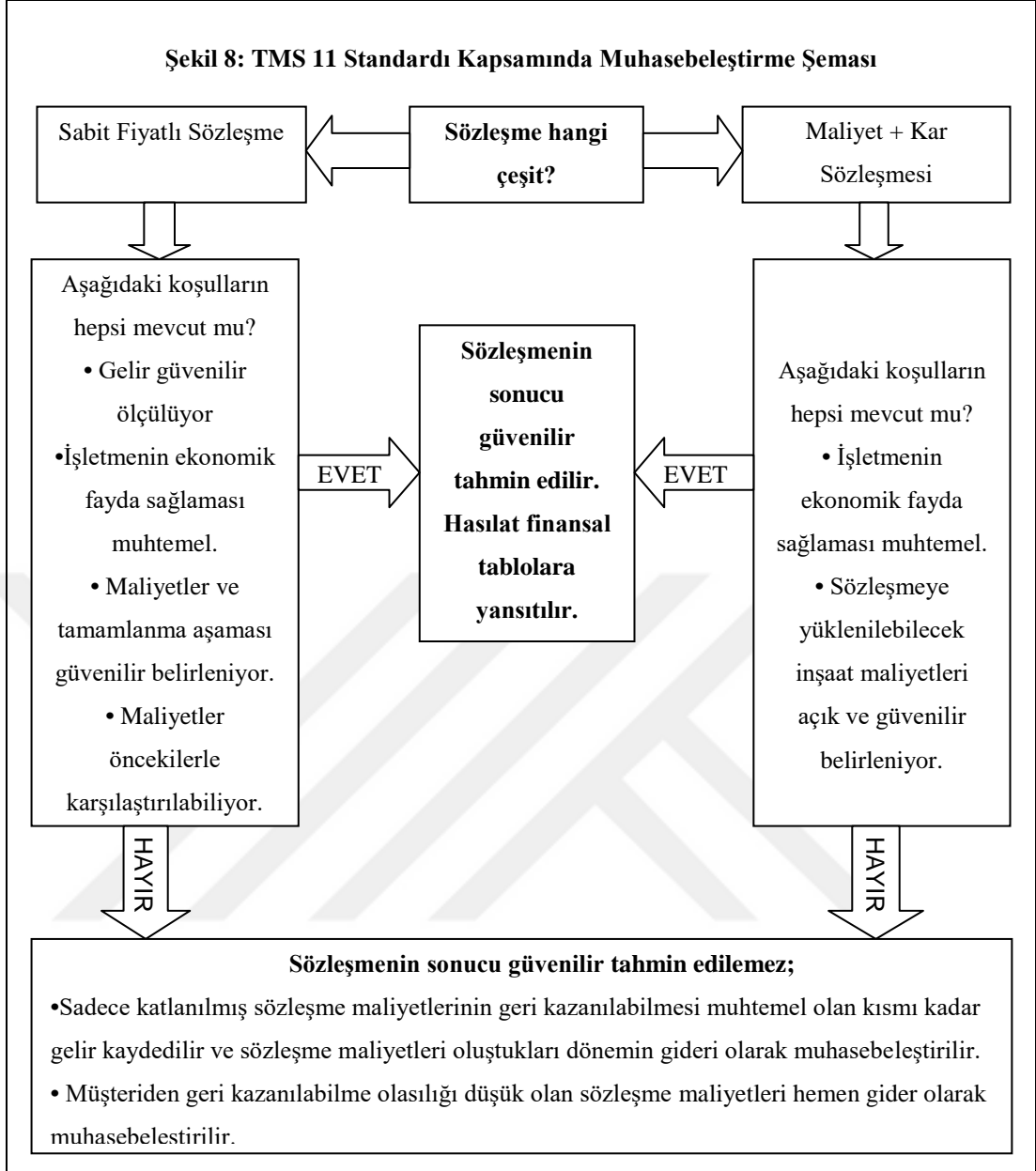
Maliyet artı kâr sözleşmesinde ise, (i) ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ve (ii) sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi şartlarının her ikisi de mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

Sabit fiyatlı sözleşmelerde, sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinde en önemli kriter tamamlanma derecesinin hesaplanmasıdır. Maliyet+ kar sözleşmesinde ise, kar gerçekleşen maliyet üzerinden belirlendiği için böyle bir kriter yoktur (Örten vd., 2013:131).

2.2.4.2. Sonucun Güvenilir Olarak Tahmin Edilememesi Durumu

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11:madde 34).

Şekil 8: TMS 11 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirme Şeması



2.2.5. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Gelir ve Giderlerin Belirlenmesindeki Yöntemler

Yıllara yaygın inşaat sözleşmeleri ile ilgili muhasebe uygulamalarına ilişkin temel konulardan biri, inşaat sözleşmesine konu olan işe ilişkin gelir ve giderlerin ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirileceğidir. Bu konuda iki yöntem bulunmaktadır: (i) Tamamlanma Yöntemi ve (ii) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

2.2.5.1. Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi

Tamamlanma yönteminde kar veya zarar rakamı, işin tamamı bitinceye dek belirlenemez. Bu yöntemde, iş tamamlanıncaya kadar doğabilecek zararlar için

herhangi bir karşılık ayrılmaz. İnşaat maliyetleri ve hak edişler iş tamamlandıktan sonra sonuç hesaplarına aktarılır (Büyüktopçu, 2009:74).

GVK tamamlanma yöntemini esas almaktadır. Ancak işin yapılma süresince karlılık oranlarının, her zaman aynı düzeyde olmaması sebebiyle vergi avantajı sağlamaktadır. Yapılmayan yevmiye kayıtları, işletmenin faaliyet durumunda yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır. Bu yöntem, muhasebenin temel ilkesi olan dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Faaliyet devam etmesine rağmen kar veya zarar belirlenememektedir. Tamamlanma yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projelerde tercih edilmektedir (Akgün, 2013:81).

2.2.5.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, işin tamamlanmasını beklemeden, sözleşme gelir, gider, kar ve zararının, ulaşılan tamamlanma aşamasına göre finansal raporlara yansıtılmasıdır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesine göre eşleştirilmesini öngörmektedir (Mirza ve Holt, 2011:85).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kapsamlı kar/zarar tablosunda gelir olarak; sözleşme maliyetleri ise gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetleri, toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı (beklenen zarar söz konusu olduğunda) gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11:madde 26).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemelse güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11:madde 28).

Müşteriden alınan avanslar ve hak edişler genellikle yapılan işi yansıtmaz. Tamamlanma derecesinin tahmininde, sözleşme niteliğine bağlı aşağıdaki yöntemler kullanılır (TMS 11:madde 30):

- a) Bugüne kadar bitirilen işle ilgili katılan toplam sözleşme maliyetinin, öngörülen toplam inşaat maliyetine oranı,
- b) İşle ilgili incelemeler veya
- c) Sözleşmedeki işin fiziki tamamlanma oranı.

Tablo 2, GVK ile TMS 11 arasındaki farklılıkları sıralamaktadır.

Tablo 2: GVK ve TMS 11 Standardında Muhasebeleştirme ve Aralarındaki Temel Farklar

Konu	GVK	TMS 11
Hesap planı mevcut mu?	Evet	Hayır
Dönem giderlerin muhasebeleştirilmesi ne zaman yapılır?	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonu aktif 17 hesap grubuna aktarılır.	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonunda kar zarar hesaplarına intikal ettirilir.
Dönem gelirin tespitinde izlenen yöntem.	Tamamlanma (İşin bitirilmesi) yöntemi.	Tamamlanma yüzdesi yöntemi.
Gelir ve giderlerin kar zarar hesaplarına intikali ne zaman?	İşin tamamlandığı hesap döneminde.	Her hesap dönemine ait gelir ve giderler ait oldukları dönemde.

Kaynak: Karaca ve Misket 2014:191.

Sözleşme kapsamında işle ilgili (örneğin varlığın özelliğindeki, tasarımındaki veya sözleşme süresindeki değişiklik) talimatlar değişiklik olarak ifade edilir. Bu değişiklik sözleşme gelirinde artış veya azalışa yol açabilir. Bu durumda, değişikliği ve değişiklikten kaynaklı gelir artışının müşteri tarafından onaylanmasının muhtemel olması ve gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülmesi mevcut ise değişiklik sözleşme tutarına dahil edilir (TMS 11:madde 13).

Uygulama – 2.9: İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

XYZ inşaat şirketi Güloğlu Evleri Projesi inşaatı için 240.000 TL bedelle anlaşmıştır. Projeye 2012 yılı başında başlanacaktır. Tahmini tamamlanma süresi 3 yıl olup 2014 yılı sonunda tamamlanacaktır. Tahminlere göre inşaat maliyeti 180.000 TL'dir. Projeye ilişkin harcamalar ve hak edişler aşağıdaki tabloda verilmiştir. (Örneğin kolay anlaşılması için KDV ve stopaj ihmal edilmiştir).

	2012	2013	2014
Yıllık Fiili Maliyetler	45.000	54.000	81.000
Tahmini Tamamlanma Maliyeti	135.000	81.000	----
Hakediş Tutarları	58.000	68.000	114.000
Tahsil Edilen Tutarlar	40.000	100.000	100.000

a) Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi (GVK: Madde 42):

2012 Yılı:

2012			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		45.000-	
320 SATICILAR			45.000-
Yapılan Harcamaların Kaydı			

2012			
120 ALICILAR		58.000-	
350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ			58.000-
Hakediş Tutarlarının Kaydı			

2012			
102 BANKALAR		40.000-	
120 ALICILAR			40.000-
Tahsil Edilen Tutarların Kaydı			

2012			
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ		45.000-	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.			45.000-
İnşaat İşi Maliyetinin Belirlenmesi			

2012			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.		45.000-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			45.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			

GVK madde 42'ye göre, Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yönteminde, iş 2012 yılında **tamamlanmadığından** dolayı gelir tablosu hesaplarına aktarım yapılmaz.

2013 Yılı:

2013	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 320 SATICILAR Yapılan Harcamaların kaydı	54.000- 54.000-

2013	
120 ALICILAR 350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ Hakediş Tutarlarının Kaydı	68.000- 68.000-

2013	
102 BANKALAR 120 ALICILAR Tahsil Edilen Tutarların Kaydı	100.000- 100.000-

2013	
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H. İnşaat İşi Maliyetinin Belirlenmesi	54.000- 54.000-

2013	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması.	54.000- 54.000-

GVK madde 42'ye göre, Tamamlanma Yönteminde, iş 2013 yılında **tamamlanmadığından** dolayı gelir tablosu hesaplarına aktarım yapılmaz.

2014 Yılı:

2014	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 320 SATICILAR Yapılan Harcamaların kaydı	81.000- 81.000-

2014		
120 ALICILAR	114.000-	
350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ		114.000-
Hakediş Tutarlarının Kaydı		

2014		
102 BANKALAR	100.000-	
120 ALICILAR		100.000-
Tahsil Edilen Tutarların Kaydı		

2014		
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	81.000-	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.		81.000-
İnşaat İşi Maliyetinin Belirlenmesi		

2014		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	81.000-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		81.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

GVK madde 42'ye göre, Tamamlanma Yönteminde, iş 2014 yılında **tamamladığından** dolayı gelir tablosu hesaplarına aktarım yapılır.

2014		
350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	240.000-	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		240.000-
İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı		

2014		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	180.000-	
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ		180.000-
İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı		

2014		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	240.000-	
690 DÖNEM KAR/ZARARI		240.000-
Gelir hesaplarının kapatılması kaydı		

2014		
690 DÖNEM KAR/ZARARI	180.000-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		180.000-
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.		

GVK madde 42'ye göre, Tamamlanma Yönteminde, iş 2012 ve 2013 yılında **tamamlanmadığından** dolayı, inşaata ilişkin harcamalar ve hak edişler bilançonun aktif ve pasifinde takip edildi. 2014 sonunda işin **tamamlanmasından** sonra gelir tablosuna aktarılarak brüt satış karı (60.000 TL) hesaplandı.

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2012	2013	2014
Satışlar	---	---	240.000
Satılan Malın Maliyeti	---	---	(180.000)
Brüt Satış Karı	---	---	60.000

b) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (TMS 11): (Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilebilmektedir)

Tamamlanma yüzdesi yönteminde aşağıdaki formüllerden yola çıkılarak tamamlanma yüzdesi ve gelir olarak muhasebeleştirilecek tutar hesaplanır.

* Tamamlanma Yüzdesi = Gerçekleşen Kümülatif Maliyet / Kümülatif Maliyet+Kalan Tahmini Maliyet

* Cari Dönem Geliri = Tamamlanma Yüzdesi x (Sözleşme Bedeli – Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Gelir)

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, halen uygulanmakta olan Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi (GVK madde 42) yönteminden farklı olarak yapılan harcamaları ve alınan hakediş tutarlarını işin bitirilmesinden önce de ilgili dönem sonları itibarıyla, sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesine göre eşleştirilmesini öngörmektedir. Bu durum TDMS'de bazı hesapların adını değiştirmeye, bazı hesapları da yeniden açmaya zorunlu kılmaktadır.

TMS 11 Standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri ile ilgili TDMS'de, TDHP için belirtilmiş hesaplar Tablo 3'deki gibidir.

Tablo 3: TMS 11 Kapsamında TDHP' de Belirtilmiş Hesaplar

Hesap No	Hesap Adı
170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
179	Taşeronlara Verilen Avanslar
350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

Kaynak: Karaca ve Misket, 2014:190.

Tablo 3’de öngörülen kavramların, TDMS’de kayıt yapılabilmesi amacıyla TDHP 17. grup için önerilen hesaplar Tablo 4’de yer almaktadır.

Tablo 4: TMS 11 Kapsamında TDHP 17. Grup İçin Önerilen Hesaplar

Hesap No	Hesap Adı
174	Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri(Yapılmakta Olan İşler)
175	İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler
176	Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları
178	Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
179	Taşeronlara Verilen Avanslar

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül, 2007:47.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde cari dönem inşaat işleri için değil, gelecekte yapılması planlanmış olmasına karşın cari dönemde yapılmış işlere ilişkin olarak cari dönemde harcanan tutarların izlenmesinde “174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri” hesabı kullanılır. TMS 11 Standardına göre, cari dönemde taahhüt edilen inşaat sözleşmeleri ile ilgili maliyetler aktifleştirilmez ve doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Ancak, katlanılan maliyet gelecekte yapılması planlanmış inşaat işlerine aitse, dönemin sonuç hesaplarına aktarılmaz, varlık olarak muhasebeleştirilir ve müşteriden gelecekte istenebilir nitelikte alacağı temsil eder (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:47).

İş sahibi, giderlerini kendisi üstlenmek suretiyle, bazı özel işlerin kendi adına yapılmasını talep ediyorsa, “175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler” hesabı kullanılır. Gelir olarak kaydedilen ancak henüz hak edişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde ise “176 Hak Edişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları” hesabı kullanılır (Yıldıztekin, 2013:309).

2012 Yılı:

* Tamamlanma Yüzdesi = $45.000/180.000 = \%25$

* Dönem Geliri = $\%25 \times 240.000 = 60.000$ TL

2012	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	45.000-
320 SATICILAR	45.000-
Yapılan Harcamaların kaydı	

2012	120 ALICILAR 350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ Hakediş Tutarlarının Kaydı	58.000-	58.000-
2012	102 BANKALAR 120 ALICILAR Tahsil Edilen Tutarların Kaydı	40.000-	40.000-
2012	170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H. İnşaat İşi Maliyetinin Belirlenmesi	45.000-	45.000-
2012	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	45.000-	45.000-
2012	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ 174 ÖNCEDEDEN YAPILAN İNŞ. MAL. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı	58.000- 2.000-	60.000-
2012	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı	45.000-	45.000-
2012	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KAR/ZARARI Gelir hesaplarının kapatılması kaydı	60.000-	60.000-

2012		
690 DÖNEM KAR/ZARARI	45.000-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		45.000-
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.		

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2012
Satışlar	60.000
Satılan Malın Maliyeti	45.000
Brüt Satış Karı	15.000

2013 Yılı:

* Tamamlanma Yüzdesi = $45.000 + 54000/180.000 = \%55$

* Dönem Geliri = $\%55 \times 240.000 - 60.000 = 72.000$ TL

2013		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	54.000-	
320 SATICILAR		54.000-
Yapılan Harcamaların kaydı		

2013		
120 ALICILAR	68.000-	
350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ		68.000-
Hakediş Tutarlarının Kaydı		

2013		
102 BANKALAR	100.000-	
120 ALICILAR		100.000-
Tahsil Edilen Tutarların Kaydı		

2013		
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	54.000-	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.		54.000-
İnşaat İşi Maliyetinin Belirlenmesi		

2013		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	54.000-	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		54.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

2013		
350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ 174 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞ. MAL. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı	68.000- 4.000-	72.000-

2013		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı	54.000-	54.000-

2013		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KAR/ZARARI Gelir hesaplarının kapatılması kaydı	72.000-	72.000-

2013		
690 DÖNEM KAR/ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.	54.000-	54.000-

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2013
Satışlar	72.000
Satılan Malın Maliyeti	54.000
Brüt Satış Karı	18.000

2014 Yılı:

* Tamamlanma Yüzdesi = $81.000 + 45.000 + 54000 / 180.000 = \%100$

* Dönem Geliri = $\%100 \times 240.000 - (60.000 + 72.000) = 108.000$ TL

2014		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 320 SATICILAR Yapılan Harcamaların kaydı	81.000-	81.000-

2014		
120 ALICILAR 350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ Hakediş Tutarlarının Kaydı	114.000-	114.000-

2014	102 BANKALAR 120 ALICILAR Tahsil Edilen Tutarların Kaydı	100.000-	100.000-
2014	170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H. İnşaat İşi Maliyetinin Belirlenmesi	81.000-	81.000-
2014	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	81.000-	81.000-
2014	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ 341 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI 600 YURT İÇİ SATIŞLAR İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı	114.000-	6.000- 108.000-
2014	341 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI 174 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞ. MAL. İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı	6.000-	6.000-
2014	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı	81.000-	81.000-
2014	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KAR/ZARARI Gelir hesaplarının kapatılması kaydı	108.000-	108.000-

2014		
690 DÖNEM KAR/ZARARI	81.000-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		81.000-
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.		

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2014
Satışlar	108.000
Satılan Malın Maliyeti	81.000
Brüt Satış Karı	27.000

Yıllar İtibariyle Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu (TMS/TFRS'lere Göre)

	2012	2013	2014
Satışlar	60.000	72.000	108.000
Satılan Malın Maliyeti	45.000	54.000	81.000
Brüt Satış Karı	15.000	18.000	27.000

* Toplam Brüt Satış Tutarı = 15.000+18.000+27.000 = 60.000 TL

Toplam brüt satış kar tutarı her iki yöntemde de eşit olarak çıkar. Sadece raporlama dönemlerinde farklılık oluşmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde, gelir ve giderler işin tamamlanmasına kadar bilanço hesaplarında takip edilmekte, işin tamamlanmasından sonra gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Bu durum, muhasebenin temel ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesine aykırıdır ve vergi odaklıdır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise gelir ve giderler işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarlar, gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Böylece tamamlanma yüzdesi yönteminde dönemsellik kavramı uyulmakta, performans, kar ve zararın belirlenmesi açısından doğru bilgiler yansıtmakta ve uzun vadeli sözleşmelerde tercih edilmektedir.

Uygulama – 2.10: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi - (Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilememektedir.)

ABC inşaat firması 2012 yılında, tahmini maliyetini 900.000 TL ve 4 yıl içinde tamamlamayı planladığı otopark yapım ihalesini almıştır. Ülkede çıkan siyasi olaylar sonrası ortaya çıkan ekonomik belirsizlik sebebiyle, gelir ve giderler tahmin edilememektedir. 2012 dönem sonu hesaplarında, yapılacak otopark için üretim maliyeti 110.000 TL olarak gözükmektedir. Firmanın dönem içi hak ediş bedeli

35.000 TL olup tahsilinde sıkıntı yoktur. (Çalışmamızın kolay anlaşılabilmesi için KDV ve stopaj ihmal edilmiştir).

2012	
350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	35.000-
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAH.	75.000-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	110.000-
İnşaat Sonucunun Tahmin Edilememesi Durumunda Gelir Kaydı	

2012	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	110.000-
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	110.000-
İnşaat Sonucunun Tahmin Edilememesi Durumunda Maliyet Kaydı.	

İnşaat sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilememesi dolayısıyla, TMS 11 madde 36'ya göre, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

2.2.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre, yüklenici işletme, muhasebeleştirilen dönem gelirini, sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemleri ve devam eden sözleşmelerde tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemleri açıklar (TMS 11:madde 39). İşletme devam eden sözleşmelere ilişkin, raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetleri ve karları, alınan avans tutarlarını ve hak edişler üzerinden alınan teminat tutarlarını da açıklamalıdır (TMS 11:madde 40).

İşletme sözleşmedeki alacaklarını varlık, brüt yükümlülük tutarlarını ise borç olarak göstermelidir (TMS 11:madde 42). Garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklı koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar ise, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" Standardına göre açıklanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMALARLA

UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ İNCELENMESİ

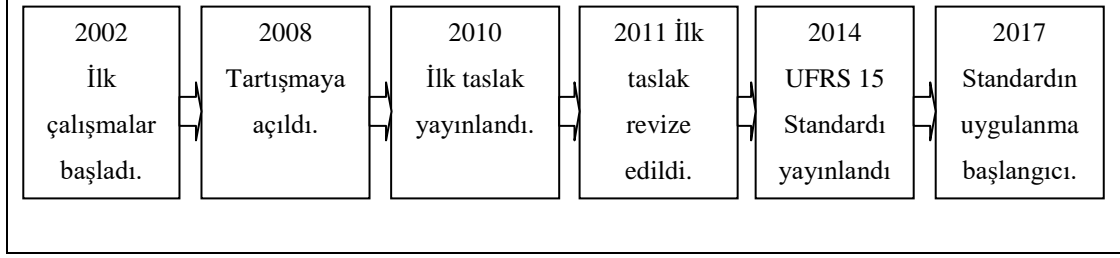
3.1. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ AMACI VE KAPSAMI

3.1.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci

IASB ve FASB, gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkların finansal tabloların global düzeyde karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilediği düşüncesiyle, bu farklı yapıları ortak bir sisteme çevirmek ve sermaye yatırımlarının sınır ötesine ulaşmasını sağlamak amacıyla, 2002 yılında ortak bir hasılat standardı için çalışmalara başlamıştır (Fangshu, 2015:21). Ayrıca, TMS 18 Hasılat Standardının gelirin tanımlanması, kamuyu aydınlatma açısından önem arz eden dipnotlarda açıklanan bilgilerin yetersiz kalması ve karmaşık çok unsurlu işlemler, değişken fiyatlama, iade hakları, garantileme ve lisanslama gibi alanların muhasebeleştirilmesinde yeterli açıklamayı yapamaması hasılatın farklı şekilde uygulanmalarına neden olmuş ve bu durum, yeni bir hasılat standardı gereksinimini artırmıştır (Grant Thornton, 2014b:18).

Özellikle 2010 sonrası hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin hızlanan çalışmalar sonuçlanmış ve 28 Mayıs 2014 tarihinde “UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” (Revenue from Contracts with Customers) Standardı yayınlanmıştır. Söz konusu Hasılat Standardının uygulanmasına 1 Ocak 2017 sonrası yıllık raporlamalarda başlanacaktır.

Şekil 9: UFRS 15 Standardının Gelişim Süreci



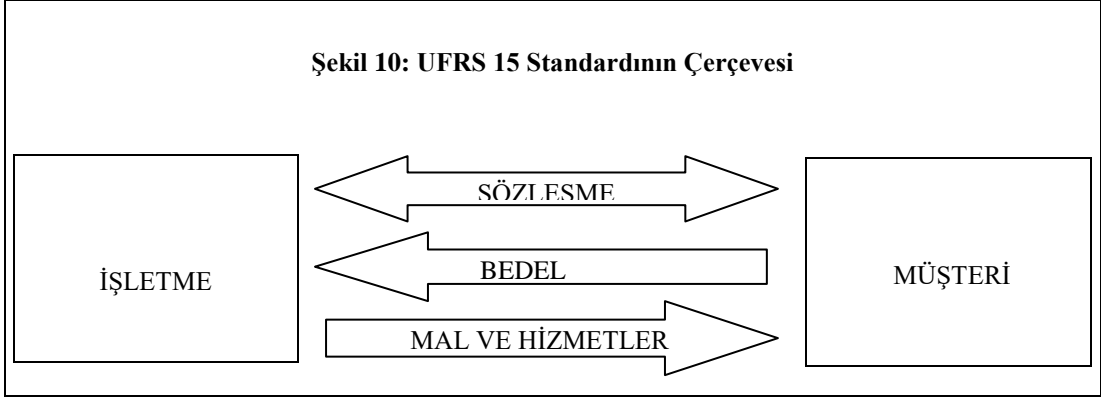
3.1.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Amacı

UFRS 15 Standardı, gelir tanımındaki çelişkileri kaldırarak geliri net şekilde tanımlayan, dipnot açıklamalarıyla kamuoyuna yeterli bilgi sunarak karşılaştırılabilirliği artıran, hasılatın meydana gelmesinden başlayarak tüm süreci kapsayan yeni bir bakış açısıyla tek tip bir yapı öngörmektedir (FASB, 2015:1). Bu tek tip yapı ile birlikte, IFRS ve USGAAP'a göre, hasılatın oluşmasına ilişkin bütünlük oluşturularak, UFRS'ye ve USGAAP'a göre hazırlanmış finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır (Shukhraj, 2014).

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı işletmelerin, finansal tablo kullanıcılarına, müşteri ile yapılan sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile ilgili faydalı bilginin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri de düzenlemektedir (Aurora ve Bontaş, 2014:375). TMS 18 Hasılat Standardının eksik kaldığı çok unsurlu işlemler başta, değişken fiyatlama, iade hakları, garantileme ve lisanslama gibi alanların muhasebeleştirilmesinde yeterli açıklama getirmesi açısından daha geniş kapsamlıdır.

Yeni Hasılat Standardının temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtabilecek şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirilmesidir (CPA Deloitte, 2015:6).

Şekil 10: UFRS 15 Standardının Çerçevesi



Kaynak: KPMG, 2014b:8.

Hasılat konusundaki temel sıkıntı olan hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirilmesini belirlemek için, müşteriyle yapılan sözleşmedeki koşullar ile mal ve hizmetin transferine(devrine) odaklanan beş adım ve iki yaklaşımlı bir yapı belirlemiştir (Keskin ve Dinçer, 2015: 222). Bu adımlar incelendiğinde aşağıdaki sorular akla gelmektedir.

Şekil 11: UFRS 15 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirmeye İlişkin Sorgulamalar



Kaynak: PWC, 2014a:3.

UFRS 15'e göre, ilk adımda müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir, ikinci adımda sözleşmedeki ayrı edim (performans) yükümlülükleri tanımlanır, üçüncü adımda işlem fiyatı (sözleşme bedeli) belirlenir, dördüncü adımda işlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır ve son adımda işletme edim yükümlülüklerini sağladığında (ya da sağlarken) hasılat tanımlanır ve muhasebeleştirilir.

Standarttaki iki yaklaşım ise, hasılatın kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya hasılat zamanı süresince muhasebeleştirilmesi şeklindedir. (KPMG, 2014c:2). Standart özellikle, önceki standartlardan farklı olarak, mal ve hizmet transferi karşılığında hak edilen bedelin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer yerine, işlem fiyatını esas almaktadır (MNP, 2015).

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, tek bir sözleşmenin muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır. Ancak, birden çok sözleşmenin bulunduğu bir portföy için uygulanması, her birine tek tek uygulanması sonucu elde edilecek tablolardan önemli miktarda farklı olmayacağına dair haklı gerekçeleri varsa bu standart uygulanabilir (UFRS 15: madde 4). UFRS 15 Standardı, birden fazla bileşeni ve değişkeni olan karmaşık işlemlerde, hasılatın hızlı kaydedilmesi veya ertelenmesini öngörmektedir. Bu durum işletmelerin değerliliklerini ve performans kriterlerini etkileyecektir (KPMG Gündem, 2012:71).

Yeni Hasılat Standardı, özellikle sözleşmeye bağlı çoklu ürün ve hizmet seçeneklerini aynı anda sunan, fiyata ve performansa bağlı sözleşmelerini sıkça değiştirebilen, dolayısıyla satış bedelinin değişken olduğu sektörleri etkileyecektir (PWC, 2014a:2). Bu sektörlerin başında inşaat, perakendecilik, yazılım ve bilişim sektörleri gelmektedir (Ernst Young, 2014b:2)

Şekil 12: UFRS 15 Standardının Sektörler Üzerinde Yarattığı Beklentiler

İnşaat	<ul style="list-style-type: none">• Sözleşme değişiklikleri mevcut veya gelecekteki sözleşmeler üzerinde nasıl bir etki yaratacak?• Aynı müşteri ile ikinci bir sözleşmeye girildiğinde orijinal sözleşme üzerindeki gelir etkisi ne olacaktır?• Gerçekleşen Maliyet Modeli kullanarak performans tahmin edileceği zaman hangi maliyetler dâhil edilmelidir?• Teşvik ödemeleri nasıl hesaplanmalıdır?• Sözleşmelerle ilgili elde etme maliyetleri aktifleştirilmelidir, gider olarak mı kaydedilmelidir?
Perakende	<ul style="list-style-type: none">• 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?
Yazılım ve Bilişim	<ul style="list-style-type: none">• Var olan yazılımın yüklenmesi ve satış sonrası destek hizmetleri, yazılımın satışından ayrı düşünülebilir mi?• Zamana dayanan lisans geliri belirli bir zaman içinde mi yoksa zamana dayanarak mı gelir kaydedilmelidir?• Aynı müşteri ile ikinci bir sözleşme yapıldığı zaman orijinal sözleşme üzerindeki geliri ne zaman etkileyecektir?• Yazılım ve hizmetlerden oluşan bir pakette toplam fiyat bireysel edim yükümlülüklerine nasıl dağıtılacaktır?• Lisans başlamadan önce gelir tanımlanabilir mi?• Servis sağlayıcıların kaynak sunucu üzerinde kurulan yazılım sevkiyat modellerinde lisans ve altyapı kullanım hizmeti ayrılabilir mi?• Kullanım hakkına dayalı fiyatlama içeren yazılım satışları nasıl gelir kaydedilmelidir?

Kaynak: Grant Thornton, 2015b:20.

3.1.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı

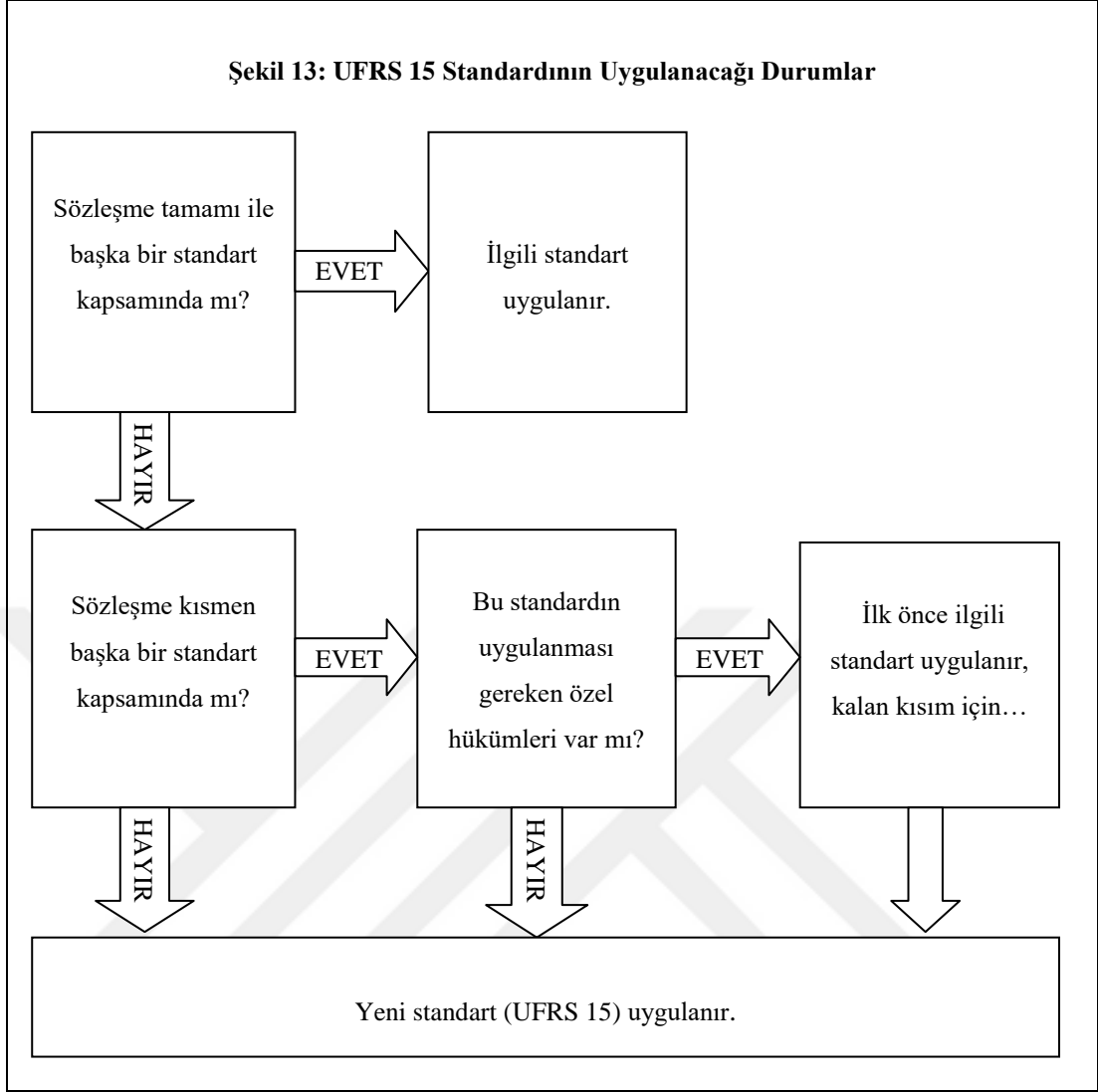
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardı ile Yorumlarının yerini alacak olan UFRS 15 Standardı, 1 Ocak 2017 sonrası yıllık raporlamalar için uygulanmaya başlanacaktır. Daha önceden UFRS' ye göre raporlama yapan şirketler açısından, UFRS 15 Standardını erken uygulamak isteyenler için engel yoktur

(Gönül, 2014). Uygulamaya geçiş aşamasında karışıklık yaşamamak için, Yeni Hasılat Standardının uygulanmaya başladığı tarih sonrası yapılan sözleşmeler ile geçmişte başlayıp uygulanmaya başlama tarihinde daha tamamlanmamış sözleşmeler için uygulanacaktır (Deloitte, 2014b:1). Yeni Hasılat Standardı uygulanmaya başladıktan sonra, kapsamına giren aşağıdaki standartların ve yorumların yerini alacaktır.

Tablo 5: UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Kapsamı

UFRS 15 Standart Kapsamındaki	UFRS 15 Standart Kapsamı Dışındaki
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri
TMS 18 Hasılat	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları	TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ya da yükümlülükler
TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri	Aynı meslek kolunda olan ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar.

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, TMS 18 Hasılat Standardından daha kapsamlı olup, müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası ayrıca, TMS 18 Hasılat Standardının yeterli olmadığı çoklu unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlama, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlarda da açıklamalar sunmaktadır.



Kaynak: KPMG, 2014a:4.

Şekil 14’de görüldüğü gibi, hangi standardın uygulanacağı, müşteri ile yapılan sözleşmenin kapsamına göre değişmektedir. Sözleşme, bütünüyle başka standart kapsamındaysa ilgili standart hükümleri uygulanacaktır. Ancak, sözleşme birçok standardı içeriyorsa, diğer standartlar içinde yer alan hükümler için ilgili standart hükümleri, kalan kısım için ise UFRS 15 Standardı hükümleri uygulanacaktır.

Müşteriyle yapılan sözleşme birçok standardı içeriyorsa, diğer standart kısımlara nasıl ayrılacağı ve ilk ölçümün nasıl yapılacağını açıklamışsa, ilk önce bu standart hükümleri uygulanır. Yapılan ilk ölçüm ile diğer standartlar uyarınca ölçülen kısımlar, işlem fiyatından çıkarılır, kalan kısım UFRS 15 Standardı hükümlerince, standart kapsamındaki edim yükümlülüğüne ve sözleşmedeki diğer kısımlara dağıtımı yapılır (UFRS 15: madde 7/a). Eğer diğer standartta kısımlara nasıl ayrılacağı ve ilk ölçümün nasıl yapılacağı açıklanmadıysa, UFRS 15 Standardı

hükümleri uyarınca, ayırım ve ölçme işlemi yapılır (UFRS 15: madde 7/b). İşletme UFRS 15 Standardı hükümleri uyarınca, tek müşteri ile yapılmış ve başka standart kapsamına girmeyen sözleşmelerin ifası için katılan ek maliyetleri muhasebeleştirir (UFRS 15: madde 8).

İşletmenin UFRS 15 Standardını uygulayabilmesi için, sözleşmedeki karşı tarafın müşteri olması gerekir. Müşterinin tanımlanması çoğu zaman basittir. Diğer durumlarda, sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçten kaynaklı risk ve yararları paylaşması durumunda veya sürece katılması durumunda müşteri sayılmaz (PWC, 2014c:2.4). UFRS 15 Standardı müşteriye şöyle tanımlamaktadır (UFRS 15: madde 6);

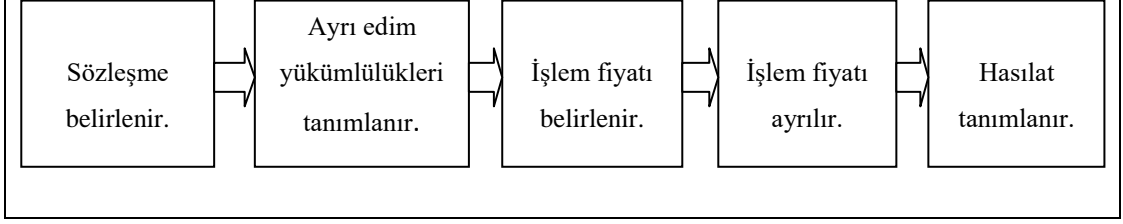
“İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedeli karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır” Ancak, *“sözleşmedeki karşı taraf, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısını elde etmek yerine, sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçlerinden kaynaklanan risk ve yararları paylaştığı bir faaliyet veya sürece katılmak amacıyla sözleşme imzalamışsa (işbirliği ile bir varlık oluşturulması buna örnektir), müşteri sayılmaz”*.

3.2. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINA GÖRE HASILATI TANIMA SÜRECİ: BEŞ AŞAMALI YAKLAŞIM

Mevcut mevzuatımız ve uluslararası standartlarda da dâhil birçok kez gelir tanımı yapılmasına rağmen, vadeli işlemlerde ne zaman ve ne tutarda tahakkuk edeceği sorularına net bir cevap verilememiştir. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı ise, diğer uygulamalardan farklı olarak gelir tanımını daha detaylı yapmakta; gelirin ne zaman ve ne tutarda tahakkuk edeceği sorularını beş adımlı bir süreçle açıklamaktadır. Bu aşamalar aşağıda verilmiştir;

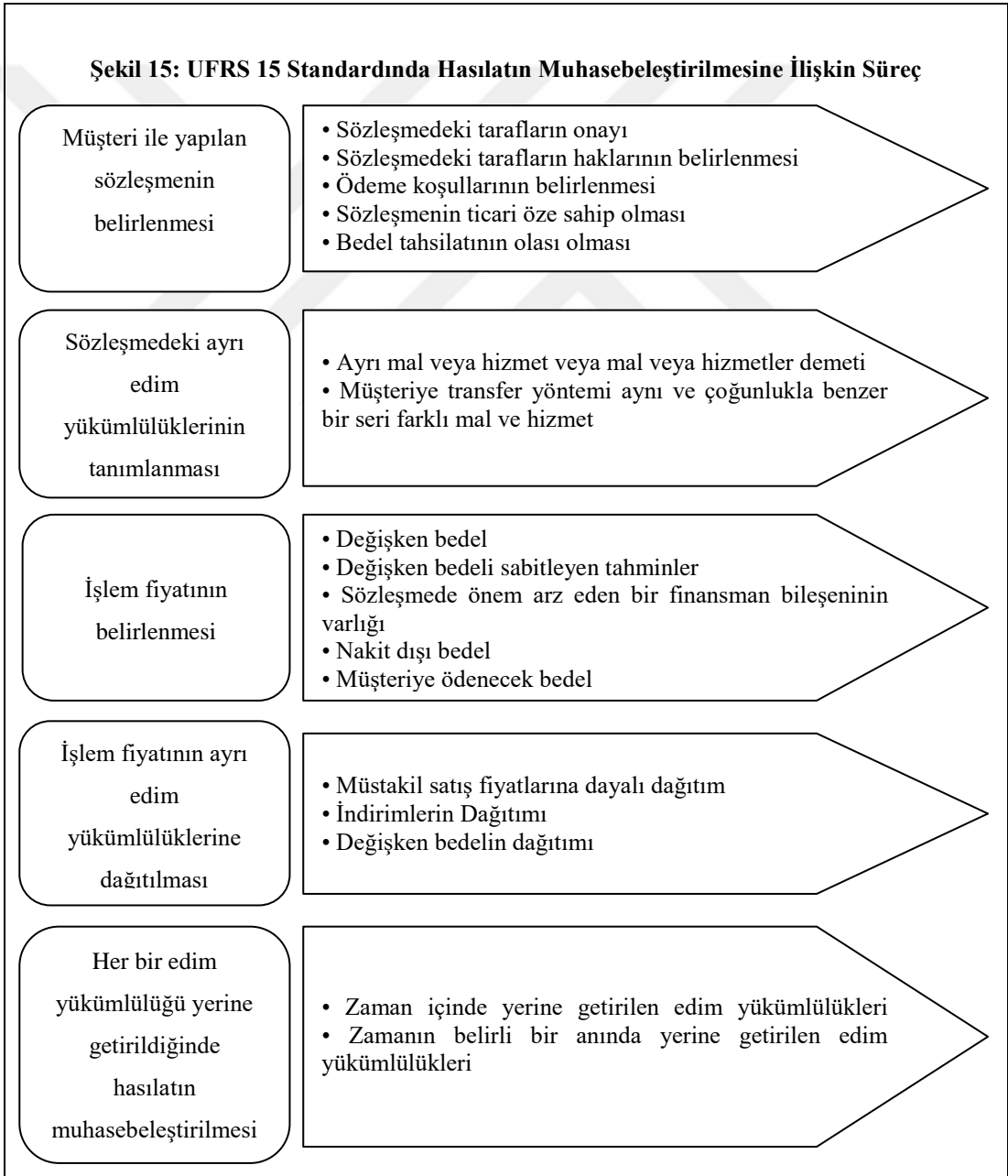
- 1) Müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir,
- 2) Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır,
- 3) İşlem fiyatı belirlenir,
- 4) İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır,
- 5) Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilir.

Şekil 14: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geliri Tanımlama Adımları



UFRS 15 Standardı bu adımlarda, mal ve hizmetlerin kontrolünün transferi yerine mal ve hizmetler üzerindeki risk ve faydaların transferine odaklanmıştır (Ernst Young, 2012:1799).

Şekil 15: UFRS 15 Standardında Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Süreç



3.2.1. Birinci Adım: Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı yapılan sözleşmeye odaklı olduğu için müşteri ile yapılan sözleşme satış işleminin tamamlanıp tamamlanmadığının belirlenmesinde en önemli kanıttır. Standartta sözleşme ve müşteri tanımları yapılmıştır. Sözleşme, “*uygulanabilir hak ve yükümlülükler doğuran, iki veya daha çok taraf arasında yapılan bir anlaşmadır*” şeklinde tanımlanmaktadır (UFRS 15: madde 10). Daha önce belirtildiği gibi müşteri ise, “*İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır*” olarak tanımlanmakta olup, sözleşmede risk ve faaliyeti üzerine alanlar müşteri tanımı dışında tutulmuştur.

3.2.1.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Koşulları

Aşağıdaki şartlardan tümünün sağlandığı durumlarda, müşteri ile yapılan sözleşme UFRS 15 Standardı kapsamında muhasebeleştirilir (UFRS 15: madde 9);

- a) **Sözleşmedeki Tarafların Onayı;** Yapılan sözleşmenin tarafları sözleşmeyi, yazılı, sözlü ya da diğer ticari teamüllere uygun onaylayarak, sözleşme kapsamındaki kendi edimlerini ifa etmeyi taahhüt ederler (Aurora ve Bontaş, 2014:376). Sözleşmelere yönelik uygulamalar, bölgesel, sektörel ya da işletme bünyesine göre farklılık arz edebilir. Tarafların onayına ilişkin yeterli kanıt gerekmektedir (PWC, 2014c:2.7).
- b) **Sözleşmedeki Tarafların Haklarının Belirlenmesi;** Sözleşme kapsamındaki her bir tarafın devredeceği mal veya hizmetlerle ilgili hakları işletmenin tanımlayabilmesidir. Sözleşmedeki hak ve yükümlülükler hukuk ile ilgilidir. Müşteri ile imzalanan sözleşmenin uygulanabilir hak ve yükümlülükleri değerlendirilirken hukuksal ve ticari farklılıklar göz önünde bulundurulur (Ernst Young, 2014c:20).
- c) **Ödeme Koşullarının Belirlenmesi;** İşletmenin transfer edeceği mal veya hizmet karşılığında ödenecek tutarın ödeme koşullarını tanımlayabilmesidir. İşletmenin müşterisine bir fiyat indirimi teklif etmesi halinde tahsil tutarı, sözleşmede beyan edilen bedelin altında kalabilir. Bu durumda, sözleşmeye bağlı beklentiler esnasındaki imtiyazlar (para iadesi, geri ödeme ya da kredi) olabilir. Bu durumda müşterinin taahhüt ettiği

bedel değişir ve belirsizlik durumunda işletmenin hak edeceği bedel tahmin edilir (Ernst Young, 2014d:23).

d) Sözleşmenin Ticari Öze Sahip Olması; Sözleşmenin ticari özünün (sözleşmenin bir sonucu olarak el değiştirmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının riski, zamanı, miktarı ve tutarı) bulunmasıdır (Deloitte, 2014a:3).

e) Bedel Tahsilâtının Olası Olması; İşletmenin müşteriye transfer edeceği mal veya hizmetler karşılığında bedelin tahsil edilebilmesi muhtemel olmalıdır. Bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken işletme, sadece müşterinin bedeli vadesinde ödeyebilmesini ve buna ilişkin niyetini dikkate alır (BDO, 2014:8).

Müşteri ile yapılan sözleşme, yukarıdaki şartları başlangıçta karşılarsa, işletme durum ve şartlarda önemli bir değişiklik belirtisi bulunmadığı sürece bu şartları yeniden değerlendirmez. Örneğin müşteri ödeme gücünü önemli derecede kaybettiyse, işletme tarafından müşteriye devredilecek mal veya hizmetler bakiyesi karşılığı hak edeceği bedeli tahsil edip edemeyeceğini, yeniden değerlendirebilir.

Müşteri ile yapılan sözleşmenin, bu şartları karşılayamaması durumunda, işletme bu şartların sonradan karşılanıp karşılanmadığını belirlemek için sözleşmeyi değerlendirmeye devam eder. Bu durumda işletme iki koşulda hasılatı müşteriden tahsil edilen bedel üzerinden ölçerek finansal tablolara yansıtır. Bunlardan ilki, şartların sonradan karşılanması, ikincisi de şartların karşılanmaması ancak işletmenin müşteriden bedel tahsil etmesi durumudur ancak, ikinci durumda finansal tablolara yansıtma yapmak için aşağıdaki hallerden birinin gerçekleşmesi gerekir (UFRS 15:madde 15);

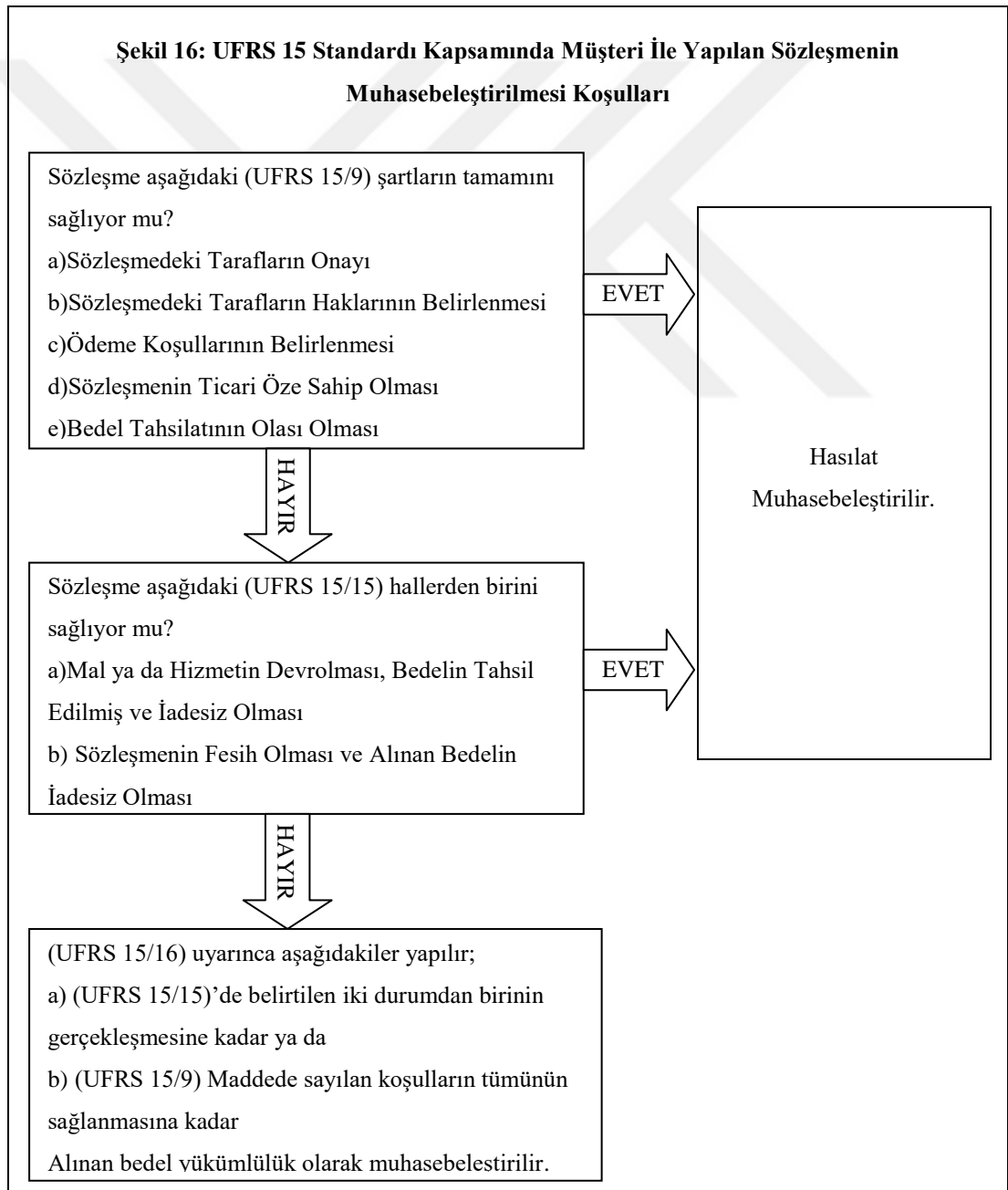
a) *Mal ya da hizmetin devrolması, bedelin tahsil edilmiş ve iadesiz olması;* İşletmenin müşteriye mal veya hizmet transferine ilişkin tüm yükümlülükleri tamamlaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen tutarın işletmece tahsil edilmesi ve bu tutarın iade imkânının kalmaması veya

b) *Sözleşmenin fesih olması ve alınan bedelin iadesiz olması;* Yapılan sözleşmenin fesih olması ve müşteriden tahsil edilen tutarın iade imkânının kalmaması.

İşletmenin müşteriden tahsilini gerçekleştirdiği tutar, yukarıdaki iki durumdan birinin gerçekleşmesine kadar ya da sözleşmenin muhasebeleştirme koşullarının tümünün sağlanmasına kadar, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Bu

yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmetleri devretme veya tahsil ettiği bedeli iade etme yükümlülüğüdür ve tahsil edilen tutar üzerinden ölçülür (UFRS 15:madde 16).

Yapılan sözleşmeler genelde süreli olup, bazen de süre belirtilmez ve taraflardan herhangi biri tarafından feshedilebilir veya değiştirilebilir. Bunlar dışında kalanlar ise kendiliğinden yenilenir. İşletme bu standardı sözleşme süresi boyunca uygular (UFRS 15:madde 11). İşletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş bununla birlikte, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığı henüz herhangi bir ücret tahsil etmemiş ve etme hakkına sahip olmamışsa sözleşme bütünüyle ifa edilmemiştir (UFRS 15:madde 12).



Uygulama – 3.1: Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirme Koşulları

CNC makinelerinin üretim ve satışını yapan S işletmesi, mobilya üretimine yeni başlayan müşteri M işletmesiyle 500.000 TL karşılığında 2 adet CNC makinesi satışı konusunda yazılı anlaşma yapılmıştır. S işletmesi, yeni müşterisine kolaylık sağlamak amacıyla, satış tutarının % 20’lik kısmı 100.000 TL’yi geri iadesi olmayacak şekilde peşin, geriye kalan %80’lik kısmı 400.000 içinde 10 yıl vade yapmıştır. Sözleşmenin onaylanmasıyla birlikte işletme, 100.000 TL’yi peşin alıp, karşılığında 2 adet CNC makinesini müşterisi M’ ye teslim etmiştir. Müşteri M, mobilya üretimine yeni başlamış olmakla birlikte yeterli kalifiye elemana sahip değildir. UFRS 15 Standardı uyarınca muhasebeleştirilmesini yorumlayınız.

Öncelikle muhasebeleştirme yapılabilmesi için UFRS 15 madde 9’deki beş şartın tamamının sağlanması gerekmektedir;

- 1) Tarafların Onayı: Sözleşme yazılı şekilde yapıldığı ve dolayısıyla taraflarca onaylandığı belirtilmiştir ve ilk şart sağlanmıştır.
- 2) Tarafların Haklarının Belirlenmesi; Tarafların devredeceği mal ve hizmet toplam 500.000 TL karşılığında 2 adet CNC makinesi olarak belirtilmiştir. İkinci şartı da sağlamaktadır.
- 3) Ödeme Koşullarının Belirlenmesi; Toplam 500.000 TL’lik tutarın malın teslimi sırasında %20’lik kısmı 100.000 TL’nin peşin, geri kalan 400.000 TL’nin 10 yıl vadeli olacağı belirtilmiştir. Üçüncü şart da sağlanmıştır.
- 4) Sözleşmenin Ticari Öze Sahip Olması; Sözleşmenin bir sonucu olarak el değiştirmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının riski, zamanı ve tutarı bulunmaktadır ve ticari öze sahiptir. Dördüncü şart da sağlanmıştır.
- 5) Bedel Tahsilâtının Olası Olması; Müşteri incelendiğinde, müşterinin rekabetin yüksek olduğu bir sektöre yeni giriş yapması ve yeterli kalifiye elemana sahip olmaması, geri kalan tutarı ödeyebilmesinin olası olmadığını göstermektedir, yeterli teminatı da yoktur ve bu şart sağlanmamıştır.

Bu durumda UFRS 15 madde 9’daki, bedel tahsilâtının olası olması şartı sağlanmadığı için UFRS 15 madde 15’e bakılmalıdır. Madde 15’in iki koşulundan birinin sağlanması gereklidir. İşletme 2 adet CNC makinesini teslim edip kontrolü müşteriye bırakmıştır ve karşılığında %20’lik 100.000 TL geri iadesi mümkün olmayacak şekilde tahsil edilmiştir ancak, geri kalan %80’lik kısım 400.000 TL’lik

önemli kısım tahsil edilememiştir ve sözleşme iptal edilemez niteliktedir. Bu durumda hasılat gerçekleşmemiştir.

Son olarak muhasebeleştirme işlemi için UFRS 15 madde 16'ya bakılmalıdır. Bu madde gereğince, alınan %20'lik 100.000 TL'lik tutar, 9. maddede sayılan koşulların tümünün sağlanmasına kadar ya da madde 15'deki iki durumdan birinin gerçekleşmesine kadar, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

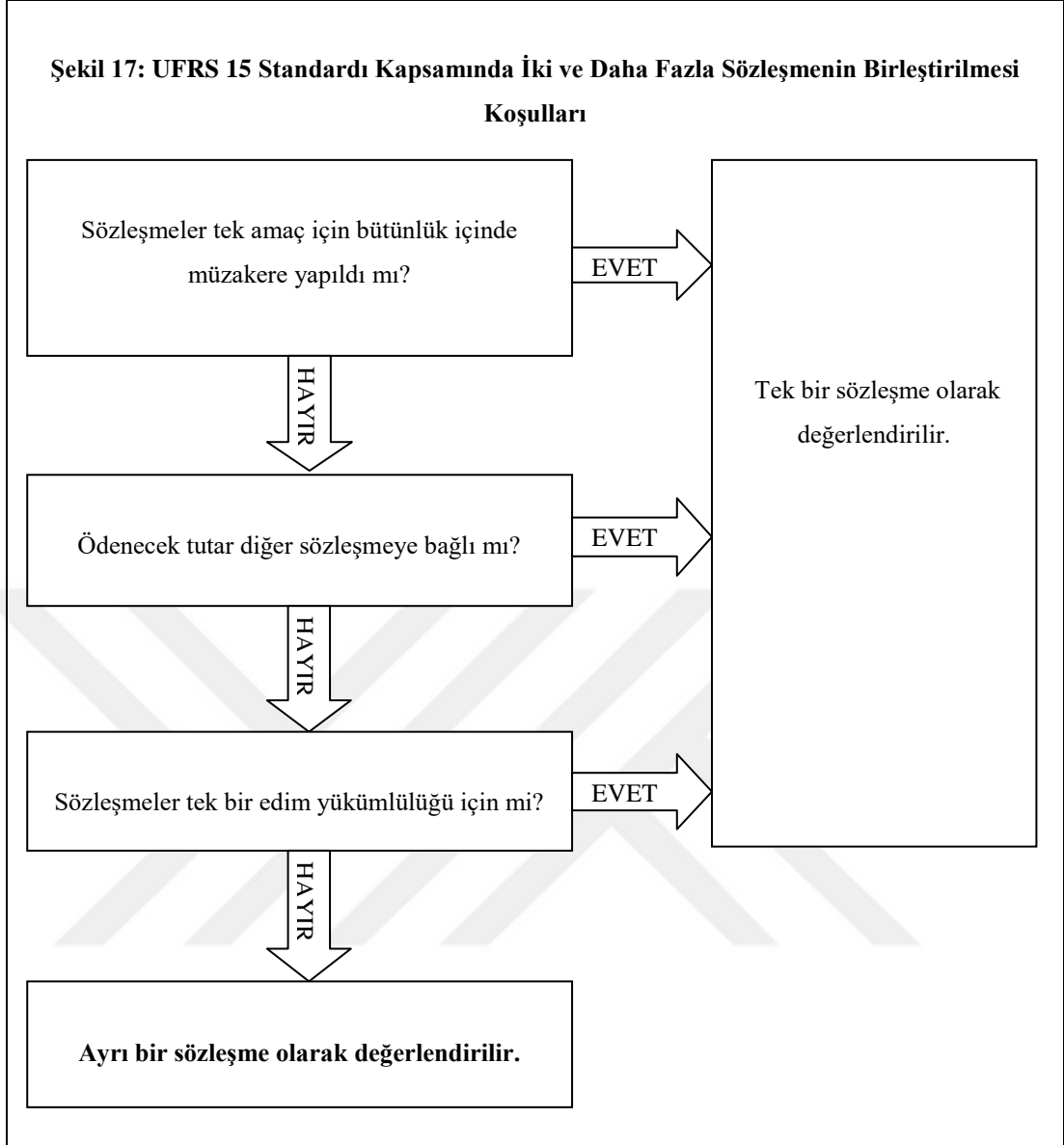
3.2.1.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

UFRS 15 Standardı, çoğu durumda işletmenin müşterisiyle yaptığı tek sözleşme için uygulanır (PWC, 2014c:1.7). Ancak, bazı durumlarda hasılat tutarı ve hasılatın muhasebeleştirme zamanlaması, işletmenin gerekli şartlarda sözleşmeleri birleştirmesi ve ayrıştırılmasını gerektirebilir. Önceki standartlarda eş zamanlı ya da ardışık performanslar göz önünde bulundurulurken UFRS 15 Standardı farklı sözleşmeleri tek performans yükümlülüğü altında ele alabilmektedir (Ernst Young, 2014c:26).

İşletme, aynı ya da yakın zamanlarda, aynı müşteri ya da aynı müşterinin ilişkili taraflarıyla imzaladığı en az iki sözleşmeyi, aşağıdaki sayılan koşullardan en az birinin karşılanması durumunda, birleştirerek tek sözleşme şeklinde muhasebeleştirir (UFRS 15: madde 17):

- a) *Tek amaç için bütünlük içinde müzakere*; Tek bir ticari amaçla yapılmış sözleşmelerin bir bütün halinde müzakere yapılması,
- b) *Ödenecek tutarın diğer sözleşmeye bağlanması*; İşletmenin müşterisiyle yaptığı bir sözleşme karşılığında ödenecek tutarın diğer sözleşmenin tutarına ya da ifasına bağlanması,
- c) *Tek edim yükümlülüğü oluşturması*; Sözleşmenin her birinde ya da tamamının kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim (performans) yükümlülüğü oluşturması.

Şekil 17: UFRS 15 Standardı Kapsamında İki ve Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilmesi Koşulları



Kaynak: Grant Thornton, 2014a:4.

3.2.1.3. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme değişikliğinden söz edebilmek için, sözleşme taraflarının, bu sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerine yenilerini ekleyen veya mevcut uygulanabilir olanlara (örneğin sözleşme kapsamı, fiyatı ya da her ikisindeki değişiklik) değişiklik yapması gerekir (Ernst Young, 2014e:4). Taraflar, sözleşme kapsamında değişikliğe onay vermiş, fakat buna göre sözleşme fiyatında yapılacak değişikliğin miktarına ilişkin herhangi bir tespitte bulunmamış ise standardın ilgili maddeleri uyarınca tahmin eder (UFRS 15:madde 19).

a) Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi; İşletme, aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlanması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir (UFRS 15:madde 20);

- 1) Sözleşme kapsamını genişleten mal ve hizmetin ilavesi ve
- 2) Bu ilavelerin sözleşme fiyatında, sözleşme müstakil satış fiyatlarını ve belirli sözleşmenin şartlarını gösteren fiyata ilişkin uygun düzeltmeleri yansıtan bedel kadar artış meydana getirmesi.

Örneğin, “*işletme benzer mal veya hizmetlerin yeni bir müşteriye satışıyla ilgili katlanacağı maliyetleri karşılamak zorunda olmadığından dolayı, ilave mal veya hizmetin müstakil satış fiyatını müşterisi lehine indirimli olarak ayarlayabilir*” (UFRS 15:madde 20)

Uygulama – 3.2: Sözleşme Değişiklikleri-Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirilmesi

MC lastik üretim ve satış işletmesi, takımı 1200 TL’den 80 takım kış lastiğini, lojistik işiyle uğraşan ve kamyonları olan GN lojistik isimli müşterisine, emniyetçe verilen bir aylık lastik değişim süresinde belirli tarihte teslim etmek üzere yazılı sözleşme yapılmıştır. Sürenin başlamasını takip eden 5. Gün 30 takım lastik müşteriye devredilmiştir. Ancak, müşteri işlerin artması dolayısıyla 20 kamyon daha almıştır ve bunun için satıcı MC firmasından takımı 1000 TL’den 20 takım ilave lastik istemiştir. UFRS 15 madde 19 ve 20 kapsamında, sözleşme değişikliği açısından yorumlayınız.

Sözleşmenin tarafları mevcut hak ve yükümlülüklerine yeni ilaveler yapmış ve onaylamışlardır. UFRS 15 madde 19’a göre sözleşme değişikliğe uğramıştır. Uygulamamızda, ilk sözleşmede takımı 1200 TL’den 80 takım kış lastiği istenmiştir. Ancak, müşteri yeni kamyonları aldıktan sonra takımı 1000 TL’den 20 takım ilave lastik istemiştir. UFRS 15 madde 20 uyarınca, ilave ürünün fiyatının sözleşme değişikliği anında bağımsız satış fiyatını yansıttığı ve ilave ürünlerden sonra sözleşme kapsamının da değişmesi nedeniyle, ilave ürünler ilk sözleşmeye dâhil edilemez ve yeni bir sözleşme olarak değerlendirilir. MC işletmesi hasılatı muhasebeleştirirken;

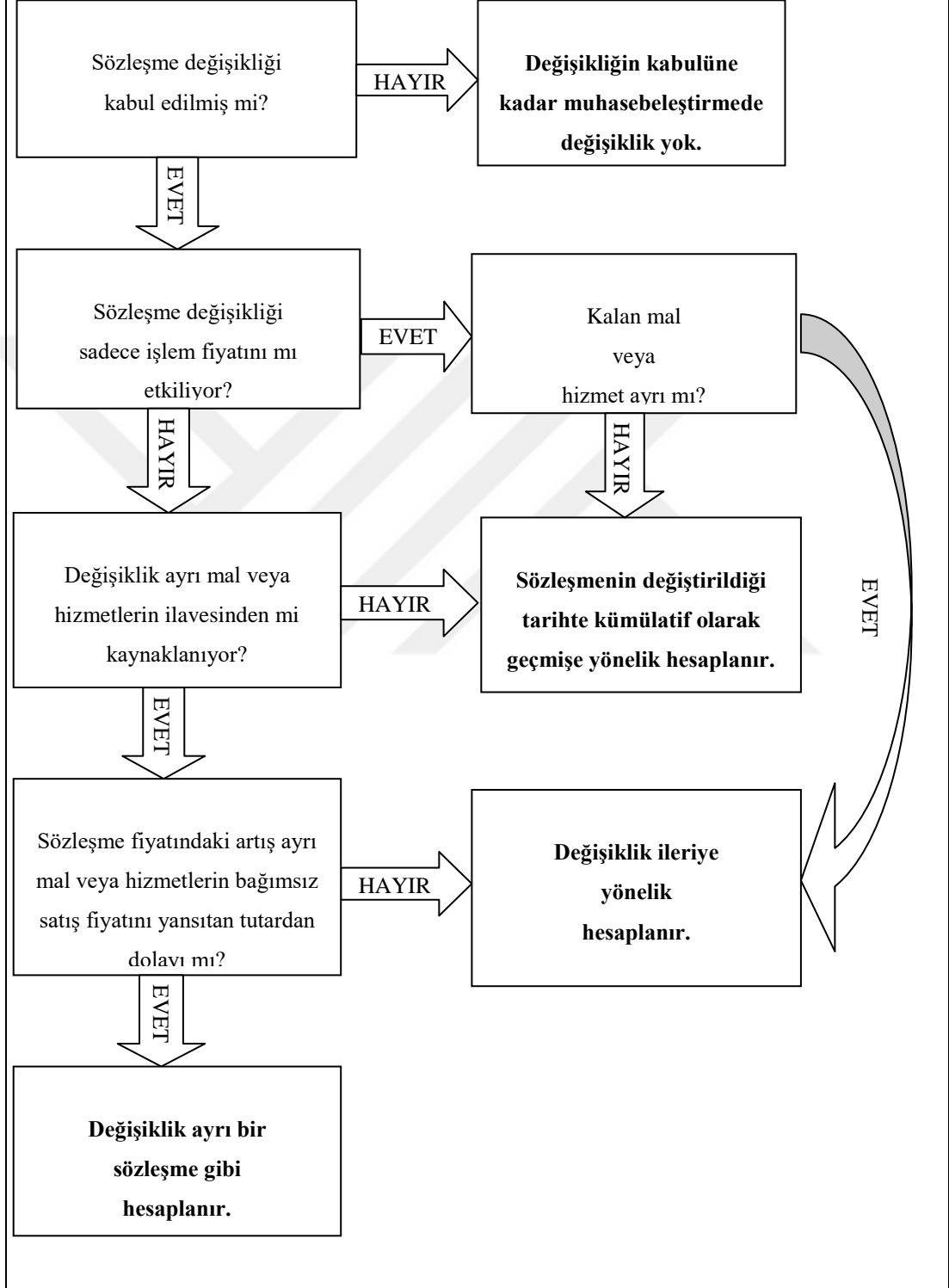
* İlk sözleşme hasılatı = $1.200 \times 80 = 96.000$ TL olarak muhasebeleştirir.

* İkinci sözleşme hasılatı = $1.000 \times 20 = 20.000$ TL olarak muhasebeleştirir.

b) Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi koşullarını sağlayamaması; Sözleşme değişikliği, madde 20'deki iki koşulu sağlamıyorsa, taahhüt edilmiş mal veya hizmet bakiyesi aşağıdaki yöntemlerden uygun olanı ile muhasebeleştirilir;

- *Sözleşme değişikliği tarihi ya da öncesinde transfer edilen mal ve hizmetlerin, yeni sözleşmede yer alan mal ve hizmet bakiyesinden farklı olması;* Bu durumda sözleşme fesih olmuş ya da yeniden sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilir. Kalan edim yükümlülüğüne dağıtılacak tutar, müşterinin ödemeyi taahhüt ettiği tahmini işlem fiyatına dâhil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan (hâlihazırda müşterinin tahsil ettiği tutarlar da dâhil) hasılat olarak muhasebeleştirilmemiş taahhüt tutarı ile sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilen tutarın toplamıdır (UFRS 15:madde 21/a).
- *Sözleşme değişikliği tarihi ya da öncesinde transfer edilen mal ve hizmetlerin, yeni sözleşmede yer alan mal ve hizmet bakiyesinden farklı olmaması;* Bu durumda ise sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirilir. İşlem fiyatı ve işletmenin edim yükümlülüğünün ölçümü üzerindeki değişim, hasılatta artış ya da azalış şeklinde muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 21/b).
- *Mal veya hizmetler bakiyesi (a) ve (b) kalemlerin bir bileşimi şeklinde ise;* Bu durumda değişen sözleşmede yer alan tamamlanmamış edim yükümlülükleri üzerindeki etkileri (kısmen tamamlanmayan edimler de dâhil) standarda uygun muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 21/c).

Şekil 18: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmede Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: PWC, 2014c:2.13.

Uygulama – 3.3: Sözleşme Değişiklikleri – Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirilmesi Koşullarını Sağlayamaması

AB bankası, KS yazılım ve hizmet danışmanlığı şirketi ile yıllık 300.000 TL'den 5 yıllık toplam 1.500.000 TL'ye internet bankacılığı güvenlik hizmetleri danışmanlığı sözleşmesi imzalıyor. 4. Yılın sonunda taraflar birbirinden memnun olduğunu belirtip anlaşarak, 5. yılın ücretini 250.000 TL'ye indirip, yıllık 200.000 TL'den 4 yıl için ilave danışmanlık hizmeti için sözleşmede değişiklik yapıyorlar. UFRS 15 madde 20 ve 21 kapsamında, sözleşme değişikliği açısından yorumlayınız.

Sözleşmenin tarafları mevcut hak ve yükümlülüklerine yeni ilaveler yapmış ve onaylamışlardır. UFRS 15 madde 19'a göre sözleşme değişikliğe uğramıştır. UFRS 15 madde 21/a maddesine göre sözleşme değişikliği tarihindeki hizmet tutarı, yeni anlaşmadaki tutardan farklıdır. İlave hizmet sunulmakta ancak, yeni anlaşmadaki 200.000 TL bağımsız satış fiyatını yansıtmadığı için sözleşme fiyatı ek hizmetin bağımsız satış fiyatını yansıtan bir tutarda artmamıştır. Bu durumda sözleşme fesih olmuş ya da yeniden sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilir. Sözleşmenin ilk halinden kalan tutar, kalan yıllardaki edim yükümlülüğüne dağıtılır ve kalan yılların tutarı bulunur. Buna göre;

* İlk 4 yıl(tamamlanan hizmet karşılığı) = $300.000 \times 4 = 1.200.000$ TL

* Kalan 1 yıldan ilave yıllara dağıtılacak tutar = $250.000 - 200.000 = 50.000$ TL

* Kalan 1 yıldan, 1 yıl + ilave yıllara dağıtılacak yıllık tutar = $50.000 / (4 + 1)$
= 10.000 TL

*Kalan 1 yıl + İlave 4 yıl için toplam tutar = $(200.000 + 10.000) \times 5 = 1.050.000$ TL

*Hasılat Olarak Muhasebeleştirilecek Toplam Tutar = $1.200.000 + 1.050.000$
= 2.250.000TL

Uygulama – 3.4: Sözleşme Değişiklikleri – Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirme Koşullarını Sağlayamaması

ABC yazılım şirketi, XYZ otomotiv üretim şirketi ile kurulumu 2 yıl içinde tamamlanmak üzere, beklenen maliyeti 500.000 TL, satış tutarı 800.000 TL olan ERP programının satışı konusunda anlaşmıştır. ABC yazılım firması ilk yılın sonunda %60 'lık kısmın kurulumunun tamamlandığını hesaplayarak 480.000 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirmiştir. İkinci yılın ilk yarısında ABC yazılım firması, XYZ üretim firması ile 200.000 TL ek maliyetle güncelleme yaptığı programını, satış

tutarına 400.000TL ek bedelle, güncellenerek kuruluma devam edilmesi konusunda anlaşmıştır. UFRS 15 madde 19 ve 21/b kapsamında, sözleşme değişikliği açısından yorumlayınız.

Sözleşmenin tarafları mevcut hak ve yükümlülüklerine yeni ilaveler yapmış ve onaylamışlardır. UFRS 15 madde 19'a göre sözleşme değişikliğe uğramıştır. UFRS 15 madde 21/b uyarınca uygulama incelendiğinde, değişiklik tarihinden (İkinci yılın yarısı) kalan mal ve hizmetler, değişiklik tarihinden önceki mal ve hizmetlerden ayrılabilir olmadığından dolayı işletme, bu değişikliği orijinal sözleşmenin bir parçasıymış gibi hesaplar ve tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak değerlendirir. İşlem fiyatının ölçümü üzerindeki değişim, hasılda artış ya da azalış şeklinde muhasebeleştirilir.

* Değişim öncesi maliyet = 500.000 TL

* Değişim öncesi satış tutarı = 800.000 TL

* Değişim sonrası toplam maliyet = 500.000 + 200.000 = 700.000 TL

* Değişim sonrası toplam satış tutarı = 800.000 + 400.000 = 1.200.000 TL

* Değişiklik tarihindeki tamamlanma yüzdesi = $(500.000 \times \% 60) / 700.000 = \% 42.8$

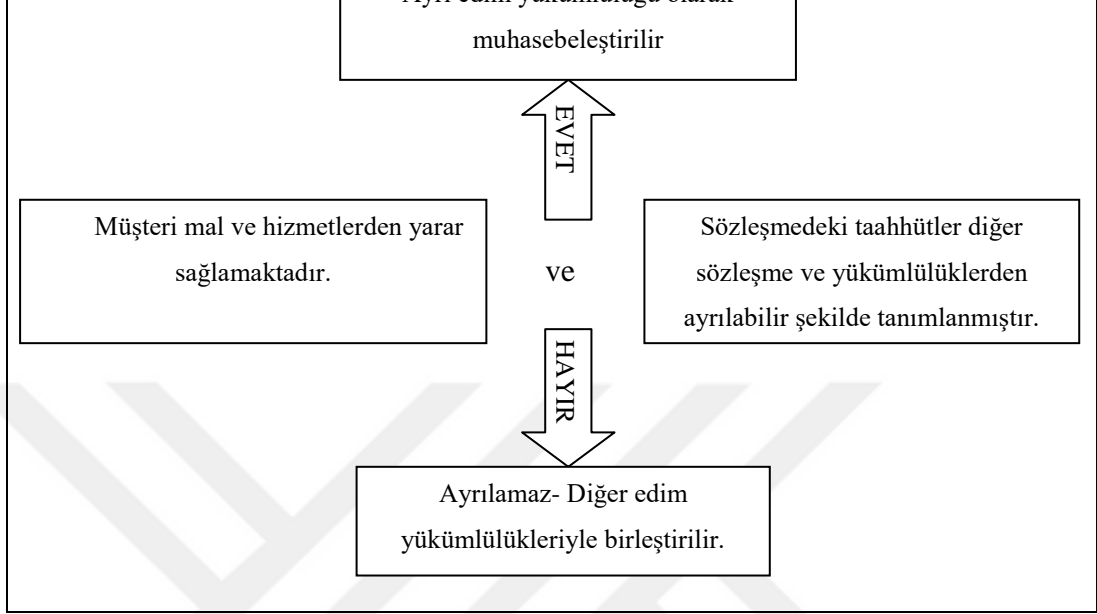
* Değişiklik tarihinde ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar

$$=(1.200.000 \times \% 42.8) - 480.000= 33.600 \text{ TL}$$

3.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Ayrı Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İlk adımda müşteri ile yapılan sözleşme tanımlandıktan sonra, ikinci adımda yapılan sözleşmeye dayalı edim (performans) yükümlülüklerinin tanımlanması gerekir. Edim yükümlülüğü kısaca sözleşmeye dayalı olarak ayrı bir mal (malları) veya hizmet (hizmetleri) ya da ayrı mal ve hizmet paketini transfer etme vaadidir (Aurora ve Bontaş, 2014:377; BDO, 2014:12). İşletme bu adımda sözleşme kapsamında, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirler. Bu durumda, sözleşme tutarının bölünerek dağıtılması gerekir (Tong, 2014:18).

Şekil 19: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmedeki Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: KPMG, 2014a:8.

Yeni Standartta hasılatın tahakkuku, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlıdır ve bazı sözleşmeler çoklu gelir unsurunu içerebilir. Bundan dolayı, TMS 11 ve TMS 18'in içeriğinde olmayan çoklu gelir unsurlu sözleşmelere, UFRS 15 Standardı açıklık getirmiştir.

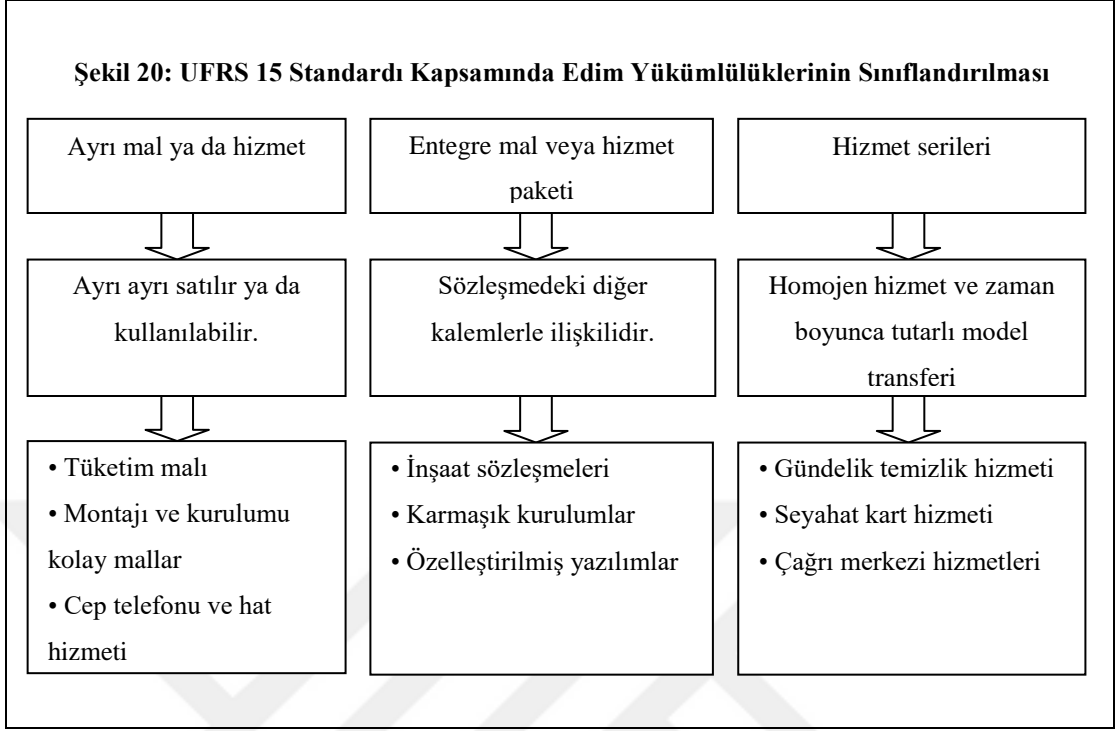
UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında, müşteriye devretmek için verilen taahhütler edim yükümlülüğü olarak tanımlanmakta ve iki şekilde ortaya çıkabileceği belirtilmektedir (UFRS 15:madde 22);

- 1) Ayrılabilir mal veya hizmet veya
- 2) Müşteriye transfer (devir) yöntemi aynı ve çoğunlukla benzer bir seri mal veya hizmet.

Bir seri olarak farklı olan mal veya hizmetin aynı devir şekline sahip olması için aşağıdaki şartları birlikte sağlaması gerekir (UFRS 15:madde 23-35);

- Taahhüt içinde yer alan her bir farklı mal veya hizmetin, müşterinin ifa ediminden faydayı aynı anda alması ve tüketmesi, kontrolün müşteriye geçmesi ya da alternatif bir kullanım sunan bir varlık oluşturmaması şartlarından herhangi birini sağlayarak bir edim yükümlülüğünü zamanla yerine getirmesi ve

- İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmedeki (kontrolün devri) performansın aynı yöntemle ölçülmesi.



Kaynak: PWC, 2014b:49.

3.2.2.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler

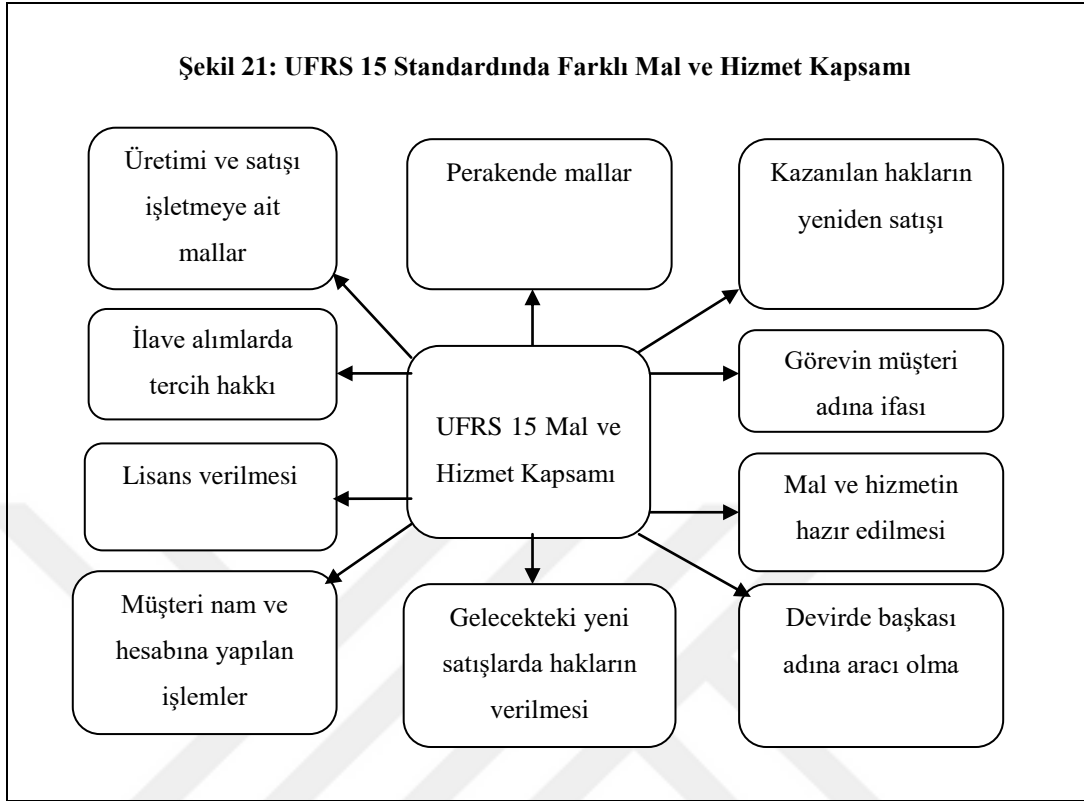
Müşteri ile yapılan sözleşmede genelde işletmenin, müşteriye devir taahhütleri açıktır ancak bununla sınırlı değildir (AICPA, 2014:6). İşletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında ya da özel beyanlarında yer alan taahhütleri de devir konusunda beklenti yaratıyorsa edim yükümlülüğüne dahil edilir (BDO, 2014:14). Üstlenilen faaliyetler, müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin değilse, bu kapsamda değerlendirilmez. Örneğin hizmet tedarikçisinin sözleşmenin düzenlemesi gereği yapacağı idari işlemlerde mal ve hizmet devri gerçekleşmediği için taahhüt kapsamında değerlendirilmez (UFRS 15:madde 25).

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında müşteri ile yapılan sözleşmeye bağlı devri taahhüt edilen mal ve hizmetler şöyle sıralanmıştır (UFRS 15:madde 26);

- a) **Üretimi ve satışı işletmeye ait mallar:** Üretimi işletmeye ait olan ve satışa sunulan mallar. Örneğin imalatı işletme tarafından yapılmış stoklar.

- b) Perakende mallar:** İşletmenin başka satıcıdan aldığı ve perakende olarak satışa sunduğu mallar. Örneğin perakende satış yapan işletmeye ait mallar-ticari mallar.
- c) Kazanılan hakların yeniden satışı:** İşletme satın almış olduğu mal ve hizmetlerle birlikte kazandığı hakları yeniden satması. Örneğin devirden önce taahhüt edilen mal ve hizmetlerin kontrolüne sahipken, yeniden satılan biletler. Bu işlemde hasılat devri gerçekleştirilen mal veya hizmetler karşılığı hak etmeyi beklediği bedelin brüt tutarıdır).
- d) Görevin müşteri adına ifası:** Müşteri ile yapılan sözleşme kapsamında kararlaştırılmış görev ya da görevlerin müşteri adına ifa edilmesi.
- e) Mal ve hizmetin hazır edilmesi:** Devir edilen mal ve hizmetin müşteri tarafından dilediği zaman dilediği şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla sağlanan hizmetler. Örneğin transferi yapılmış yazılımlar için güncelleme hizmetleri.
- f) Devirde başkası adına aracı olma:** Bir müşteriye mal ve hizmet devrine yönelik başkası adına hazırlık yapma hizmeti verilmesi. Örneğin işletmenin edim yükümlülüğünün başka bir tarafça mal veya hizmetlerin temin edilmesini sağlamaktan ibaret olmasıdır (Hasılat mal ve hizmet temini karşılığı hak etmeyi beklediği bedel ya da komisyon tutarıdır).
- g) Gelecekteki yeni satışlarda hakların verilmesi:** İşletme müşteriye mal ve hizmet devri yapıldıktan sonra, müşterinin gelecekte satış yapacağı mal ve hizmetlerde, işletmenin ilave mal ve hizmet taahhüdünde bulunması. Örneğin işletmenin perakendeciye mal ve hizmet satışı yapmasından sonra, bu perakendeciden mal ve hizmet satın alan kişiye, ilk işletme tarafından ilave olarak mal ve hizmet taahhüdünde bulunması.
- h) Müşteri nam ve hesabına yapılan işlemler:** Müşteri nam ve hesabına bir varlığın inşaat, imalat ve geliştirme işlemlerinin yapılması.
- i) Lisans verilmesi:** Bir müşteriye işletmenin fikri mülkiyet haklarına ilişkin iştirak haklarının verilmesi. Örneğin yazılım, teknoloji, satış hakları, patent, marka, telif hakları, sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri.
- j) İlave alımlarda tercih hakkı verilmesi:** Müşteriye yapılan ilave mal ve hizmetlerde, tercih kapsamında fırsatlar sunulması. Örneğin müşteriye

yapılan ilave mal ve hizmetlerde indirim, teşvik, ödüllendirme, sözleşme yenileme ve teşvik gibi seçeneklerle tercih fırsatı verilmesi.



3.2.2.1.1. Taahhüt Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklı Olması

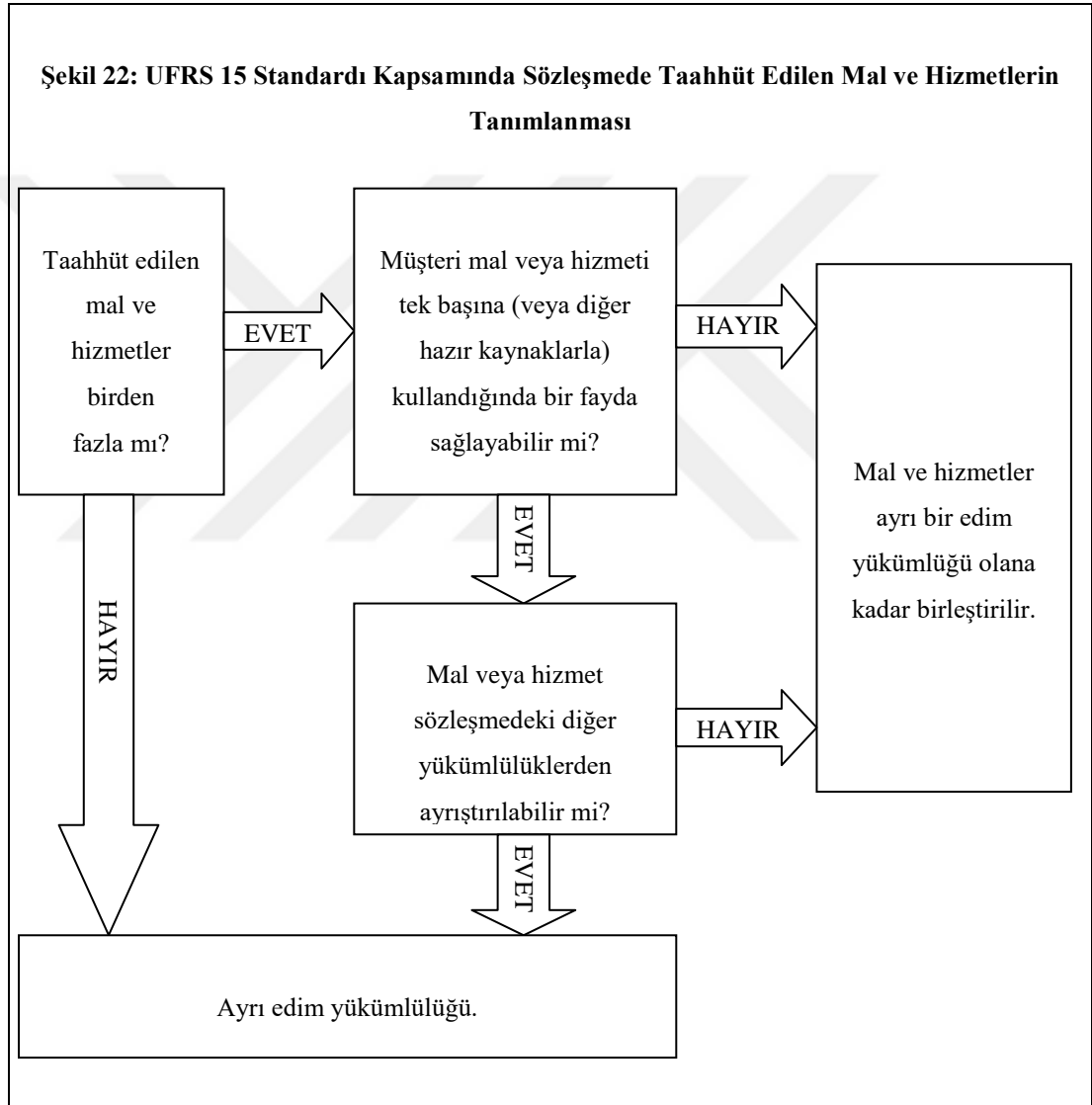
UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı kapsamında, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi durumunda, müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmet farklıdır (UFRS 15:madde 27-29);

- *Mal veya hizmet farklıdır;* Mal ve hizmetin kullanılması, tüketilmesi, hurda değerinden fazlasına satılması ya da iktisadi fayda sağlayacak şekilde elde tutulması durumunda müşteri mal ve hizmetten bizzat faydalanabilirken, diğer mal ve hizmetlerden ise hazırdaki mevcut diğer kaynaklarla (bizzat işletme ya da başka işletme tarafından ayrı satılan ya da daha önceden elde edilmiş olan mal ve hizmet) birlikte faydalanabilir. Örneğin, işletme bir malı devamlı olarak ayrı satıyorsa müşteri bu mal veya hizmetten bizzat ya da diğer hazır kaynaklarla birlikte faydalanabilir.
- *Mal veya hizmet sözleşme kapsamında da farklıdır;* İşletmenin mal ve hizmeti, müşterinin sözleşmeden beklediği birleşik çıktı üretiminde girdi olarak kullanılamıyorsa, sözleşmede taahhüt edilen başka bir mal veya hizmeti önemli ölçüde değiştiremiyorsa ya da sözleşmede taahhüt edilen

diğer mal veya hizmetlere büyük ölçüde ilişki yaratmıyorsa, sınırlama olmaksızın işletmenin müşteriye bir mal veya hizmet devir taahhüdünün ayrı olarak tanımlanabildiğini gösterir.

3.2.2.1.2. Taahhüt Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklı Olmaması

İşletme bu mal ve hizmeti, diğer mal ve hizmetlerle bir paket olarak farklı bir performans yükümlülüğü şeklinde tanımlanmasına kadar, diğer taahhüt edilmiş mal veya hizmetlerle birleştirir (Ernst Young, 2015a:10).



Kaynak: Deloitte, 2014a:3.

Uygulama – 3.5: Sözleşmede Taahhüt Edilen Edim Yükümlülüklerinin Tanımlaması (IFRS, 2015:IE45-IE48)

Bir inşaat işletmesi, hastane inşası için bir müşterisi ile anlaşarak sözleşme imzalamıştır. İşletme projenin genel yönetiminden sorumlu olup, mühendislik, tedarik, montaj gibi mal ve hizmetlerin sağlanması da işletme tarafından belirlenmektedir.

a) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı 27/a maddesi uyarınca; İşleme tarafından yerine getirilecek her bir mal ve hizmet ayrı birer edim yükümlülüğü olarak değerlendirilebilir. Bu maddede belirtildiği gibi, müşteri mal veya hizmetten bizzat ya da müşterine kullanımına sunulan diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilmektedir. Ayrıca işletme bu mal ve hizmetleri bağımsız olarak satabileceği gibi, müşteri her bir mal veya hizmetin kullanımından ya da tüketiminden fayda elde edebilir.

b) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı 27/b maddesi uyarınca; Bağımsız bir edim yükümlülüğünün ele alınabilmesi için, işletmenin mal veya hizmet devri ile ilgili taahhüdünün, sözleşmede bulunan diğer taahhütlerden ayrıştırılabilir olması gerekir. İşletme girdileri (mühendislik, tedarik, montaj v.b) bir araya getirerek hastaneyi inşa ettiği (birleştirilmiş çıktı) için 27/b sağlanamamıştır ve edim yükümlülükleri ayrı değerlendirilemez.

Uygulama – 3.6: Sözleşmede Taahhüt Edilen Edim Yükümlülüklerinin Tanımlaması (IFRS, 2015:IE49-IE53)

Yazılım üretimi ve geliştirme işi yapan bir işletme, bir müşterisiyle yazılım lisansı, kurulum güncelleme ve teknik destek konusunda iki yıllığına anlaşarak bir sözleşme imzalamıştır. İşletme bu hizmetlerin her birini ayrı ayrı olarak da satabilmektedir. Kurulum hizmeti, yazılım, güncelleme ve teknik destek olmadan da kullanılabilir. Ayrıca, müşteri isteğine göre farklı bir kapsama sahip olup, diğer işletmeler tarafından da kurulum yapılabilmektedir.

UFRS 15 madde 29 uyarınca; sözleşmede yer alan bir mal veya hizmeti özelleştirmemesi veya bir değişiklik yapmaması durumunda ayrı sayılır. Dolayısıyla uygulamada işletme yazılım lisansı, kurulum, güncelleme ve teknik destek olmak üzere ayrı ayrı taahhüt ederse dört ayrı yükümlülük belirler.

UFRS 15 30. maddesi uyarınca; Ayrı ayrı satılabilen mal ve hizmetler, birleştirilerek paket halinde tek bir yükümlülük olarak taahhüt ederse, tek bir edim yükümlülüğü ortaya çıkar.

3.2.3. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, hasılatın ölçümüne TMS 18 Hasılat Standardından farklı bir bakış açısı getirmiştir. TMS 18 Hasılat Standardında, hasılat tutarı taraflar arasındaki anlaşmayla belirlenmekte olup, ticari iskontolar ve indirimler göz önünde tutularak alınan ya da alınacak bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülmekteydi. UFRS 15 Standardında ise, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (ya da getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne (ya da yükümlülüklerine) dağıtılan işlem fiyatını esas alınmaktadır.

İşletme, işlem fiyatını, sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önünde bulundurarak tespit eder. İşlem fiyatı, üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar (örneğin satış vergileri, mal ve hizmet vergileri, KDV) hariç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği tutardır. Taraflar arasında yapılan sözleşmedeki taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları ya da her ikisini birden içerebilir (Gençoğlu, 2007:155). İşletme, işlem fiyatını tespit ederken, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme gereğince taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini, sözleşmenin iptal, değişiklik ve yeniliğe uğramayacağını varsayar (AICPA, 2014:7).

Bu varsayımlar altında işletme, işlem fiyatını belirlerken aşağıdaki faktörleri dikkate alır (UFRS 15:madde 48);

- 1) Değişken bedel,
- 2) Değişken bedeli sabitleyen tahminler,
- 3) Sözleşmede önem arz eden bir finansman bileşeninin varlığı,
- 4) Nakit dışı bedel,
- 5) Müşteriye ödenecek bedel.

Şekil 23: UFRS 15 Standardı Kapsamında İşlem Fiyatının Belirlenmesinde Dikkate Alınan Faktörler

Değişken bedel	<ul style="list-style-type: none">• Değişken bedel, sözleşmedeki indirim, iade ve diğer benzeri indirim kalemleri gibi nedenlerle ortaya çıkar.• İşletme kazanacağı bedeli, beklenen değer ve en muhtemel değer yöntemlerinden hangisi daha doğru tahmin imkânı veriyorsa onu kullanarak tahmin eder.
Değişken bedeli sabitleyen tahminler	<ul style="list-style-type: none">• İşletme, riskler karşısında büyük olasılıkla iptalin olmayacağını öngörüyorsa, tahmin yoluyla belirlediği değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını, muhasebeleştirilen kümülatif hasılat tutarının değişken kısmı üzerindeki belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder.
Sözleşmede önem arz eden bir finansman bileşeninin varlığı	<ul style="list-style-type: none">• Taraflarca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteri ya da işletmeye önemli bir fayda sağlıyorsa, paranın zaman değerinin etkilerine karşılık finansman bileşeni vardır ve nakit satış fiyatının belirlenmesine yönelik düzeltme yapılır.
Nakit dışı bedel	<ul style="list-style-type: none">• İşletme, işlem fiyatını nakit dışı bedelin bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer, ancak gerçeğe uygun değeri makul şekilde tahmin edemiyorsa, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatları referansında dolaylı olarak ölçer.
Müşteriye ödenecek bedel	<ul style="list-style-type: none">• Müşteriye ödeme, müşteri tarafından devredilen farklı mal ve hizmetler karşılığı olmadıkça işletme, hasıllatta indirim olarak muhasebeleştirir.• İşletme gerçeğe uygun değer tahmin edilemiyorsa bedelin tamamını, ödenen bedel, farklı mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerinden fazlaysa da aradaki fark, indirim olarak muhasebeleştirir.

3.2.3.1. Değişken Bedel

İşlem fiyatı çoğu durumda kolaylıkla belirlenebilir. Çünkü işletmenin mal ve hizmet transferi karşılığında alacağı bedel sabittir (Ernst Young, 2014d:53). Taraflar arasında yapılan sözleşme içeriğinde, satışı yapılan malın iade alınmayacağı ya da bedelin geri ödenemeyeceği gibi maddeler varsa bedel sabittir ve işletme mal ve hizmetin kontrolünü devrederek işlem fiyatını hasılat olarak finansal tablolara yansıtır. Diğer durumlarda bedel, sabit ve değişken tutarların birleşiminden oluşabilir (Özerhan vd., 2015:5).

Değişken bedel, sözleşmedeki indirim, krediler, tavizler, teşvikler, performans primleri, cezalar, iade, teminat, geri ödeme ve diğer benzeri indirim kalemleri gibi nedenlerle ortaya çıkar (CPA Deloitte, 2015:17). İşletmenin hak edeceği bedelin gelecekteki bir olayın meydana gelip gelmemesine bağlı olması da (örneğin, bir ürünün önemli bir dönüm noktasına ulaştığında primli ya da iade hakkı ile satılması) taahhüt bedelini değişken yapar (UFRS 15:madde 51). Bu durumda işletme, müşteriye devir karşılığında kazanacağı bedeli tahminle belirler (UFRS 15:madde 50). İşletmenin yeni bir pazara giriyor ya da yeni ürünler piyasaya sürüyor olması tahminlerin önemini artırmaktadır (KPMG Gündem, 2014:70).

Müşterinin taahhüt ettiği bedele ilişkin değişkenlik, sözleşmede açıkça ifade edilebileceği gibi, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin sözleşme hükümlerine eklenmesi ile de olur;

- *İşletmenin sözleşmedeki bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair haklı beklentisi;* İşletmenin ticari teamüllerinden, yayımlanmış politikalarından ya da özel beyanlarından işletmenin sözleşmedeki bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair müşterinin haklı bir beklentisinin olması. Örneğin sabit fiyatlı bir sözleşmenin getiri hakkı içermesi (Keskin ve Dinçer, 2015:228).
- *İşletmenin sözleşme yaparken fiyat avantajı sağlamak niyetinde olması;* Diğer durum ve şartlarda, işletmenin sözleşme yaparken müşteriye fiyat avantajı sağlamak niyetiyle davranması (UFRS 15:madde 52).

İşletme taahhüt edilen bedelin değişken olması durumunda, müşteriye devir karşılığında kazanacağı bedeli, beklenen değer ve en muhtemel değer yöntemlerinden hangisi daha doğru tahmin imkânı veriyorsa onu kullanarak tahmin eder (CPA Deloitte, 2015:17).

- a) **Beklenen değer:** Beklenen değer, işletme benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahip ise kullanılır ve olası bedeller aralığındaki olasılık ağırlıklı tutarların toplamıdır.
- b) **En muhtemel değer:** En muhtemel değer yöntemi, sözleşmede sadece iki olası sonuç öngörülüyorsa (işletmenin bir performans primi alması ya da almaması gibi) kullanılır ve sözleşmedeki tek olası sonuçtur (UFRS 15:madde 53).

İşletme, sözleşme süresince ve benzer sözleşmeler için tutarlı bir yöntem uygulamalıdır. Tüm bilgiler ışığında makul sayıda olası bedel belirlemelidir (Ernst Young, 2014e:9).

Uygulama – 3.7: İşlem Fiyatının Belirlenmesinde Tahmin Yöntemleri – Beklenen Değer Yöntemi

Otomotiv dizayn işleriyle uğraşan X işletmesi geleneksel bir film festivaline gelecek misafirlerin kullanımına sunulmak amacıyla, 30 araç dizaynı için organizasyon sahibi müşterisiyle sözleşme düzenliyor. Dizayn işlemi için belirlenen tutar sabit 165.000 TL'dir. Zamanında teslim edilmesi halinde araç başı 500 TL prim alınacaktır. Her birer günlük gecikme içinse primler yarı yarıya indirilecektir. X işletmesi geçmiş deneyimlerden yola çıkarak, yapılan sözleşmedeki teslimatın %60 olasılıkla zamanında %25 olasılıkla bir günlük gecikmeyle, %10 olasılıkla 2 günlük gecikmeyle ve %5 olasılıkla 3 günlük gecikmeyle tamamlanacağını tahmin etmektedir. UFRS 15 Standardı uyarınca işlem fiyatını belirleyiniz.

***Zamanında tamamlarsa (%60 olasılık);**

Tutar = 165.000 + 30 x 500 = 180.000 TL

Olasılık ağırlıklı tutar = 180.000 x %60 = 108.000 TL

***Bir günlük gecikmeyle tamamlarsa (%25 olasılık);**

Tutar = 165.000 + 15.000 / 2 = 172.500 TL

Olasılık ağırlıklı tutar = 172.500 x %25 = 43.125 TL

***İki günlük gecikmeyle tamamlarsa (%10 olasılık);**

Tutar = 165.000 + 7500 / 2 = 168.750 TL

Olasılık ağırlıklı tutar = 168.500 x %10 = 16.875 TL

***Üç günlük gecikmeyle tamamlarsa (%5 olasılık);**

Tutar = 165.000 + 3.750 / 2 = 166.875 TL

Olasılık ağırlıklı tutar = 166.875 x %5 = 8.344 TL

Tutar	Gerçekleşme olasılığı %	Olasılık ağırlıklı tutar
180.000	%60	108.000
172.500	%25	43.125
168.750	%10	16.875
166.875	%5	8.344
İşlem fiyatı	%100	176.344

Taraflar arasında yapılan sözleşmede sabit ücret+prim olması, X işletmesinin araçları dizayn edip devri karşılığında kazanacağı bedelin, UFRS 15 madde 51 uyarınca değişken olduğunun göstergesidir. Bu durumda UFRS 15 madde 50 uyarınca X işletmesi, tahsil etmeyi beklediği tutar yerine sözleşmede belirtilen tutarı yansıtacak şekilde bir tahmin yaparak belirleyecektir.

İşletme sözleşmedeki bedelden daha düşük bir tutar alacağını tahmin ediyorsa, düşük tutarı finansal tablolara yansıtır, gelecekte bu tutarı tahsil edemeyeceğine dair göstergeler var ise değer düşüklüğü zararı olarak finansal tablolara yansıtacaktır.

Uygulama – 3.8: İşlem Fiyatının Belirlenmesi – En Muhtemel Değer Yöntemi

Ayakkabı satışıyla uğraşan ABC firması 5.000 çift ayakkabıyı 200.000 TL satış bedeliyle, Doğu Anadolu bölgesindeki müşterisiyle sözleşme yapmıştır. Bölgede yaşanan terör olayları dolayısıyla işletme satış bedelinin tamamını müşteriden tahsil edemeyeceğini ve zor bölgedeki müşterisine 200.000 TL yerine 125.000 TL tahsil edeceğini tahmin etmektedir. UFRS 15 uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilecek işlem fiyatını belirleyiniz.

UFRS 15 madde 52 uyarınca, işletme sözleşme bedelindeki 200.000 TL yerine, daha düşük bedel olan 125.000 TL tahsil edeceğini tahmin ettiğinden dolayı, taahhüt edilen bedel değişkendir. İşlem fiyatı tahmin ile belirlendiği için her raporlama dönemi sonunda, UFRS 15 madde 54 uyarınca, dönem boyunca koşullarda meydana gelen değişimleri güvenilir şekilde yansıtacak bir değerlendirmeye işlem fiyatındaki değişiklikler hesaplanarak, tahmin edilmiş işlem fiyatı güncellenmelidir.

3.2.3.1.1. İade Yükümlülükleri

İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedelin bir kısmını ya da tamamını söz konusu müşterisine geri ödemeyi beklediği durumlarda, iade yükümlülüğünü muhasebeleştirir (UFRS 15:madde 55). Müşteri, çeşitli nedenler (örneğin ürün memnuniyetsizliği, ayıplı mal) dolayısıyla iade hakkıyla satış ve garanti yükümlülükleri çerçevesinde bazı haklar kazanır.

3.2.3.1.1.1. İade Hakkıyla Satış

Bazı durumlarda, müşteri işletmeden bir ürünün kontrolünü devraldıktan sonra çeşitli gerekçeler dolayısıyla (Örneğin ürün memnuniyetsizliği) ürünü iade etme hakkı yanında bazı haklar kazanır. Bu haklar; ödediği bedelin bir kısmı ya da tamamını geri alma, işletmeye borçlanma tutarlarına karşı uygulanabilecek kredi ve iade ürün yerine başka ürün alma hakkıdır (UFRS 15:madde B20). İade ürün değişiminde ürün, aynı cins, nitelik, durum ve fiyata sahip başka ürünle değiştiriliyorsa iade kapsamına girmez (UFRS 15:madde B26).

İşletme, iade hakkı doğan ürünlerin devir işleminin muhasebeleştirme için, aşağıdakilerin tamamını finansal tablolara alır (UFRS 15:madde B21);

- a) İşletmenin hak etmeyi beklediği bedel (iade edilmesi beklenen hariç) tutarında devredilen ürünler karşılığı hasılat,
- b) İade yükümlülüğü ve
- c) İşletmenin iade yükümlülüğünü yerine getirmesiyle, ürünleri müşteriden geri alma karşılıkları ve bundan dolayı satış maliyetlerindeki değişimler.

Müşteriye devirde hak etmeyi beklemediği ancak tahsil ettiği ya da edeceği tutarları iade yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir ve raporlama dönemi sonunda değişiklikleri yansıtacak şekilde günceller (UFRS 15:madde B23-B24). Geri alma kapsamındaki varlığın ilk olarak ürünün önceki defter değerinden, geri alma kapsamında yapılması beklenen masraflar düşülerek bulunan miktar üzerinden ölçülür (UFRS 15:madde B25). İşletme iade döneminde, iade edilen bir ürünü kabulünü bekleme taahhüdünü ise muhasebeleştirmez (UFRS 15:madde B22).

Uygulama – 3.9: İade Hakkıyla Satış

Avize işiyle uğraşan X elektrik işletmesi, bir müşterisine maliyeti 30 TL olan avizelerden, tanesi 50 TL'den 100 adet satmıştır. Ticari teamüller gereği, müşteri kullanılmamış ürünleri bir ay içinde iade edebilme ve bedeli geri alma hakkına sahiptir. İşletme %20 olasılıkla bir ürün, %50 olasılıkla üç ürün, %30 olasılıkla beş ürünün iadesini öngörmektedir. İşletme, ürünlerin geri kazanılabilir maliyetlerinin önemli düzeyde olmayacağını öngörmekte ve iade edilen ürünlerin kârlı bir şekilde yeniden satılabileceğini tahmin etmektedir.

İşletme %50 olasılıkla üç ürün iadesi öngördüğü için, iade edilmesi beklenen ürün üç adet, iadesi beklenmeyen ürün 97 adettir. Ürünlerin kontrolünün transferi ile

birlikte, UFRS 15 madde B21 uyarınca işletme, iade edilmesini beklediği üç ürün için hasılat muhasebeleştirmez. Sonuç olarak, işletme aşağıdaki tutarları muhasebeleştirir:

* $50 \text{ TL} \times 97 = 4.850 \text{ TL}$ Hasılat,

* $50 \text{ TL} \times 3 = 150 \text{ TL}$ Geri ödeme borcu.

İşletmenin geri ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin olarak, müşterilerden ürünleri iade almaya yönelik;

* $30 \text{ TL} \times 3 = 90 \text{ TL}$ 'lik bir varlık,

* 97 ürün için satışların maliyetinde muhasebeleştirilen tutar = $30 \text{ TL} \times 97 = 2.910 \text{ TL}$ olacaktır.

3.2.3.1.1.2. Garantiler

İşletme tarafından müşteriye devir edilen ürünün ayıplı olması nedeniyle, müşteriye iade hakkı tanıyan sözleşmelerde garanti hükümleri uygulanır. Garantinin niteliği, sektörel veya sözleşme içeriğine göre değişebilir. Bazı garantiler tarafların teminatına uygun, bazıları da teminata ek bir hizmet olabilir (UFRS 15:madde B28).

Müşteri, bir garantiyi ayrıca satın alma seçeneğine sahipse (örneğin garantinin pazarlık konusu yapılması), garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilir ve işletme edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirip işlem fiyatının bir kısmını bu edim yükümlülüğüne dağıtır. Müşteri, garantiyi ayrıca satın alma seçeneğine sahip değilse, işletme ek bir hizmet sunmadığı sürece “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı uyarınca muhasebeleştirir (UFRS 15:madde B29-B30). TMS 37'ye göre, eğer işletme sattığı mala bir süre garanti veriyor ve verilen bu garanti dolayısıyla işletmenin ileride zarara uğrayacağı muhtemelse ve geçmiş deneyimlerden tutar yaklaşık olarak hesaplanabiliyorsa, bu tutarda karşılık ayrılır (TMS 37, 2006). Karşılık ayrılırken, eğer bu gider ödenmiş olsaydı hangi hesaba kaydedilecekse, yine o hesap kullanılır (Örten vd., 2013:553).

Garantinin, müşteriye ürünün üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygun olarak sağlanmasına ilave bir hizmet sunup sunmadığını değerlendirirken aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurur (UFRS 15:madde B31);

- a) *Kanunda garantinin zorunlu görülüp görülmediği; Kanundaki zorunluluktan dolayı işletme garanti veriyorsa, edim yükümlülüğü*

olmadığının göstergesidir. Kanundaki düzenlemeler, tüketiciyi ayıplı ürün satın alma risklerinden korumaktır.

- b) *Garanti süresinin uzunluğu*; Garanti süresi, taahhüt edilen garanti süresi boyunca bir edim yükümlülüğüdür. Bu durum, ürün üzerinde anlaşılan şartlara uygunluk güvencesine ek bir hizmet sağlama ihtimali ortaya çıkarır.
- c) *İşletmenin yerine getirme taahhüdünde bulunan hizmetlerin niteliği*; Taahhüt edilen hizmetin anlaşılan şartlar çerçevesinde yerine getirmek için yapması gereken hizmetlerin (Örneğin ayıplı bir ürün iadesindeki nakliye ve diğer masraflar) edim yükümlülüğü olarak değerlendirilme ihtimali düşüktür.

İşletme teminat türü bir garanti yanında, hizmet türü bir garanti de taahhüt ediyor olabilir. Bu garantilerin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi mümkün olmuyorsa, her iki garanti tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. İşletme ürünlerinin hasara ya da zarara yol açması durumunda, kanun işletmenin tazminat ödemesini öngörüyorsa, edim yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmez. Benzer şekilde, işletme ürünlerinin marka, patent, telif hakkı ve diğer hak ihlallerinden doğacak zararlara karşı hakkı olan tazminatlar da, edim yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmez ve TMS 37 uyarınca muhasebeleştirir (UFRS 15:madde B32-B33).

Uygulama – 3.10: Garantiler

Klima işiyle uğraşan AEC işletmesi, 31 Aralık 2014 tarihinde, maliyeti 1800 TL olan yeni nesil A+++ klimalardan, tanesi 3.000 TL'den 250 adet satmıştır. İşletme, kanun gereği, satış anındaki kusurları garanti etmektedir ve ilk üç ay içinde ücretsiz değişimi taahhüt etmektedir. İşletmenin geçmiş tecrübelerinden, satılan ürünlerin %2'sinin satış anında kusur içerdiği ve yenisi ile değiştirilmesi gerektiğini göstermektedir. İşletme iade gelen ürünleri, tamir ederek karlı şekilde satmaktadır.

a) 31 Aralık 2014 tarihinde, işletmenin, yenisiyle değiştirilmesi gereken kusurlu ürünler için yapacağı muhasebeleştirme kaydı;

* Tahmini kusurlu ürün sayısı; $250 \times \%2 = 5$ adet

* Muhasebeleştirilecek edim yükümlülüğü; $3.000 \text{ TL} \times 5 \text{ ürün} = 15.000 \text{ TL}$ Müşteri, kusuru bulunmayan ürünlerin kontrolünü elde ettiğinde, işletme, bu ürünler için hasılat muhasebeleştirir.

İşletme, 31 Aralık 2014 itibariyle ürünlere ilişkin edim yükümlülüklerinin tamamını yerine getirmemiş olduğu için, ayrıca;

*Muhasebeleştirilecek varlık; $5 \times 1.800 \text{ TL} = 9.000 \text{ TL}$ Bu varlık, işletmenin henüz transfer etmediği stoku gösterir ve TMS 2 Stoklar uyarınca ölçülür. Uygulamada, işletme, iade ürünleri onarıp kârlı bir fiyat üzerinden satabildiği için söz konusu varlığı 9.000 TL üzerinden muhasebeleştirir. Bununla birlikte, kusurlu ürünlerin değeri çok az olsaydı veya kusurlu ürünler değersiz olsaydı (örneğin, ürünler hurdaya ayrılseydi), varlık için değer düşüklüğü ayrılırdı.

b) 31 Ocak 2015'te, hiçbir ürün değiştirilmemiştir; ancak şartlar değiştiği için işletme, 8 ürünün değiştirilmesi gerekeceğini tahmin etmektedir. İşletme;

* Muhasebeleştirilecek kalan edim yükümlülüğü; $8 \times 3.000 \text{ TL} = 24.000 \text{ TL}$

* $24.000 \text{ TL} - 15.000 \text{ TL} = 9.000 \text{ TL}$ 'lik artış, hasılda azalış olarak muhasebeleştirilir.

İşletme ayrıca varlığın ölçümünü;

* $8 \times 1.800 \text{ TL} = 14.400 \text{ TL}$ 'ye yükseltir ve satışların maliyetinde de uygun bir düzeltme kaydı yapar.

3.2.3.2. Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler

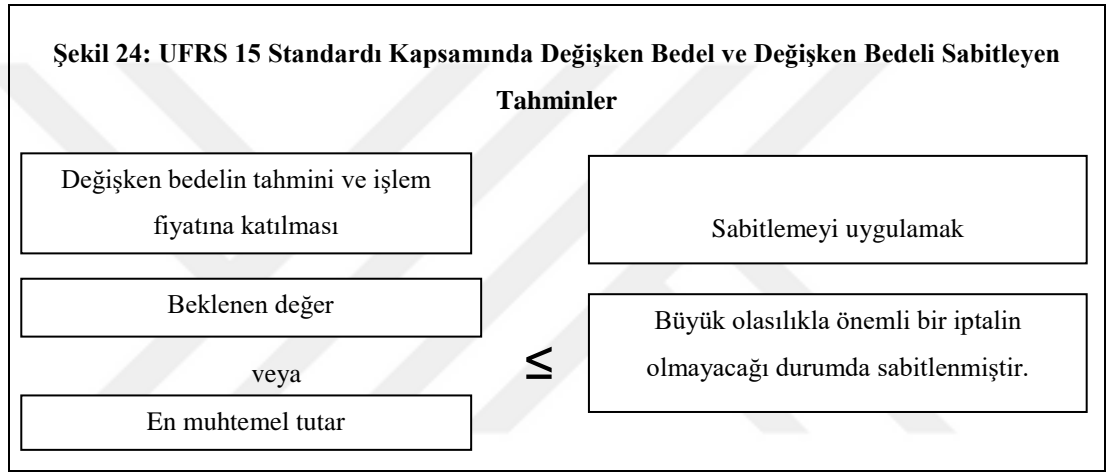
TMS 18 Hasılat Standardında iadesi beklenen mallara ilişkin tutarlar güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa ve sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıyorsa, hasılatın tamamı finansal tablolara yansıtılmakta, iadesi beklenen malların tutarı içinse karşılık ayrılmaktaydı (TMS 18:madde 17).

UFRS 15 Standardı ise daha geniş kapsamla ele almaktadır. İşletme, büyük olasılıkla iptalin olmayacağını öngörüyorsa, tahmin yoluyla belirlediği değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını, muhasebeleştirilen kümülatif hasılat tutarının değişken kısmı üzerindeki belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder (UFRS 15:madde 56). İptalin olup olmayacağını tayininde, iptal olasılığı ve büyüklüğü dikkate alınır. Aşağıdaki faktörler iptal olasılığını ya da büyüklüğünü artırır (UFRS 15:madde 57);

- a) İşletme dışında kalan riskler; Piyasa dalgalanmaları, üçüncü tarafların karar ve eylemleri, iklim koşulları, mal veya hizmetin değer kaybı,
- b) Bedel üzerindeki belirsizliğin, uzun zaman sürmesi beklentisi,

- c) İşletmenin benzer türdeki sözleşmelerle ilgili deneyimi sınırlıdır ya da sınırlı tahmini değere sahiptir,
- d) İşletmenin fiyat indirimi önerisi ya da benzer hükümler içeren sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulaması,
- e) Sözleşme içeriğinde çok sayıda olası bedel yer alması.

Fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen satış ve kullanım amaçlı isim hakkı ücretini, sonradan satışı, kullanımı ya da isim hakkı dağıtım yapılan edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması seçeneklerinden hangisi sonra meydana geliyorsa o tarihte muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde B63).



Kaynak: Grant Thornton, 2014a:8.

Değişken Bedelin Yeniden değerlendirilmesi:

İşletme her raporlama dönemi boyunca oluşan değişimleri, raporlama dönemi sonundaki mevcut şartları dikkate alarak işlem fiyatını günceller. Bu değişimler, tereddütlü olayların çözülmesi gibi durumlarda meydana gelir (UFRS 15:madde 87). İşletme, işlem fiyatında sonradan ortaya çıkan değişiklikleri edim yükümlülüklerine dağıtır (UFRS 15:madde 88).

İşletme bir sözleşme değişikliğinin işlem fiyatında yol açtığı değişimi sözleşme değişikliği kısmında gösterildiği gibi muhasebeleştirir. Ancak, sözleşme değişikliğinden sonra işlem fiyatında meydana gelen bir değişim var ise; işlem fiyatındaki değişiklik, değişiklik öncesi taahhüt edilen değişken bedele atfediliyorsa, değişiklik öncesinde sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtılır. Aynı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği diğer durumlarda, değişiklik sonunda kısmen ya da tamamen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılır (UFRS 15:madde 90).

Uygulama – 3.11: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

DP yazıcı üretim ve satış işletmesi, tanesini 200 TL'ye mal ettiği ve 350 TL'ye sattığı lazer tipi yazıcılardan, 100 adetinin müşteriye teslim etmek üzerine bir sözleşme düzenliyor ve satış bedelini peşin alıyor. Sözleşmede müşteriye 15 günlük süre içinde iade etme ve iade edilen malların tutarını geri alma hakkı sağlanıyor. İşletme geçmiş deneyimlerinden yola çıkarak %5 'inin iade yapılacağını tahmin ettiğine göre UFRS 15 uyarınca işlem fiyatı ve muhasebeleştirilmesini yapınız.

UFRS 15 madde 50-51 uyarınca, iade hakkı sağlandığından dolayı bedel değişkendir. Bu durumda işletme, müşteriye devir karşılığında kazanacağı bedeli tahminle belirler.

* İade edilmesi beklenen tutar = $5 \times 350 = 1.750$ TL yükümlülük olarak,

* Hasılat tutarı = $(100 - 5) \times 350 = 33.250$ TL hasılat olarak muhasebeleştirilir.

3.2.3.3. Sözleşmede Önem Arz Eden Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

Bazı durumlarda (örneğin ön ödemeli satışlar veya hizmet sonrası ödeme), müşteriye mal ve hizmet transferi ile karşılığında ödenen bedelin zamanlaması eşleşmeyebilir (Ernst Young, 2014d:67). Bazı durumlarda finansman bileşeni sözleşmede açıkça belirtilebileceği gibi, bazılarında örtülü de olabilir (BDO, 2014:2). Özellikle birden fazla yükümlülük içeren uzun vadeli sözleşmelerde, zor anlaşılabilir (Aurora ve Bontaş, 2014:379). Taraflarca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteri ya da işletmeye önemli bir fayda sağlıyorsa, paranın zaman değerinin etkilerine karşılık finansman bileşeni vardır ve nakit satış fiyatının belirlenmesine yönelik düzeltme yapılır. İşletme finansman etkilerini, işlemten ayrı olarak sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğünün muhasebeleştirildiği ölçüde, kapsamlı gelir tablosunda sunar (UFRS 15:madde 65).

İşletme finansman bileşeninin olup olmadığını değerlendirirken aşağıdaki tüm hususları dikkate alır (UFRS 15:madde 61);

- Varsa taahhüt edilen bedel ile nakit satış fiyatı arasındaki fark; Hesaplama, iskonto oranı kullanılır.
- İşletmenin mal ve hizmeti transfer ettiği zaman ile müşterinin ödeme yaptığı zaman arasındaki geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve piyasadaki faiz oranları.

Yukarıdaki maddelere bağlı kalınmaksızın, aşağıdaki hususlardan biri sözleşmede mevcut ise önemli bir finansman bileşeni yoktur (UFRS 15:madde 62);

- Bedelin peşin ödenmesi ve devir zamanlamasının, müşterinin takdirinde olması,
- Taahhüt bedelinin değişken olması ve değişkenliğin tarafların kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olması (örneğin satış bazlı isim hakkındaki bedel),
- Finansman temini dışındaki nedenlerden dolayı ve nedenlerle orantılı taahhüt bedeli ile nakit satış fiyatı arası fark (örneğin edimlerin karşılanamamasına karşı koruma sağlanması).

Uygulama – 3.12: Satış Fiyatının Finansman Unsuru İçermesi

E işletmesi 3,5 yıl vadeli satış fiyatı 3.500 TL olan baskı makinesinin müşteriye devri ile ilgili sözleşme düzenliyor. Sözleşmede müşteriye 6 ay içinde iade hakkı tanıyan bir madde bulunmaktadır.

a) UFRS 15 standardı uyarınca yorumlayınız.(İlgili piyasa koşullarında faiz oranı yıllık %5'dir).

Müşterinin iade edip etmeyeceği bilinmiyor. Hasılat iade hakkının sona erdiği (6 ay) tarihte muhasebeleştirilir. Sözleşmeden satış fiyatının (Gelecekteki Değer) finansman bileşeni içerdiği anlaşılıyor Bu durumda 6 ay sonunda muhasebeleştirilecek hasılat tutarı peşin satış (Bugünkü Değer) tutarıdır.

$$* BD = GD / (1 + i)^t$$

$$* BD = 3.500 / (1 + 0,05)^3$$

* BD= 3.023 TL olarak muhasebeleştirilir.

b) E işletmesi 1 yıl vadeli satış fiyatı 3.500 TL olan baskı makinesinin müşteriye devri ile ilgili sözleşme düzenliyor. Sözleşmede müşteriye 6 ay içinde iade hakkı tanıyan bir madde bulunmaktadır. TMS 18 ve UFRS 15 standardı uyarınca yorumlayınız. (İlgili piyasa koşullarında faiz oranı yıllık %5'dir).

* TMS 18 uyarınca muhasebeleştirilme yapılsaydı, devir tarihinde finansman bileşeni ayrıştırılarak BD üzerinden muhasebeleştirilirdi.

* UFRS 15 Standardı, TMS 18 Standardından farklı olarak, süre 1 yıl ve daha az ise düzeltmede zorunluluk koymamıştır. Dolayısıyla yukarıdaki uygulamadan farklı

olarak UFRS 15 uyarınca hasılat iade hakkının sona erdiği (6 ay sonra) tarihte muhasebeleştirilir ve hasılat tutarı vadeli satış tutarı (GD) olan 3.500 TL'dir.

3.2.3.4. Nakit Dışı Bedel

UFRS 15 uyarınca, işletme, *işlem fiyatını nakit dışı bedelin bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer, ancak gerçeğe uygun değeri makul şekilde tahmin edemiyorsa, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatları referansında dolaylı olarak ölçer* (CPA Deloitte, 2015:25).

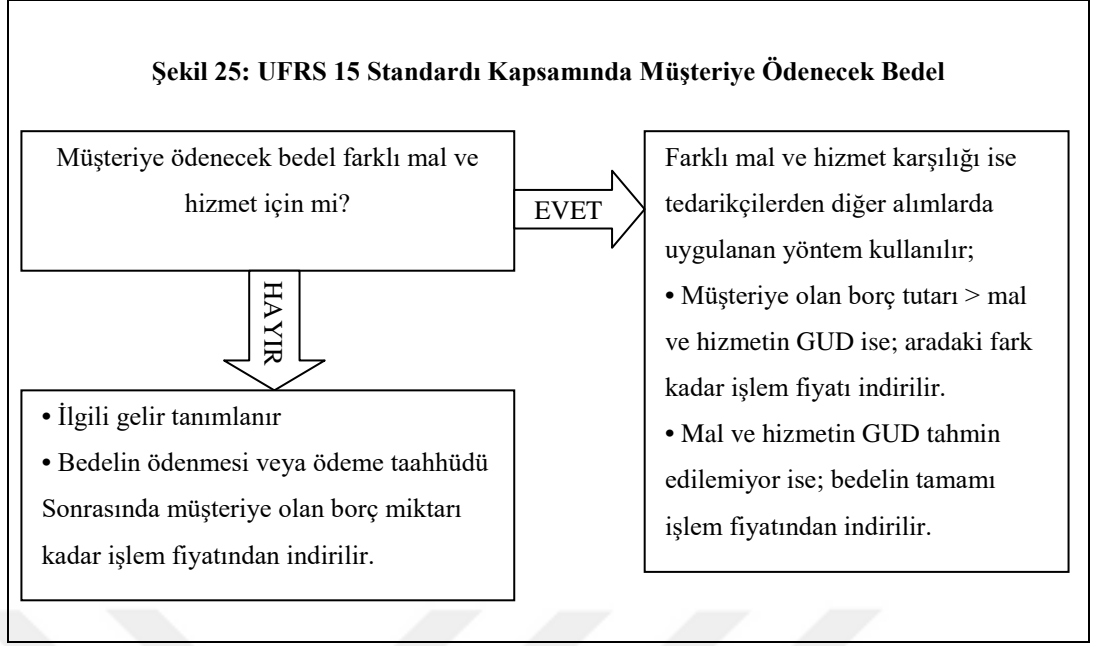
Nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değeri, bedelin türüne bağlı olarak (örneğin işletmenin müşteriden hak ettiği paydaki değişim) değişebilir (AICPA, 2014:7). Başka sebeplerle değişiklik olursa (örneğin işletme performansındaki değişim), değişken bedeli sabitleyen tahminler kısmındaki hükümler (madde 56-58) uygulanır. Müşteri ifayı kolaylaştırmak için katkı sağlayabilir (örneğin malzeme, işçilik ya da teçhizat temini gibi). Bu durumda kontrol işletmede ise, katkılar nakit dışı bedel olarak muhasebeleştirilir (BDO, 2014:24).

3.2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel

Müşteriye ödenecek bedel, işletme tarafından müşterisine ödenen ya da ödemeyi öngördüğü nakdi tutarlar ve işletmeye borçlanmaya karşı verilen (örneğin kupon, ikramiye, hediye çeki) unsurları içine alır. *Müşteriye ödeme, müşteri tarafından devredilen farklı mal ve hizmetler karşılığı olmadıkça işletme, işlem fiyatında indirim (hasılatta indirim) olarak muhasebeleştirir* (BDO, 2014:25). Bedel değişkense tahminle belirlenir.

Müşteriye ödeme, farklı mal ve hizmet karşılığı ise, işletme tedarikçilerinden diğer alımlarda uyguladığı yöntemle muhasebeleştirme yapar. İşletme gerçeğe uygun değeri tahmin edilemiyorsa bedelin tamamını, ödenen bedel farklı mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerinden fazlaysa da aradaki farkı, indirim olarak muhasebeleştirir (UFRS 15:madde 70-71). İşlem fiyatından indirim, işletmenin mal ve hizmet devriyle hasılatı tanınması ya da işletmenin bedeli ödemesi veya ödeme taahhüdünde (ticari teamüllerden çıkarılabilir) bulunması durumlarından hangisi sonra gerçekleşiyorsa o tarihte muhasebeleştirilir (Grant Thornton, 2014a:9).

Şekil 25: UFRS 15 Standardı Kapsamında Müşteriye Ödenecek Bedel



Kaynak; Grant Thornton, 2014a:9.

Uygulama – 3.13: Nakit Dışı Ödeme

Elma üretimi yapan işletme, MMM işletmesinin bir yıl için kilogramı 2 TL'den 2 ton elma alımı taahhüdünde bulunması üzerine bir sözleşme imzalıyor. Sözleşme başlangıcında verilen taahhüt karşılığında müşteriye 1.000 TL geri iadesiz bir hediye çeki verilecektir ve mal devri sonra gerçekleşecektir. UFRS 15 uyarınca müşteriye ödenecek bedel açısından yorumlayınız.

Devri yapılan malların işletme kontrolüne geçmesi ve taahhüt karşılığında verilen 1.000 TL hediye çekinin geri iadesiz olması dolayısıyla işlem fiyatında bir indirim olarak, UFRS 15 madde 72 uyarınca sonra yapılan mal devri tarihinde muhasebeleştirilir.

3.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

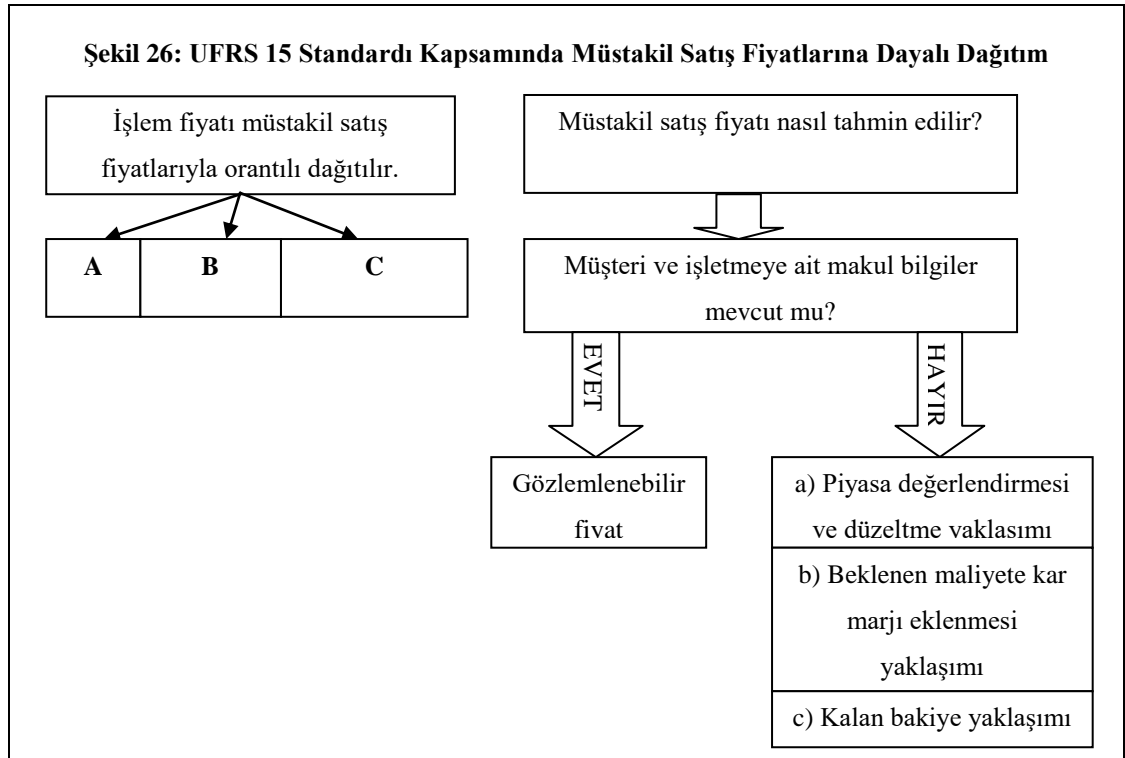
UFRS 15 Standardı, mevcut sistemin ayrıştırılabilir sözleşmelere ilişkin detaylı açıklamalar içermemesinden dolayı, özellikle yazılım ve teknoloji sektöründe önemli değişiklikler getirmiştir (BDO, 2014:26). İşletme, müşteriye mal ve hizmet devri taahhüdü karşısında, hak etmeyi beklediği bedeli her bir edim yükümlülüğüne, indirimlerin dağıtılmasına ilişkin ve değişken tutarları içeren bedel dağıtımlarına ilişkin durumlar istisna olmak üzere müstakil satış fiyatı üzerinden dağıtır (UFRS 15:madde 73-74).

Sözleşmede tek edim yükümlülüğü bulunuyorsa bu hükümleri uygulamaya gerek kalmaz ancak tek bir edim yükümlülüğü altında bir seri farklı mal ve hizmet devrine ilişkin taahhütlerde bulunulması ve bu bedelin değişken olması durumunda, değişken bedelin dağıtım bölümündeki hükümler uygulanır (UFRS 15:madde 75).

3.2.4.1. Müstakil Satış Fiyatlarına Dayalı Dağıtım

Müstakil satış fiyatlarına ilişkin dağıtımda, işletme, öncelikle edim yükümlülükleri ile sözleşme başlangıcındaki müstakil satış fiyatını tespit eder ve işlem fiyatını, genellikle müstakil satış fiyatlarıyla orantılı olarak edim yükümlülüklerine dağıtır. Edim yükümlülüklerinin tamamına dağıtımın imkânsız olduğu bazı durumlarda, bir ya da birkaç edim yükümlülüğüne dağıtım yapılabilir (Ernst Young, 2014e:14).

UFRS 15 standardının 77. maddesi **müstakil satış fiyatını**, gözlemlenebilir olarak “İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyattır” şeklinde tanımlamaktadır (UFRS 15:madde 77). Bunun en iyi örneği, işletmenin benzer koşullardaki benzer müşterilerine uyguladığı gözlemlenebilir satış fiyatıdır. İşletme, satış fiyatının gözlemlenebilir olmaması durumunda ise, müşteri ve işletmeye ait makul bilgileri kullanarak tahmin yapar (Aurora ve Bontaş, 2014:379).

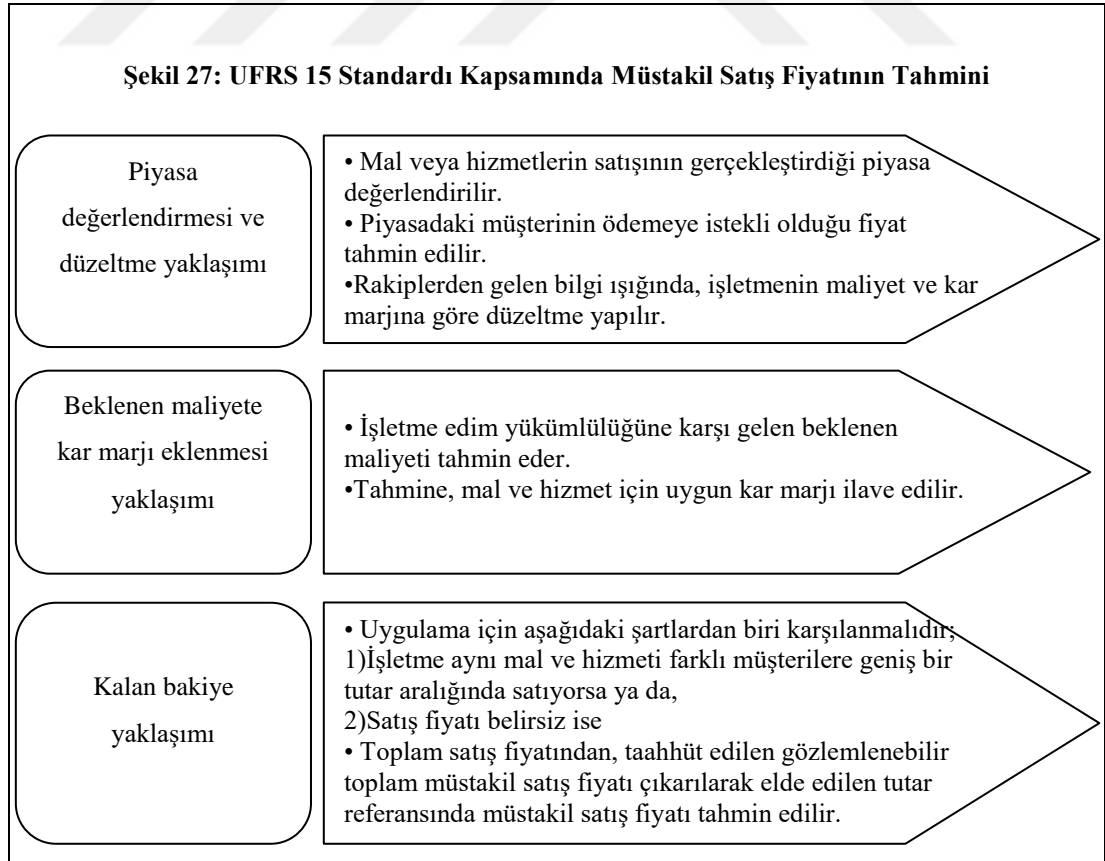


Kaynak: KPMG, 2010:25.

Müşteri ve işletmeye ait makul bilgilerin bulunmadığı durumlarda tahmin yapılırken aşağıdaki yöntemler izlenir (UFRS 15:madde 79):

- a) **Piyasa değerlendirilmesi ve düzeltme yaklaşımı;** İşletme, mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirerek, piyasadaki müşterinin ödemeye istek olduğu fiyatı, maliyet ve kar marjı düzeltmelerini de yaparak tahminle belirler.
- b) **Beklenen maliyete kar marjı eklenmesi yaklaşımı;** İşletme edim yükümlülüğünün beklenen maliyetini tahmin edip, üzerine uygun kar marjı ekler.
- c) **Kalan bakiye yaklaşımı;** İşletme toplam satış fiyatından, taahhüt edilen gözlemlenebilir toplam müstakil satış fiyatını çıkararak elde edilen tutarı referans alıp müstakil satış fiyatını tahmin eder. İşletme kalan bakiye yaklaşımını, aynı mal ve hizmeti farklı müşterilere geniş bir tutar aralığında satıyorsa ya da satış fiyatı belirsiz ise kullanabilir.

Taahhüt edilen mal ve hizmetlerin son derece değişken ya da belirsiz müstakil satış fiyatları varsa bu yaklaşımlar birleştirilerek tahmin yapılır (UFRS 15:madde 80).



3.2.4.2. İndirimlerin Dağıtımı

Müşteri, bir mal ve hizmet paketi satın alma sözleşmesinde, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatları toplamı, bu mal veya hizmet karşılığı ödenecek taahhüt bedelini aşıyorsa indirim elde eder (FASB, 2015:39-40). Aşağıdaki şartların tamamı karşılanıyorsa, indirim edim yükümlülüklerinin tamamından ziyade bir ya da birkaçına dağıtılır (UFRS 15:madde 82);

- *Sözleşmedeki mal ve hizmetin işletmece düzenli satışı;* Sözleşmedeki her farklı mal veya hizmet ya da bunlardan oluşan her paket, işletme tarafından düzenli olarak satılmaktadır.
- *Paketi, oluşturan mal ve hizmetlerin satış fiyatları üzerinden indirimli satışı;* İşletme farklı mal ve hizmetlerden oluşan paketleri, pakete dâhil mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatları üzerinden indirim uygulayarak ve düzenli satmaktadır.
- *İndirim gözlemlenebilir kanıttır;* B şıkında yapılan indirim, sözleşmede yer alan indirimle aynıdır ve indirimin ait olduğu edim yükümlülüğüne ait gözlemlenebilir bir kanıttır.

Yukarıdaki şartların sağlanmaması durumunda, indirim edim yükümlülüklerinin tamamına dağıtılır. İşletme müstakil satış fiyatlarına dayalı dağıtım tahminlerinde kalan bakiye yaklaşımını uyguluyorsa, indirimleri öncesinde dağıtılmalıdır (UFRS 15:madde 83).

Uygulama – 3.14: İndirimlerin Dağıtımı

Beyaz eşya işiyle uğraşan işletme buzdolabı, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesinden oluşan mutfak düzenini toplamda 5.000 TL'ye satmaktadır. Ürünler farklı zamanlarda teslim edilecektir. Buzdolabı diğer iki üründen ayrı satılabilmekte olup, gözlemlenebilir fiyatı 3.000 TL'dir. İşletme müstakil satış fiyatı belirlenmemiş olan çamaşır makinesinin müstakil satış fiyatını 2.000 TL, bulaşık makinesinin müstakil satış fiyatını da 1.000 TL olarak *tahmin ediyor*.

a) UFRS 15 standardı uyarınca hasılat miktarını ve zamanını yorumlayınız.

UFRS 15 madde 77 ve 78 uyarınca, uygulamada ayrı olarak satılabilen ve gözlemlenebilir olan buzdolabının müstakil satış fiyatı 3.000 TL olarak verilmiştir. Ancak, müstakil satış fiyatı belirtilmemiş (gözlemlenebilir olmayan) çamaşır makinesi ve bulaşık makinesinin müstakil satış fiyatı, müşteri ve işletmeye ait tüm

bilgiler kullanılarak tahmin edilmiştir. İşletme tahminle, çamaşır makinesinin müstakil satış fiyatını 2.000 TL, bulaşık makinesinin müstakil satış fiyatını da 1.000 TL olarak belirlemiştir.

UFRS 15 madde 81 uyarınca, müşteri sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatları toplamı, bu mal veya hizmet karşılığı ödenecek taahhüt bedelini aştığı için *indirim elde eder*.

* Sözleşme fiyatı = 5.000 TL

* Müstakil satış fiyatları toplamı = 3.000 + 2.000 + 1.000 = 6.000 TL

* İndirim tutarı = 6.000 – 5.000 = 1.000 TL

UFRS 15 madde 82 uyarınca, bu indirim tutarı farklı zamanlarda yerine getirilecek edim yükümlülüklerine, müstakil satış fiyatı baz alınarak, oransal olarak dağıtılır. Her bir ürün teslimi yapıldığında, dağıtılmış işlem fiyatı tutarı muhasebeleştirilir.

* Buzdolabı için dağıtılmış işlem fiyatı = $(3.000 / 6.000) \times 5.000 = 2.500$ TL

* Çamaşır makinesi için dağıtılmış işlem fiyatı = $(2.000 / 6.000) \times 5.000 = 1.667$ TL

* Bulaşık makinesi için dağıtılmış işlem fiyatı = $(1.000 / 6.000) \times 5.000 = 833$ TL

b) Beyaz eşya işiyle uğraşan işletme, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesini birlikte 2.500 TL'ye, buzdolabı, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesinden oluşan mutfak setini ise birlikte 5.000 TL'ye satmaktadır. Ürünler farklı zamanlarda teslimat yapılacaktır. İşletme birlikte satılan bu ürünlerin ayrı ayrı da satışını yapmakta olup her bir ürünün müstakil satış fiyatını, buzdolabı 3.000 TL, çamaşır makinesi 2.000 TL ve bulaşık makinesi 1.000 TL olarak bilmektedir. *Buzdolabı bu ürünlerden ayrı olarak da müstakil satış fiyatıyla satılabilmektedir.* UFRS 15 uyarınca hasılat miktarını ve zamanını yorumlayınız.

Uygulamada çamaşır ve bulaşık makinesi birlikte satıldığı zaman fiyat değişimine uğramaktadır. Buzdolabı, tek başına bağımsız satış fiyatıyla satılabildiği için bu indirimle ilişkilendirilemez. UFRS 15 madde 82 uyarınca indirim tutarı sadece çamaşır ve bulaşık makinesine dağıtılır.

* Sözleşme fiyatı(Ç.M+B.M) = 2.500 TL

* Müstakil satış fiyatları toplamı(Ç.M+B.M) = 2.000 + 1.000 = 3.000 TL

* İndirim tutarı = 3.000 – 2.500 = 500TL

* Çamaşır makinesi için dağıtılmış işlem fiyatı = $(2.000 / 3.000) \times 2.500 = 1.667$ TL

*Bulaşık makinesi için dağıtılmış işlem fiyatı = $(1.000 / 3.000) \times 2.500 = 833$ TL

Her bir ürün teslimi yapıldığında, dağıtılmış işlem fiyatı tutarı muhasebeleştirilir. Ancak, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesi teslimi birlikte yapılırsa tek bir sözleşme yükümlülüğü ortaya çıkar ve indirim dağıtılmaz, birlikte satış fiyatı olan 2.500 TL üzerinden muhasebeleştirilir.

c) Beyaz eşya işiyle uğraşan işletme, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesini birlikte 2.500 TL'ye, buzdolabı, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesinden oluşan mutfak setini ise birlikte 5.000 TL'ye düzenli olarak satmaktadır. Ürünler farklı zamanlarda teslimat yapılacaktır. İşletme birlikte satılan bu ürünlerin ayrı ayrı da satışını yapmakta olup her bir ürünün müstakil satış fiyatını, buzdolabı 3.000 TL, çamaşır makinesi 2.000 TL ve bulaşık makinesi 1.000 TL olarak bilmektedir. İşletme bu üç ürüne set üstü ocağı da içeren 7.000 TL tutarında bir sözleşme imzalıyor. İşletme set üstü ocağı diğer müşterilere (2000-3000 TL) geniş fiyat aralığında satmaktadır. UFRS 15 uyarınca yorumlayınız.

UFRS 15 madde 79 uyarınca, işletme set üstü ocağı geniş bir fiyat aralığında satış yaptığı için, kalan bakiye yaklaşımı kullanılır. Kalan bakiye yaklaşımında, toplam satış fiyatından, taahhüt edilen gözlemlenebilir toplam müstakil satış fiyatı çıkarılarak elde edilen tutar referansında müstakil satış fiyatı tahmin edilir. Ancak UFRS 15 madde 83 uyarınca, işletme müstakil satış fiyatlarına dayalı dağıtım tahminlerinde kalan bakiye yaklaşımını uygulayacaksa, öncesinde indirimleri dağıtmalıdır.

* Toplam satış fiyatı = 7.000 TL

* İndirim sonrası toplam işlem fiyatı = 1.667 + 833 + 3.000 = 5.500 TL

* Set üstü ocak satış fiyatı = 7.000 – 5.500 = 1.500 TL

3.2.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı

Değişken bedel, tüm sözleşme yükümlülüğü ya da tek sözleşme yükümlülüğünün bir kısmına dayandırılabilir (Keskin ve Dinçer, 2015:234). İşletme aşağıdaki koşulların birlikte sağlanması durumunda, sözleşmede taahhüt edilen değişken bedeli, sözleşmenin belli bir kısmına ya da tamamına dağıtır (UFRS 15:madde 85);

- a) *Değişken ödeme şartlarının sonuca bağlanması*; Değişken ödeme şartları, edim yükümlülüğünün tamamlanması ya da farklı mal ve hizmet devrinin sonucuna bağlanmışsa ve

- b) *Değişken bedelin tutarlı şekilde dağıtılması*; Değişken bedel tutarının, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması amacı ile tutarlı olarak tamamen edim yükümlülüğüne ya da farklı mal veya hizmete dağıtılmışsa.

Bu maddedeki (madde85) şartları karşılamayan işlem fiyatının kalan kısmı için, İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması hükümleri uygulanır (UFRS 15:madde 86).

3.2.4.4. İşlem Fiyatındaki Değişimlerin Dağıtımı

İşletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği tutar, sözleşme sonrası kesin olmayan olayların çözümlenmesi ya da şartların değişmesi gibi nedenlerle değişebilir. İşlem fiyatında sonradan çıkan değişiklikler, edim yükümlülüklerine aşağıdaki yollardan hangisi uygun ise ona göre dağıtılır. Dağıtılan tutar, değişikliğin olduğu dönemde, hasılat ya da hasılatın indirim olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 87-90).

- a) *İşlem fiyatındaki değişimin, değişim öncesi edimlere dağıtımı*; İşlem fiyatındaki değişim, değişiklik öncesi taahhüt edilen değişken bedele atfediliyorsa, değişim öncesi sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtılır ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilir.
- b) *İşlem fiyatındaki değişimin, değişim sonrası kalan edimlere dağıtımı*; Birbirinden farklı taahhüt edilmiş ilave dolayısıyla, müstakil satış fiyatını, şartları yansıtacak şekilde artış yapması (ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi gerekir) durumunun olmadığı diğer durumlarda, işlem fiyatındaki değişimi, değişimden sonra yerine getirilmemiş yükümlülüklerle dağıtır.

3.2.5. Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Teorik olarak hasılat, kazanma süresi boyunca (mal ve hizmetin, elde bulundurulmasından teslimine kadarki dönem) meydana gelir (Köse ve Çelikay, 2015:31). Hasılat tanımlamalarındaki temel sorun, hasılatın ne tutarda ve ne zaman kayda alınacağıdır. Varlıklardaki artışın ölçümü olan hasılat, satın alma, satma ve tahsil işlemlerinin yapıldığı noktalardan birinde muhasebeleştirilebilir. Ancak,

hasılat, edim tamamlanıncaya kadar ya da tahsil hakkı elde edilene kadar güvenilir olarak saptanamayabilir (Cemalciler ve Öncü, 1999:635). Hasılat, işletmeye ekonomik fayda akışının kesine yakın şekilde ve güvenilir ölçülebildiği noktada kayda alınır (Örten vd., 2013:255).

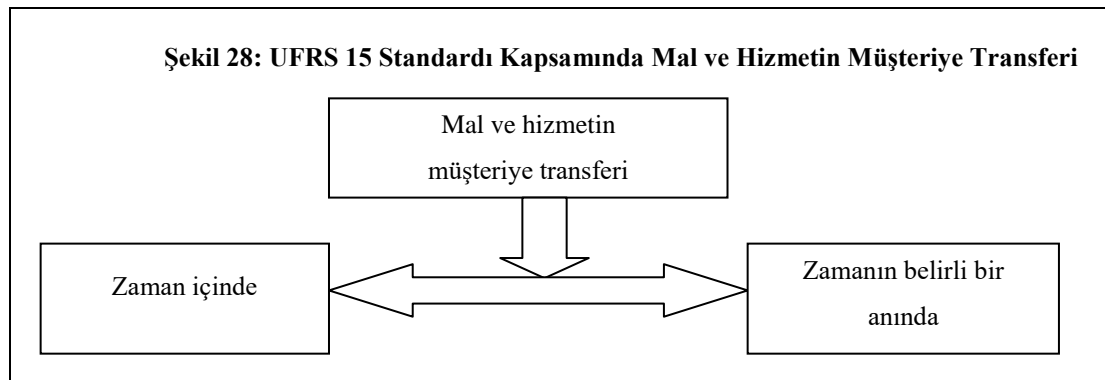
Yeni Hasılat Standardına göre, işletme müşteri ile yapmış olduğu sözleşme çerçevesinde taahhüt etmiş olduğu mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı muhasebeleştirir. Sözleşmeye konu olan mal veya hizmetin kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) mal veya hizmet devredilmiş kabul edilir (UFRS 15: madde 31).

UFRS 15 Standardı uyarınca, önceki adımlarda gösterildiği gibi öncelikle hasılat tutarı belirlenir. Belirlenen hasılatın muhasebeleştirilmesi standart uyarınca, işletme tarafından taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin müşteriye transfer edilmesi ile yapılır. Transfer, müşterinin mal veya hizmetin kontrolünü elde etmesiyle meydana gelir (Ernst Young, 2015b:3).

Kontrol, mal ve hizmetin doğrudan kullanılabilmesi ve varlıktan kalan faydaların tamamının elde edilmesiyle olur. Bir varlıktan sağlanan fayda, varlığın; kamu hizmetleri dâhil mal ve hizmet üretimi, başka varlıklarda değer artışı yaratması, borç ve masrafları azaltılması, borca karşılık rehin verilmesi, elde tutulması, satılması ya da başka kişiye geçmesi için kullanılmasından dolayı, doğrudan ya da dolaylı elde edilen potansiyel nakit akışlarıdır (UFRS 15:madde 33).

3.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

UFRS 15 Standardı, TMS 18 Standardından farklı olarak, her bir edim yükümlülüğünün, zamanla ya da zamanın belirli bir anında yerine getirip getirmediğini belirler ve muhasebeleştirilir. İşletme edimi zamanla yerine getirmiyorsa, zamanın belli bir anında yerine getirir.



3.2.5.1.1. Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

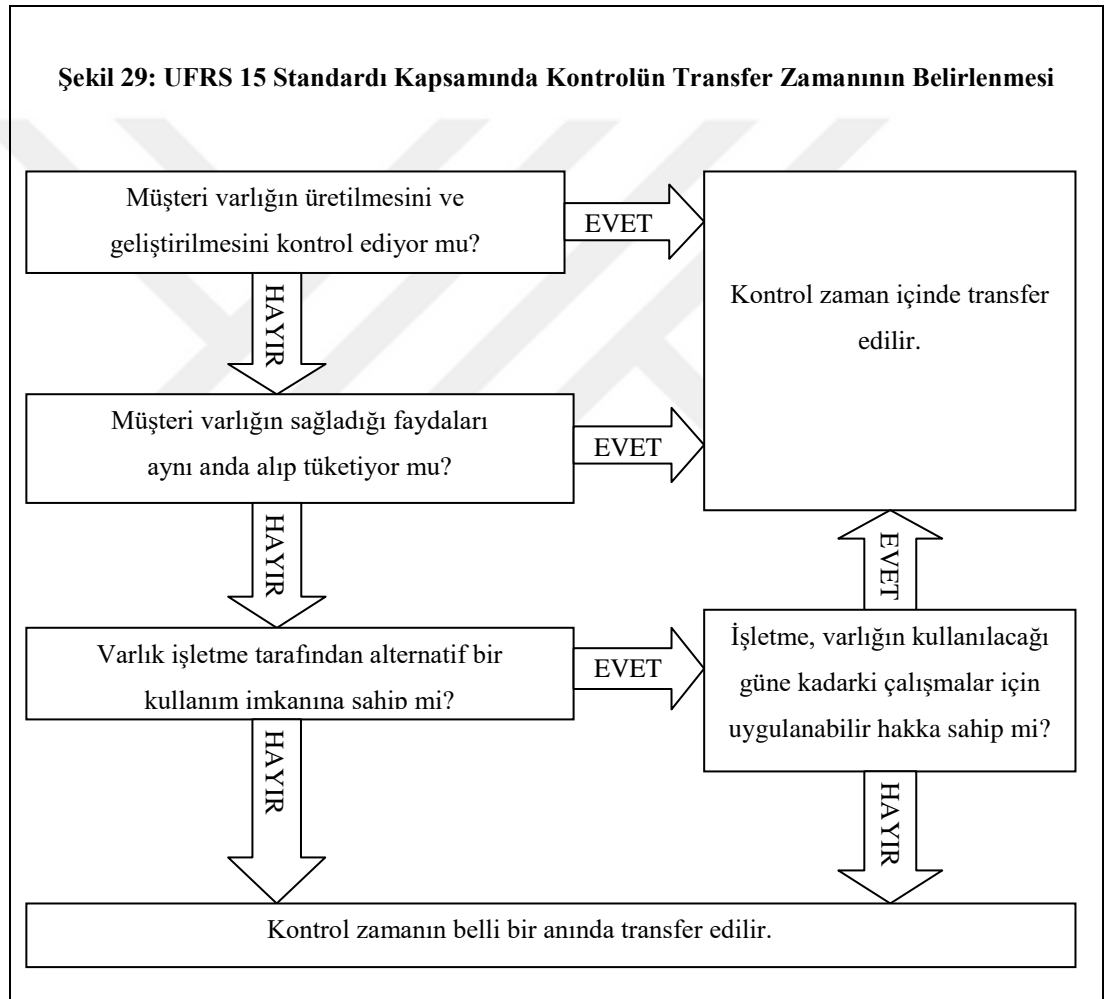
Edim yükümlülüklerinin, işletme tarafından zaman içinde yerine getirilmesi, dolayısıyla hasılatın zamanla muhasebeleştirilmesi için işletmenin şu şartlardan birini karşılaması gerekir (UFRS 15:madde 35):

- *Müşterinin, varlığın sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi;* Müşterinin faydaları aynı anda alıp tükettiğinin tespiti sorun yaratır. Kolay tespit edilen ve rutin ve tekrarlayan işler (örneğin temizlik işleri) için tespit kolaydır. Ancak diğer işlerin tespitinde, işletme varsayımlardan hareket ederek başka işletme tarafından bugüne (kalan edim yükümlülüğünün müşteriye ifa edilmesi beklendiği gün) kadar tamamlanan işi büyük ölçüde yeniden yapma zorunda olmadığını tespit ederse edim yükümlülüğü zamanla yerine getirilir (UFRS 15:madde B3-B4).
- *Müşterinin, varlığın üretilmesini ve geliştirilmesini kontrol etmesi;* Kontrol, varlık müşterinin eline geçtiğinde ya da geçtikçe devredilmiş kabul edilir ve varlığın geri alımına ilişkin anlaşmalar göz önünde bulundurulur (UFRS 15:madde B5). Yaratılan ya da geliştirilen varlık, yapılmakta olan bir varlık olabileceği gibi maddi ya da maddi olmayan duran varlıkta olabilir. Örneğin müşteriye ait bir varlık için bilişim sisteminin geliştirilmesi sözleşmesinde kontrol müşteridedir ve zaman içinde muhasebeleştirilir (ErnstYoung, 2014c:101).
- *İşletmenin, varlığın alternatif kullanım imkânına sahip olmaması ve işletmenin bugüne kadar tamamlanan edim yükümlülüğü karşılığı yasal bir tahsil hakkının bulunması;* Bir varlığın alternatif bir kullanıma sahip olup olmadığı değerlendirilirken işletme, bu varlığın farklı bir müşteriye satılması gibi başka bir kullanıma derhal yönlendirilebilmesine ilişkin sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamalar ve fiili sınırlamaların etkilerini dikkate alır (UFRS 15:madde B6).

Alternatif kullanımın değerlendirilmesi sözleşme başında yapılır ve edim yükümlülüğünde büyük değişim yaratan sözleşme değişikliği olmadıkça tekrar değerlendirme yapılmaz. Sözleşme ile başka bir kullanıma yönlendirmenin kısıtlandığı veya fiilen sınırlandığı durumlarda, işletme alternatif kullanıma sahip

değildir. Kısıtlamalar ve sınırlamalar iktisadi anlamda önem arz edecek düzeyde ise mevcuttur (UFRS 15:madde B6-B8).

Tahsil hakkı kanunlar ve sözleşme şartları çerçevesinde değerlendirilir. Fesih durumunda işletme, o ana kadar tamamlanan edime karşılık hak kazanmalıdır. Bu hak, edim kapsamını yansıtan sözleşmede yer alan beklenen kar marjı oranı ya da işletmeye ait benzer sözleşmelere ilişkin kendine özgü çalışmalarındaki makul getiri kadardır. Müşterinin fesih hakkı olmamasına rağmen tasarrufta bulunuyorsa, işletme kanun, içtihat, ticari teamüller ve sözleşme çerçevesinde değerlendirilecek şekilde tahsil hakkına sahip olur (UFRS 15:madde B9-B13).



Kaynak: Grant Thornton, 2014a:11.

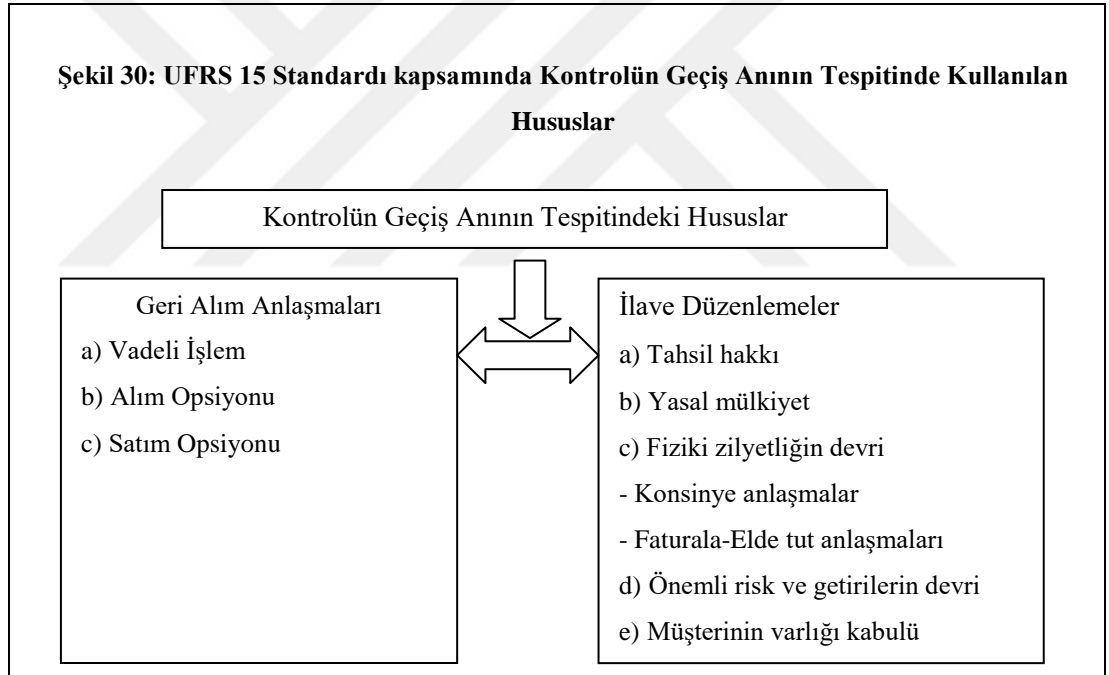
3.2.5.1.2. Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Edim yükümlülükleri zamanla yerine getirilmiyorsa, zamanın belli bir anında yerine getirilir. İşlem yükümlülüğünün yerine getiriliği anın tespitinde, aşağıdaki

şekilde gösterilen kontrole ilişkin düzenlemeler kullanılır. İşletme, bir varlığın kontrolünü ele geçirip geçirmediğini değerlendirirken, **varlığın geri alımına ilişkin anlaşmalar ve ilave düzenlemeleri** göz önünde tutar.

Müşterinin varlığın kontrolünü eline geçirdiği ve işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirdiği zamanı tespit etmek amacıyla, standardın kontrole ilişkin hükümlerini (madde 31-34) dikkate alınır. Ayrıca, işletme kontrolün devrine ilişkin göstergeleri, herhangi bir sınırlama olmaksızın, aşağıdakileri kapsayacak şekilde dikkate alır (UFRS 15:madde38);

- a) İşletme varlığa ilişkin mevcut bir tahsil hakkına sahiptir.
- b) Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir.
- c) İşletme varlığın fiziki zilyetliğini devretmiştir.
- d) Müşteri varlığın mülkiyetinin getirdiği önemli risk ve getirilere sahiptir.
- e) Müşteri varlığı kabul etmiştir.



3.2.5.2. Kontrolün Transferinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar

3.2.5.2.1. Geri Alım Anlaşmaları

Geri alım anlaşmaları; Vadeli işlem, alım opsiyonu ve satım opsiyonundan oluşur.

Vadeli işlem ya da alım opsiyonu: İşletme bir vadeli işlem ya da alım opsiyonunda, fiziki zilyetliği elinde bulundursa da kalan faydaların tamamının elde

edilmesi sınırlıdır. Bu durumda aşağıdaki şekillerden biri ile muhasebeleştirir (UFRS 15:madde B66-B69).

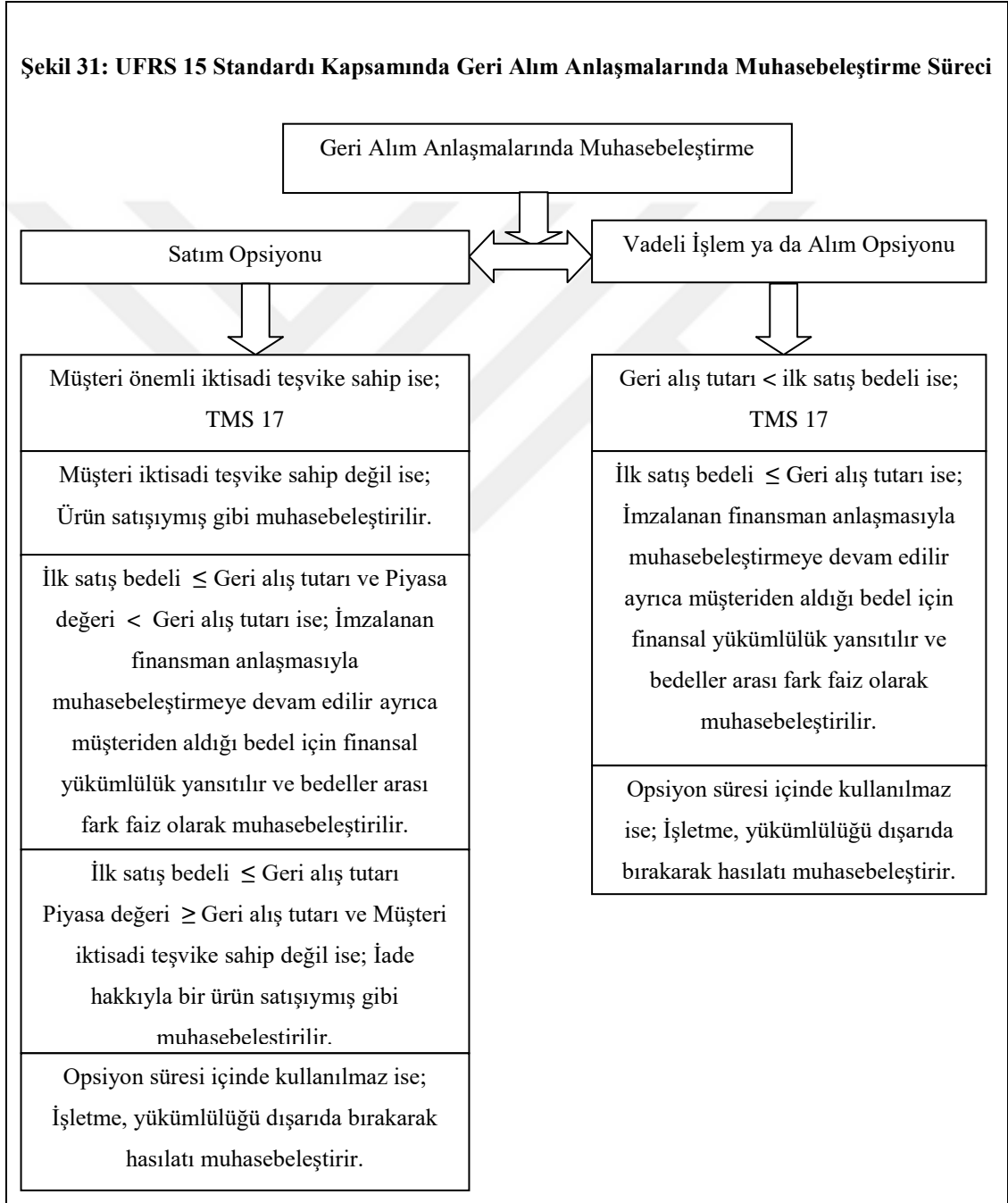
- *İşletme, varlığı ilk satış bedelinden daha düşük bir tutardan geri alabilirse; TMS 17 Kiralama işlemleri standardı uyarınca kiralama işlemi veya*
- *İşletme, varlığı ilk satış bedeline eşit ya da bu bedelden yüksek bir tutardan geri alabilirse; İmzalanan finansman anlaşmasıyla, varlığı muhasebeleştirmeye devam eder ayrıca müşteriden aldığı bedel için de bir finansal yükümlülüğü finansal tablolara yansıtır. İşletme, müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı faiz olarak, mümkünse işlem maliyeti ya da elde tutma maliyeti (örneğin sigorta maliyeti) olarak muhasebeleştirir.*
- *Opsiyon süresi içinde kullanılmazsa; İşletme, yükümlülüğü dışarıda bırakarak hasılatı muhasebeleştirir.*

Satım Opsiyonu: İşletmenin müşteri talebiyle varlığı ilk satış bedelinden daha düşük bir bedelden geri almakla yükümlü olmasıdır (UFRS 15:madde B70-B76).

- *Müşteri bu hakkı kullanmak yolunda önemli bir iktisadi teşvike sahip ise; (örneğin geri alım bedelinin, piyasa değerini önemli ölçüde aşması beklentisi) işletme anlaşmayı TMS 17 uyarınca bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirir.*
- *Müşteri iktisadi teşvike sahip değil ise; işletme, ürün satışıymış gibi, devredilen ürünler karşılığı işletmenin hak etmeyi beklediği bedel tutarında hasılat+iade yükümlülüğü+iade üzerine ürünlerini müşteriden geri alma hakkı karşılığı varlığı muhasebeleştirir (UFRS 15:madde B21).*
- *Varlığın geri alım bedeli, ilk satış bedeline eşit ya da daha yüksek ve varlığın beklenen piyasa değerinin üzerinde ise; Varlığı muhasebeleştirmeye devam eder ayrıca müşteriden aldığı bedel için de bir finansal yükümlülüğü finansal tablolara yansıtır. İşletme, müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı faiz olarak, mümkünse işlem maliyeti ya da elde tutma maliyeti (örneğin sigorta maliyeti) olarak muhasebeleştirir.*
- *Varlığın geri alım bedeli, ilk satış bedeline eşit veya daha yüksek ancak, varlığın beklenen piyasa değerine eşit veya bu değerden düşük ve müşteri*

bu hakkın kullanımı hususunda önemli iktisadi bir teşvike sahip değil ise; iade hakkıyla bir ürün satışıymış gibi, devredilen ürünler karşılığı işletmenin hak etmeyi beklediği bedel tutarında hasılat+iade yükümlülüğü+iade üzerine ürünlerini müşteriden geri alma hakkı karşılığı varlığı muhasebeleştirir (UFRS 15:maddeB21).

- *Opsiyon süresi içinde kullanılmazsa; İşletme, yükümlülüğü dışarıda bırakarak hasılatı muhasebeleştirir.*



Uygulama – 3.15: Geri Alma Opsiyonlu Satış

CQ makine işletmesi, maliyeti 40.000 TL olan deri pres makinesini, 90.000 TL'ye müşterisine satmıştır. Müşteri sözleşme gereği, bir aylık süre içinde ürünü iade etme ve parasının tamamını geri alma opsiyonuna sahiptir. İşletme %50 olasılıkla pres makinesinin iade edileceğini tahmin etmektedir. UFRS 15 uyarınca yorumlayınız.

a) Varlığın kontrolünün transferi sırasında, işletmenin muhasebeleştirme kayıtları;

* Varlık, finansal durum tablosu dışı bırakılır:

xx.xx.20xx	
XXX SATIŞLARIN MALİYETİ	40.000-
XXX STOKLAR	40.000-

* Hasılat ve geri satın alma yükümlülüğü muhasebeleştirilir;

* Geri satın alma yükümlülüğü = $90.000 \times \% 50 = 45.000$ TL

* Hasılat = $90.000 - 45.000 = 45.000$ TL

xx.xx.20xx	
XXX KASA	90.000-
XXX GERİ SATINALMA YÜK.	45.000-
XXX HASILAT	45.000-

* Geri satın alma yükümlülüğünü yerine getirmesi sırasında varlığın geri kazanımına ilişkin bir varlık muhasebeleştirilir;

* Borç – varlık alım hakkı = $40.000 \times \%50 = 20.000$ TL

xx.xx.20xx	
XXX BORÇ-VARLIK ALIM HAKKI	20.000-
XXX ALACAK-SATIŞLARIN MALİYETİ	20.000-

b) Müşteri, işletmeden varlığı geri satın almasına ilişkin opsiyonunu kullanırsa, işletmenin muhasebeleştirme kayıtları;

*Geri satın alma yükümlülüğünü yerine getirir ve daha önceden muhasebeleştirilen hasılat düzeltilir;

xx.xx.20xx	
XXX GERİ SATINALMA YÜK.	45.000-
XXX HASILAT	45.000-
XXX KASA	90.000-

*Geri satın alınan varlık muhasebeleştirilir;

xx.xx.20xx	
XXX STOKLAR	40.000-
XXX VARLIK ALIM HAKKI	20.000-
XXX SATIŞLARIN MALİYETİ	20.000-

3.2.5.2.2. İlave Düzenlemeler

Kontrolün geçişinde, geri alım anlaşmalarına ilaveten, aşağıdaki düzenlemeler sınırlama olmaksızın dikkate alınır (UFRS 15:madde 38).

a) Tahsil hakkı; Müşteriye, varlık karşılığında ödeme yapma yükümlülüğü doğuyorsa, müşterinin varlığı kullandığının ve fayda sağladığının göstergesidir.

b) Yasal mülkiyet; Varlığın doğrudan kullanılması, faydanın elde edilmesi ya da fayda erişimini kısıtlayabilmesi yasal mülkiyetle olur. Müşteri yasal mülkiyeti elde ediyorsa, kontrolü ele geçirdiğinin göstergesidir. İşletme kendine ödeme yapılmamasına karşılık güvence olarak alıkoyması, kontrolün müşteriye geçişine engel olamaz.

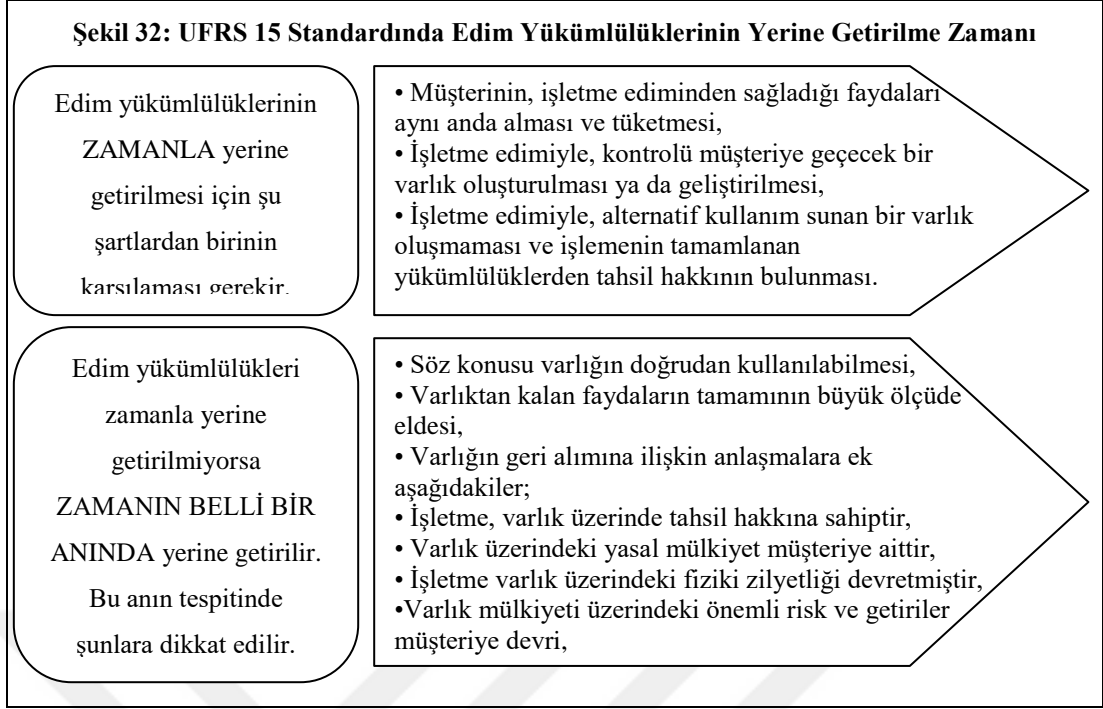
c) Fiziki zilyetliğin devri; Zilyetliğin müşteride olması, kullanma, faydalanma ve kısıtlama yetkilerinin müşteride olduğunun göstergesidir ancak fiziki zilyetlik varlığın kontrolü demek değildir. Buna göre iki durum ortaya çıkar;

Konsinye anlaşmalar; Bazı geri alım anlaşmalarında ve belli konsinye mal anlaşmalarında ise kontrole sahip işletme ya da müşteri fiziki zilyetliğe de sahip olabilir. Konsinye mal anlaşmalarında, işletme son kullanıcıya satış için diğer tarafa teslim ürün teslim ettiğinde, teslim alan taraf kontrolü ele geçirmemişse, konsinye mal olarak elde tutulabilir bu durumda işletme hasılatı muhasebeleştirmez. Kontrolün işletmede olması, işletmenin iade ve devir isteyebilmesi, işletmenin ürün bedelini ödeme hususunda koşulsuz bir yükümlülüğünün bulunmaması anlaşmanın konsinye anlaşma olup olmadığının göstergesidir (UFRS 15:madde B77-B78).

Faturala-Elde tut anlaşmaları; Bazı faturala elde tut anlaşmalarında (işletmenin faturayı düzenlemesi ancak bu ürünün fiziki zilyetliğini müşteriye devredinceye kadar muhafaza etmesi) ise, kontrol müşteride olmasına rağmen fiziki zilyetlik işletmededir. Örneğin müşterinin ürünü koyacak yeri olmadığı için ya da üretim aksaklığı dolayısıyla, belli bir süre için işletmeye muhafaza talebinde bulunması. Müşterinin bu süre sonunda kontrolü ele alabilmesi için somut bir gerekçe, ürünün ayrıca müşteriye aitliğinin tanımlanması, ürünün fiziki devire hazır olması ve işletmenin ürünü kullanmaması ve yönlendirmemesi şartlarının tümü karşılanmalıdır. İşletme muhasebeleştirme yaparken işlem fiyatının bir kısmını dağıtır ve saklama hizmetleri v.b gibi kalan edim yükümlülüklerinin olup olmadığını belirler (UFRS 15: madde B79-B82).

d) Önemli risk ve getirilerin devri; Risk ve getirinin müşteriye devir olması, varlığın kullanımı ve sağlanan faydanın büyük ölçüde müşteriye geçtiğini gösterir. İlave edim yükümlülüğüne yol açan riskler kapsam dışıdır. Örneğin işletme varlığın kontrolünü müşteriye devretmesine rağmen ilave yükümlülük olan bakım hizmetlerini yapmamış olabilir.

e) Müşterinin varlığı kabulü; Varlığın müşteri tarafından kabulü, varlığın kullanımı ve kalan faydaların büyük ölçüde elde edildiğini gösterebilir. Kabul, bir mal veya hizmetin istediği ve üzerinde anlaşılan şart ve özellikleri sağlamaması durumunda müşteriye iptal veya telafi edici talep imkânı vermesidir. Müşteri devrin gerçekleştiği zamanı, belirli ölçü ve ağırlık özelliklerini temel alarak belirleyebilir. Müşterinin varlığı kabul etmesinden önce hasılat muhasebeleştirilirse, işletme teçhizat montajı v.b gibi kalan edim yükümlülüklerini değerlendirir, gerekiyorsa ayrıca muhasebeleştirir. Kontrolün müşteriye devri, objektif bir şekilde tespit edilemiyorsa, müşteri mal kullanımı ve sağlanan faydayı tespit edemediği için, işletme, kabul tutanağı eline geçinceye kadar kontrolün müşteriye geçtiğini saptayamayabilir. İşletme deneme ya da değerlendirme amacı ile teslimat yapması ve deneme süresi boyunca müşterinin herhangi bir ücret ödemeyi taahhüt etmemesi durumunda, müşterinin kabulü ya da deneme süresi bitimine kadar, kontrol müşteriye geçmez (UFRS 15:madde B83-B86).



Uygulama – 3.16: İşletmenin Edim Yükümlülüğü

STE işletmesi üretim, yönetim ve lojistik modüllerinden oluşan yeni bir ERP muhasebe programı geliştirmiştir. İşletme, müşterisine üretim bölümünün lisansını ve giriş kodunu vermiş, yönetim ve lojistik bölümleri için ise vermemiştir. Raporlama tarihinde işletme, müşterisine yönetim bölümünün lisansını vermekte ancak, giriş kodunu raporlama tarihinden sonra vermektedir. UFRS 15 uyarınca yorumlayınız.

Uygulamada, müşteri, giriş kodunu alamadığı sürece yönetim modülü kullanamayacaktır, dolayısıyla kontrolü eline geçirememiştir. İşletme, müşteri giriş kodunu aldığı anda, edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olacak, dolayısıyla hasılatı muhasebeleştirecek.

Uygulama – 3.17: İşletmenin Edim Yükümlülüğü (UFRS 15 Taslak:38)

Bir üretici, 1 Ocak'ta, müşterisiyle, 240.000 TL sabit fiyat üzerinden 31 Aralık'ta teslim edilmek üzere, müşteriye özel tasarlanmış bir cihazı üretmek amacıyla bir sözleşme imzalamıştır. İade edilmeyen hak ediş bedelleri, üç aylık iş karşılığında, üç ayda bir alınmaktadır. Cihaz, işletmenin tesisinde üretilmektedir. Cihaz, müşteriye özel üretildiğinden, müşteri, cihazın tasarımının belirlenmesi ve üretim sürecine büyük ölçüde müdahil olmaktadır. Örneğin müşteri, ek bedel

karşılığında, üretim sürecinde değişiklikler yapabilmektedir. Cihazın yasal mülkiyeti, tesliminden itibaren müşteriye geçmektedir. Sözleşmenin, cihazın üretimi tamamlanmadan feshedilmesi durumunda müşteri, cihazın tamamlanan kısmını alıkoymakta ve o tarihe kadar tamamlanan iş için bir ödeme yapmaktadır.

a) UFRS 15 uyarınca yorumlayınız.

Sözleşmenin koşulları ve ilgili olay ve durumlar, müşterinin, cihazı, üretilirken kontrol ettiğini göstermektedir. Alınan hak edişler (ilgili tarihe kadar gerçekleştirilen iş için herhangi bir geri ödeme yapılmaksızın) ve sözleşmenin feshi durumunda da cihazın kısmen tamamlanmasına yönelik olarak yapılması gereken ödemeler, müşterinin, sözleşme süresi boyunca ödeme yapma konusunda koşulsuz bir yükümlülüğünün bulunduğu göstermektedir. Buna ilave olarak, müşteri, cihazın tasarımını belirleyebilmektedir ve üretim sürecine de müdahil olmaktadır. Müşterinin, ayrıca, üretim sürecinde cihazın zilyetliğini elde etme ve üretimi tamamlamak üzere başka bir işletmeyle iş yapma imkânı da bulunmaktadır. Sonuç olarak üretici, cihazın kullanımını yönetememekte ve cihazdan fayda elde edememektedir. Müşteri, cihaz tamamen ya da kısmen tamamlanıncaya kadar yasal mülkiyeti elde edememesine rağmen, işletmenin mülkiyeti elinde bulundurması koruyucu bir hak niteliğindedir ve bu, işletmenin kontrolü elde bulundurduğuna ilişkin bir gösterge değildir. Müşteri, üretim süreci boyunca cihazı kontrol ettiğinden dolayı, **işletmenin edim yükümlülüğü**, müşteriye sürekli olarak malzemeleri ve hizmeti sağlamaktır.

b) Üretici, 1 Ocak'ta müşterisiyle, 31 Aralık'ta teslim edilmek üzere 240.000 TL sabit fiyat üzerinden müşteriye özel tasarlanmış bir cihazı üretmek için bir sözleşme imzalamıştır. Müşterinin, üç ayda bir 60.000 TL tutarında ödeme yapması gerekmektedir. Cihaz, işletmenin tesisinde üretilmektedir ve genel olarak işletme, sadece ortada bir sözleşme olduğunda cihaz üretimi yapmasına rağmen, söz konusu cihaz standart bir tasarım ile üretilmektedir. Bunun sonucu olarak müşteri, cihazın tasarımında yalnızca ufak tefek detaylar üzerine görüş belirtebilmektedir. Cihazın yasal mülkiyeti, teslimi ile birlikte müşteriye geçmektedir. Müşterinin, cihazın tesliminden önce sözleşmeyi iptal etmesi durumunda, müşteri, cihazın başka bir müşteriye satışı sonucu ortaya çıkabilecek muhtemel kâr dolayısıyla işletmenin uğrayacağı kaybı karşılamaktadır. UFRS 15 uyarınca yorumlayınız.

Uygulamada, sözleşme koşulları ve ilgili olay ve durumlar, müşterinin, cihaz teslim edilinceye kadar, cihazın kontrolünü elde edemediğini göstermektedir.

*Müşteri, cihazın tasarımı sürecine müdahil olmamakta ve sözleşme süresince de yönetsel bir müdahalesi bulunmamaktadır. Ayrıca müşteri, cihaz teslim hazır olmadan, cihazın zilyetliğini de elde edememektedir. Müşterinin, sözleşme süresince işletmeye üçer aylık ödemeler yapma hususunda koşulsuz yükümlülüğü bulursa da; söz konusu ödemeler, işletme cihazı teslim etmediği takdirde tamamen geri kazanılabilir niteliktedir. Müşterinin, işletmenin cihaz üzerindeki haklarını sınırlama yetkisi yoktur ve sonuç olarak müşteri, o tarihe kadar tamamlanan işi yönetememekte ve söz konusu işe ilişkin fayda elde edememektedir. Cihaz, ilgili müşteri için üretilmesine rağmen işletme, cihazı başka bir müşteriye satabilmekte ve 31 Aralık'ta müşteriye transfer etmek üzere başka bir cihaz üretebilmektedir. Sonuçta, müşterinin cihaz üzerinde, cihazın teslimine kadar kontrolü bulunmadığından, **işletmenin edim yükümlülüğü**, müşteriye cihazı tedarik etmektir.*

3.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tümüyle Yerine Getirilmesinde İlerleme Ölçümleri ve İlerleme Ölçümlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler

Zamanla yerine getirilen edim yükümlülüklerinde, yükümlülüğün tümüyle yerine getirilmesine yönelik ilerlemeler (kontrol devrindeki performans) ölçülerek zamanla hasılat muhasebeleştirilir. İşletme zamanla yerine getirilen her bir edim yükümlülüğü için tek ölçüm yöntemi kullanır. Bu yöntemi benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Ölçümler her raporlama dönemi sonunda yeniden yapılır (UFRS 15:madde 39-40).

Edim yükümlülüğünün bütünüyle yerine getirilmesindeki ilerleme, işletme tarafından güvenilir bilgiler ışığında makul şekilde ölçülebiliyorsa, zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğüne karşılık gelen hasılat muhasebeleştirilir. İşletme, edim yükümlülüğünün sonuçlarını makul bir şekilde ölçemediği durumlarda, makul ölçüm yapılabildiği kadar katlanılan masrafları ölçüsünde hasılat muhasebeleştirir (UFRS 15:madde 44-45).

İlerleme ölçümünün tespitinde girdi ve çıktı yöntemleri kullanılarak, işletmenin müşteriye devrini taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin niteliği esas alınır (UFRS 15:madde 41). Edim yükümlülüğü yerine getirilirken kontrolünü müşteriye devrettiği mal ve hizmetler ilerleme ölçüsüne dâhil edilirken, kontrolün devir olmadığı mal ve hizmetler dışarıda bırakılır (UFRS 15:madde 42).

Zamanın içinde şartların değişmesi dolayısıyla edim yükümlülüğünün sonucundaki değişiklikleri yansıtma amacıyla yapılan güncellemeler ‘‘TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar’’ kapsamında muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 43). Standartta, zamanla mal ve hizmetlerin transferini kapsayan düzenlemelere ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesinde girdi ve çıktı yöntemleri olmak üzere iki yöntem vardır. Standartta iki yöntemden hangisinin tercih edileceği konusunda herhangi bir ifade yer almamaktadır. Bu yöntemlerin avantaj ve dezavantajları düşünülerek, en uygun olanı seçilmelidir. Ancak, benzer koşullarda aynı yöntemler uygulanır (PWC, 2014c:123).

3.2.5.3.1. ıktı Yöntemleri

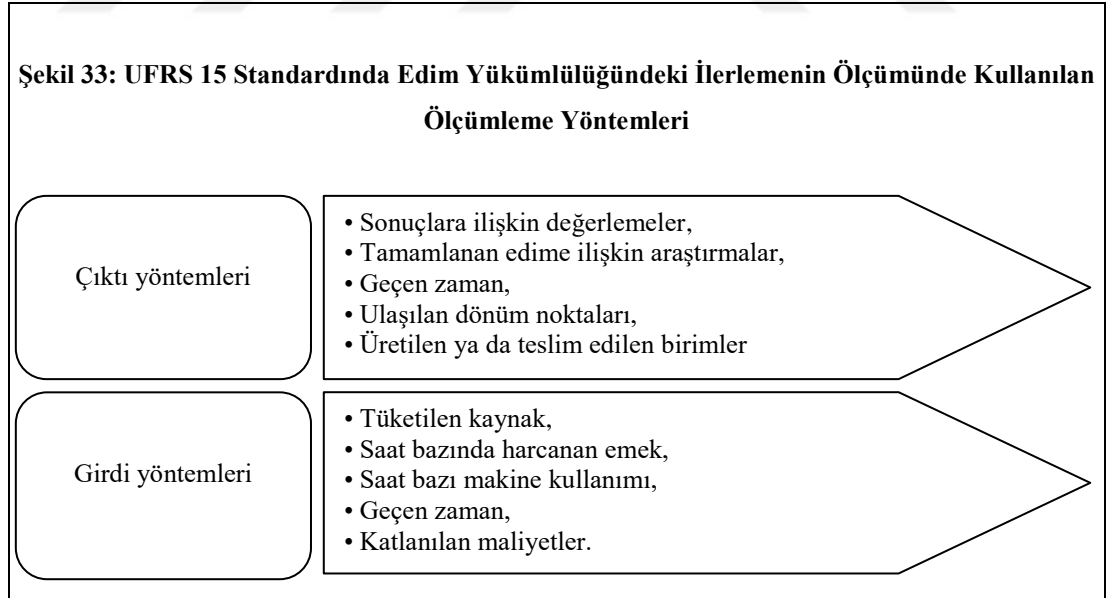
Bu yöntemde bu güne kadar transferi gerçekleşen mal veya hizmetlerin, müşteri açısından değeri ile mal veya hizmetlerin sözleşmedeki taahhüt bedeli kıyaslanarak ölçülür (BDO, 2014:34). Bugüne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan dönüm noktaları ve zamanla üretilen ya da teslim edilen birimler gibi yöntemler çıktı yöntemidir. Hangisinin kullanılacağının belirlenmesinde çıktının işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesi yolunda gösterdiği performansını gerçeğe uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı dikkate alınır. lmdeki küçük bir başarısızlık, işletmenin performansını gerçeğe uygun olarak yansıtmaş. Örneğin işletme performansı, çıktının ölçümüne dâhil edilmeyen müşteri kontrolündeki devam etmekte olan veya tamamlanmış mallar retmişse, raporlama dönemi sonunda üretilen veya teslim edilen birimlere dayalı çıktı yöntemlerinin kullanılması işletmenin performansını gerçeğe uygun olarak yansıtmaş (UFRS 15:madde B15-B16).

İşletme, bir müşteriden bugüne kadar tamamlanan ediminin müşteri açısından değeri ile doğru orantılı bir tutarda bedele ilişkin tahsil hakkı kazanmışsa (rneğin saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi) bu tutar muhasebeleştirilebilir (UFRS 15:madde B17). lmde kullanılan çıktıların gözlemlenebilir olmaması ve aşırı maliyetler nedeniyle kullanılabilir olmaması durumunda, giriş yöntemini kullanmak gerekli olabilir (BDO, 2014:35).

3.2.5.3.2. Girdi Yöntemleri

Bu yöntem performans yükümlülüklerindeki ilerlemeyi dolaylı olarak ölçer (PWC, 2014c:125). İşletme, bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için toplam beklenen girdilerle (tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı gibi), edim yükümlülüğünü tamamlamak için harcadığı emekleri ya da girdileri kıyaslayarak hasılatı muhasebeleştirir. İfa süresi boyunca, emek ya da girdi eşit kullanılırsa, hasılat eşit tutarda muhasebeleştirilir (FASB, 2015:53).

İlerlemenin ölçümünde, müşteriye mal veya hizmetlerin kontrolünü devretme performansını göstermeyen girdiler hesaba katılmaz. Maliyet bazlı girdi yöntemini ele aldığımızda, ilerleme ölçümünde bazı düzeltmeler gerekli olabilir. Örneğin İşletme, sözleşme fiyatına yansıtılmamış performansındaki önemli eksiklikler dolayısıyla katlandığı maliyetler bazında hasılatı (katlanılan maliyetin ilerlemeye katkısı bulunmadığından) muhasebeleştirilmez. Diğer bir durumda örneğin katlanılan maliyet, edim yükümlülüğündeki ilerlemeyle orantılı değilse, hasılat, sadece katlanılan maliyetler ölçüsünde düzeltilerek muhasebeleştirilirse, işletme performansı gerçeğe uygun yansıtılmış olur (UFRS 15:madde B18-B19).



Kaynak: CPA Deloitte, 2015:32.

3.3. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINDA SÖZLEŞME MALİYETLERİ

Sözleşmenin düzenlenmesi sürecinde, doğrudan veya bağımsız birçok maliyet ortaya çıkabilir. Söz konusu maliyetlere ilişkin Standarttaki düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

3.3.1. Ek Maliyetler

Ek maliyetler, işletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşme gereği katlanacağı, yapmaması halinde ise katlanmayacağı maliyetlerdir. Yani sözleşme düzenlenmemiş olsaydı ortaya çıkmayacak olan maliyetlerdir. İşletme, geri kazanabileceğini beklediği durumlarda, ek maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir. Örneğin sözleşme gereği personele ödenen satış komisyonları gibi. Varlık olarak muhasebeleştirilen sözleşme maliyetleri, ilgili mal veya hizmetlerin transferi ile tutarlı olacak şekilde itfa edilir (Ernst Young, 2015a:26). İşletme, müşteriye öngördüğü devir süresinde, önemli bir değişiklik meydana geldiğinde, itfa payını günceller ve “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı” uyarınca muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15: madde 100).

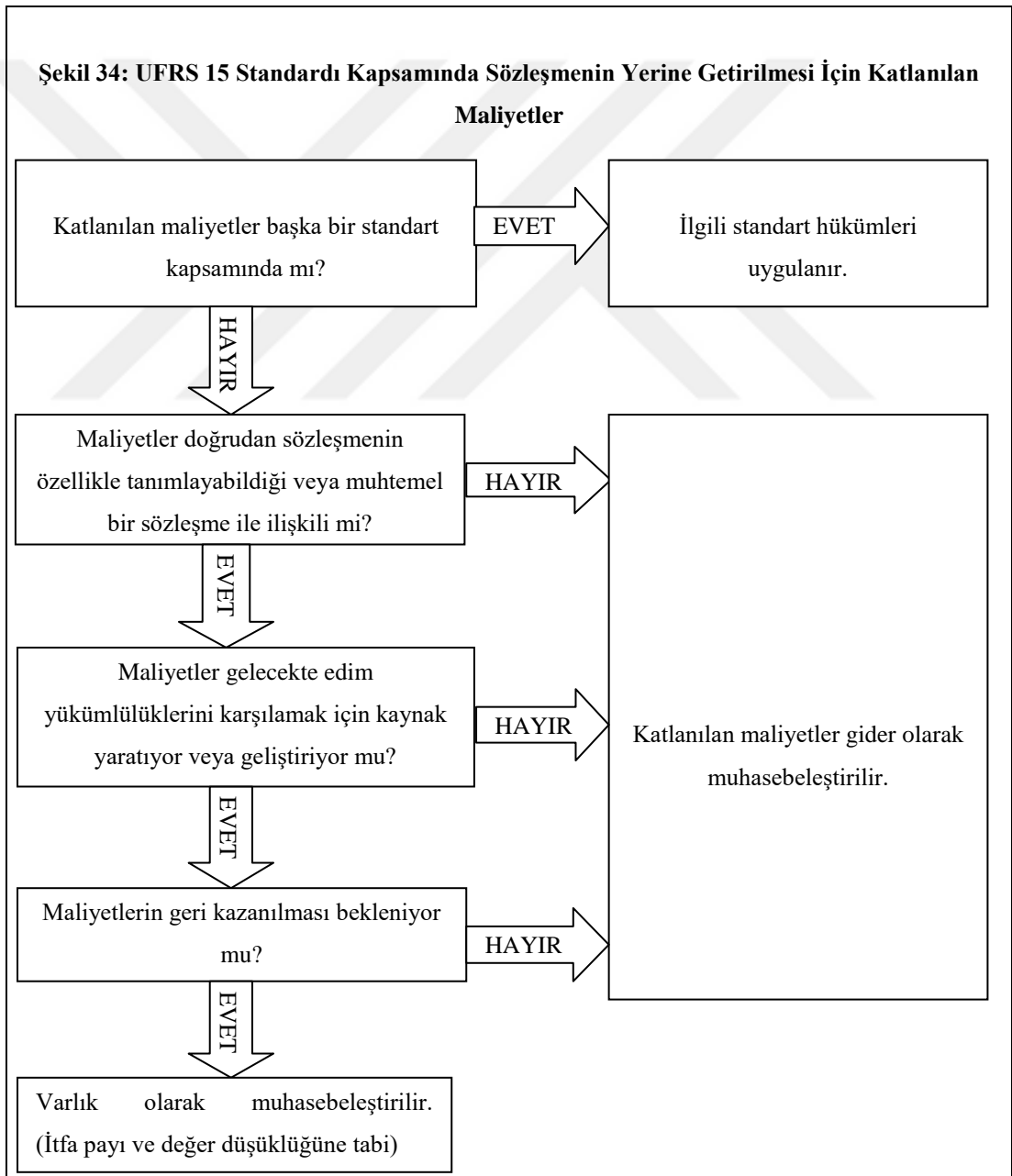
Standartta uygulama kolaylığı sağlaması açısından aktifleştirilen sözleşme maliyetlerinin itfa süresi bir yıl veya daha kısa olduğunda, söz konusu ek maliyetlerin giderleştirilmesi istenmektedir (UFRS 15: madde 94). Sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler sözleşmenin yapılıp yapılmadığından bağımsız olarak, müşteriye fatura edildiği durum dışında gider olarak finansal tablolara alınır (UFRS 15: madde 93).

3.3.2. İfa Maliyetleri

Sözleşmenin ifası kapsamında katlanılan maliyetler, başka standart kapsamında değilse ve maliyetlerin; tanımlanabilir ya da muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması, gelecekte kaynak yaratması ve geri kazanılabileceği beklentisi şartlarının tamamını sağlıyorsa, varlık olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15:madde 95).

Doğrudan maliyetlere örnek olarak şunlar verilebilir; direkt işçilik (örneğin personel maaş ve ücretleri), direkt malzeme (örneğin müşteriye hizmet

ulaştırılmasında kullanılan malzemeler), sözleşme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili maliyetlerin dağıtımı (örneğin yönetim ve gözetim maliyetleri, araç gereç sigortalama giderleri), açıkça fatura edilen giderler, sadece sözleşme yapımından kaynaklı giderler (örneğin taşeronlara ödemeler) olarak sayılabilir (UFRS 15:madde 97). İşletme, genel yönetim maliyetleri, sözleşmeye yansıtılmamış atık malzeme, işçilik ya da diğer kaynakların maliyetleri, geçmiş performansa ilişkin maliyetler, yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri veya yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile ilişkili olduğu tespit edilemeyen maliyetler ortaya çıktıkça, gider olarak muhasebeleştirir (UFRS 15:madde 98).



Kaynak: CPA Deloitte, 2015:35.

Uygulama – 3.18: Sözleşme Maliyetleri

ABC yazılım işletmesi, SAP bilgisayarlı muhasebe kullanan müşterisinin, bilgi teknolojisi ve data merkezini yönetmek için, aylık 25.000 TL sabit ücretten 5 yıllık bir sözleşme imzalıyor. İşletme, pazarlamayı gerçekleştiren personele verilmek üzere 5.000 TL’lik satış komisyonu maliyetine katlanıyor. Ayrıca, hizmetin tamamlanması için gerekli olan 5 işçi görevlendiriyor. İşletme hizmet sunumuna başlamadan önce, müşterinin sistemi ile bağlantı sağlamak amacıyla, kendi içinde teknolojik bir altyapı platformu tasarlayıp kurmuştur. UFRS 15 uyarınca yorumlayınız. Hazırlanan platform, müşteriye devredilmeyecek olup, hazırlanması için yapılan harcamalar şöyledir;

Yapılan Faaliyetler	Katlanılan Maliyetler(TL)
Tasarım	30.000
Donanım	150.000
Yazılım	100.000
Data Aktarımı	80.000
Test Etme	40.000
Toplam	400.000

- * Pazarlamayı gerçekleştiren personele verilmek üzere katlanılan 5.000 TL’lik satış komisyonu maliyeti, gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.
- * Görevlendirilen 5 işçiye ödenecek maaşlar, sözleşmenin tamamlanma maliyetine ilişkin değildir ve işletmenin personel giderleri hesabında muhasebeleştirilir.
- * Hizmet başlangıcında yapılan kurulum maliyetler, mal ve hizmetlerin müşteriye transferi ile ilgili değildir ve TMS 16 ve TMS 38’e uygun olarak muhasebeleştirir;
- * Donanım Maliyetleri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına olarak muhasebeleştirilir.
- * Yazılım Maliyetleri, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına uygun olarak muhasebeleştirilir.
- * Tasarım, data aktarımı ve test etme maliyetleri ise sözleşmeyi tanımlamak içindir, dolayısıyla sözleşme süresince (5yıl) itfa edilerek varlık olarak muhasebeleştirilir.

3.4. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINA GÖRE AÇIKLANMASI GEREKEN BİLGİLER

Finansal raporlamadaki açıklamalar, yatırımcılara göz önünde bulundurmaları gereken önemli etmenlerin iletilebilmesi, anlaşılabilir ve tutarlı bilgi sunulması için gereklidir (KPMG Gündem, 2013:38). UFRS 15 Standardı, işletme açısından, finansal tablo kullanıcılarına hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini gösteren yeterli düzeyde bilginin açıklanmasını amaçlar.

İşletme, açıklama yaparken, ayrıntı seviyesi ve çeşitli hükümlerin önemlilik derecesini dikkate alır. İşletme, çok sayıda önemsiz detaya yer vererek ya da büyük ölçüde farklı özelliklere sahip kalemleri, faydalı bilgilerin açığa çıkmasını sağlayacak şekilde bir araya getirir veya ayırır. İşletme başka standart kapsamında bilgi vermiş ise, UFRS 15 Standardı uyarınca açıklama yapmasına gerek yoktur (UFRS 15:madde 111-112). İşletme bu çerçevede, işletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmeler, önemli muhakemeler ve bu muhakemelerdeki değişimler ve sözleşmenin yapılması veya ifası için katlanılan maliyetlerin varlık olarak finansal tablolara alınmasına ilişkin nitel ve nicel bilgilerin tamamını açıklar (UFRS 15:madde 110).

3.4.1. İşletmenin Müşterileriyle Yaptığı Sözleşmeler

İşletme, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatın ayrıştırılması, sözleşme bakiyeleri, edim yükümlülükleri ve kalan edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatına ilişkin bilgileri açıklar.

İşletme diğer standartlar uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ayrıca sunulmadıkları sürece, işletmenin diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak açıklanacak olan müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara alınan hasılatı ve diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü kayıplarından ayrı olarak açıklayacağı, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan alacakları ya da sözleşme varlıkları üzerinden (TFRS 9 uyarınca) finansal tablolara alınan değer düşüklüğü kayıpları tutarının tamamını raporlama dönemi için açıklar (UFRS 15:madde 113).

İşletme finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılat ve nakit akışlarının nitelik, tutar, zamanlama ve belirsizliğin iktisadi faktörlerden nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayrıştırır. Bu kategoriler; mal ve hizmetin türü (örneğin ana ürün grubu),

coğrafi bölge (örneğin ülke ya da bölge), müşteri piyasası veya türü (örneğin kamu ve özel müşteriler), sözleşme türü (örneğin sabit fiyatlı, süre ve malzeme bazlı sözleşmeler), sözleşme süresi (örneğin kısa vadeli ve uzun vadeli sözleşmeler), mal ve hizmetin devir zamanı (örneğin, zamanın belirli bir anında müşterilere devredilen mal veya hizmetlerden hasılat ve zamanla devredilen mal veya hizmetlerden hasılat) ve satış kanalları (örneğin, tüketicilere doğrudan satılan mallar ile aracılar vasıtasıyla satılan mallar) olarak sayılabilir (UFRS 15:madde B 89). Buna ilave olarak işletme “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardını” uygulamakta ise, kategorilere ayrıştırılmış hasılat açıklaması ile her bir raporlanabilir bölüm için açıklanan hasılat bilgileri arasındaki ilişkinin, finansal tablo kullanıcılarının anlayacağı yeterlilikte bilgiyi açıklar (UFRS 15:madde 115).

İşletme, ayrıca açıklanmadıkları durumda, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyeleri, dönem başında sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dâhil edilmiş olup raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat ve geçmiş dönemlerde yerine getirilen (ya da kısmen yerine getirilen) edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılatın (örneğin, işlem fiyatındaki değişimler) tamamını açıklar. Ayrıca işletme, raporlama dönemi boyunca sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğü bakiyesinde meydana gelen önemli değişiklikleri açıklar. Bu değişiklikler; işletme birleşmeleri nedeniyle meydana gelen değişiklikler, ilerleme ölçümü veya işlem fiyatı tahminindeki değişiklikler ve düzeltmeler, sözleşme varlığındaki değer düşüklükleri, bedele ilişkin tahsil hakkının koşulsuz hale gelmesi ve hasılatın muhasebeleştirilmesi için geçmesi gereken süredeki değişiklikler olarak sayılabilir (UFRS 15:madde 116-118).

İşletme, müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleri hakkında da bilgiler açıklar. Açıklanması gereken bu bilgiler; faturala elde tut düzenlemesi kapsamındaki dâhil işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirme zamanı, önemli ödeme şartları ve sözleşmede finansman bileşeninin olup olmadığı, işletmenin temsilci ya da aracı sıfatıyla hareket etmesine dikkat çekmek süreciyle devrini taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin niteliği, iade ve geri ödeme yükümlülükleri, garanti yükümlülükleri ve ilgili yükümlülükler olarak sayılabilir (UFRS 15:madde 119).

İşleme kalan edim yükümlülükleriyle ilgili olarak, raporlama dönemi sonu itibariyle yerine getirilmemiş (ya da kısmen getirilmemiş) edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatının toplam tutarı ve kalan edim yükümlülüklerinin süresi için en uygun vade aralığından faydalanılarak nicel bazda ya da nitel bilgilerden yararlanılarak hasılatın ne zaman kayda alınacağına ilişkin bilgileri açıklar. Ancak, işletme pratik yöntem olarak edim yükümlülüğü beklenen asıl vadesi bir yıl ya da daha kısa olan bir sözleşmenin parçası veya faturalama hakkına sahip olduğu tutardaki hasılatın muhasebeleştirilmesi koşullarından birini karşılaması halinde, bu bilgileri açıklamak zorunda değildir (UFRS 15:madde120-122).

3.4.2. Önemli Muhakemeler ve Bu Muhakemelerdeki Değişimler

İşletme UFRS 15 Standardının uygulanmasında benimsediği ve müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden elde ettiği hasılatın tutarı ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkileyen muhakemeleri ve bu muhakemelerdeki değişimleri açıklar. Özellikle, edim yükümlülüklerinin yerine getirilme süreci ve işlem fiyatı ile edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarların belirlenmesinde kullanılan muhakemeler ve bu muhakemelerdeki değişimleri açıklar (UFRS 15:madde 123).

İşletme, zamanla yerine getirilen edim yükümlülükleri ile ilgili olarak, hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemleri (örneğin kullanılan çıktı ve girdi yöntemleri ile bu yöntemlerin nasıl uygulandığına dair açıklama) ve kullanılan yöntemlerin mal veya hizmetlerin devrini doğru gösterdiğinin gerekçesine dair açıklamaların her ikisini birden açıklar. Ayrıca, zamanın belli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak işletme, müşteri tarafından taahhüt edilen mal ve hizmetlerin kontrolünü ne zaman elde edeceğinin değerlendirilmesi sırasında oluşturulan önemli muhakemeleri açıklar (UFRS 15:madde 124-125).

İşletme, işlem fiyatının belirlenmesi, değişken bedelin tahmini, söz konusu bedelin paranın zaman değerinin etkilerine göre düzeltilmesi, gayri nakdi bedelin ölçümü, değişken bedel tahmininin sabitlenip sabitlenmediğinin değerlendirilmesi, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatlarının tahmini de dâhil işlem fiyatının dağıtımı ile iskonto ve değişken bedelin sözleşmenin belirli bir bölümüne dağıtımı ve iade-geri ödeme yükümlülükleri ile benzer yükümlülüklerin ölçümü için kullanılan yöntem, girdi ve varsayımlar hakkında bilgileri açıklar (UFRS 15:madde 126).

3.4.3. Sözleşmenin Yapılması veya İfası İçin Katlanılan Maliyetlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara Alınması

İşletme, müşteriyle yapılan sözleşme ya da sözleşmenin ifası amacıyla katlanılan maliyetlerin tutarının (sözleşme yapma ek maliyetleri uyarınca) belirlenmesinde oluşturulan muhakemeler ve işletmenin her bir raporlama dönemine ilişkin olarak itfa payını belirlemede kullandığı yöntemin her ikisini birlikte açıklar. Ayrıca işletme, ana varlık kategorileri itibariyle müşteri ile bir sözleşmenin yapılması veya ifası kapsamında katlanılan maliyetlerden (sözleşme yapma ek maliyetleri uyarınca) muhasebeleştirilen varlıkların kapanış bakiyeleri (örneğin müşterilerle sözleşmelerin yapılmasında katlanılan maliyetleri, sözleşme hazırlık giderleri ve düzenleme masrafları) ve raporlama dönemi içinde muhasebeleştirilen itfa payı tutarı ve değer düşüklüğü kayıplarının tamamını açıklar (UFRS 15:madde 127-128).

İşletme, önemli bir finansman bileşeninin varlığına ilişkin ya da sözleşme yapma ek maliyetlerine ilişkin pratik yöntemleri kullanmayı tercih etmesi durumunda bu hususu açıklar (UFRS 15:madde 129).

3.5. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ ÖNCEKİ HASILAT STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI

3.5.1. UFRS 15 Standardının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Karşılaştırılması

Yukarıda açıklandığı gibi, UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, hasılatın kapsamı, hasılatın muhasebeleştirilme koşulları, hasılatın ölçümü ve açıklamalı bilgiler açısından yenilikler getirmiştir. UFRS 15 Standardı, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının yerini alacaktır.

Yeni Standardın inşaat sektörü ile ilgili şu sorulara açıklık getirmesi beklenmektedir (Grant Thornton, 2015a:21):

- Gelir belli bir tarihte mi yoksa zamana yayılarak mı tahakkuk edecektir?
- Birleştirilmiş hizmetlerde, hangi durumda gelirler ayrı edim yükümlülüğünü temsil edecek?
- Sözleşme değişiklikleri (sipariş değişiklikleri) cari dönem ve gelecek dönem gelirlerini nasıl etkileyecek?

- Sözleşmeye ilişkin performans maliyet yöntemi kullanılarak tahmin edildiğinde hangi maliyetler dikkate alınacaktır?
- Teşvik primleri nasıl finansal tablolarla yansıtılacaktır?
- Sözleşmedeki performans maliyetleri aktifleştirilmeli mi, giderleştirilmeli mi?

3.5.1.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma

TMS 11 Standardı, yalnızca yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerini kapsar ve yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

UFRS 15 Standardı ise, işletmenin bir dönemden daha uzun süren edim (yapım) yükümlülüğüne taraf olduğu durumlarda, edim yükümlülüğünü dikkate almaktadır. UFRS 15 Standardı müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takasını kapsar.

3.5.1.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, gelir ve giderin muhasebeleştirilmesinde, inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilip edilememesi noktasında ayrıma gider. Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilebiliyorsa, muhasebeleştirilir. Sonucun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 11:madde 34).

UFRS 15 Standardı ise gelirin muhasebeleştirilmesini, beş adımlı sistem ve iki yaklaşımla açıklamıştır. İlk adımda müşteri ile yapılan sözleşme tanımlanır, ikinci adımda hizmet yükümlülükleri tespit edilir, üçüncü adımda işlem (hizmet fiyatı) tanımlanır, dördüncü adımda işlem fiyatı hizmet yükümlülüklerine dağıtılır ve son adımda hizmet yükümlülüğü yerine getirildikçe gelir tahakkuk edilir. UFRS 15 Standardı kontrolün müşterinin eline geçmesini esas alır ve gelir zaman içerisinde belli bir noktada ya da sözleşmenin yerine getirildiği zaman dilimi içerisinde tanımlanarak muhasebeleştirilir.

3.5.1.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilip, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kâr raporlanır (TMS 11:madde 25).

UFRS 15 Standardı ise, hasılatın ölçümünde işlem fiyatını esas alır. Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatı tutarında muhasebeleştirme yapılır.

3.5.1.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre, yüklenici işletme muhasebeleştirilen dönem gelirini, sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemleri ve devam eden sözleşmelerde tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemleri açıklar. İşletme sözleşmedeki alacaklarını varlık, brüt yükümlülük tutarlarını ise borç olarak gösterir (TMS 11:madde 39-42).

UFRS 15 Standardı ise, işletme açısından finansal tablo kullanıcılarına, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini gösteren yeterli düzeyde bilgi sağlayıcı nitel ve nicel açıklamalar yapar. İşletme, açıklama yaparken, ayrıntı seviyesi ve çeşitli hükümlerin önemlilik derecesini dikkate alır.

Uygulama – 3.19: TMS 11ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması

AC inşaat işletmesi müşterisine ait arsa üzerine sekiz katlı bir bina yapmak için 01.01.2012 tarihinde sözleşme düzenliyor. Sözleşme bedeli 1.000.000 TL olup bina yapımı iki yıl içinde tamamlanacaktır. Beklenen maliyet 800.000 TL' dir. AC inşaat işletmesi birinci yılın sonunda dört katın yapımını tamamlamıştır. İkinci yılın üçüncü ayında taraflar kat planında değişiklik yaparak son katın dubleks yapılması konusunda anlaşmışlardır. Bu değişiklik, sözleşme bedelini 100.000 TL ve maliyetleri de 60.000 TL artıracaktır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı uyarınca AC inşaat işletmesinin hasılatı muhasebeleştirme işlemlerini yapımız.

a) TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı madde 22 uyarınca; bir inşaat sözleşmesinde sonuç güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa, inşaata ait gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonunda, inşaatın tamamlama aşaması dikkate alınarak muhasebeleştirilir.

TMS 11 madde 30 uyarınca; tamamlanma derecesinin tahmininde, bugüne kadar bitirilen işle ilgili katlanılan toplam sözleşme maliyetinin öngörülen toplam inşaat maliyetine oranı, işle ilgili incelemeler ve fiziki tamamlanma oranı kullanılır. Bu açıklamalara göre; sekiz katlı binanın dört katı ilk yıl sonunda tamamlanmış olduğunu göz önünde bulundurularak tamamlanma yüzdesini güvenilir şekilde % 50 olarak tahmin edebiliriz.

2012 Yılı:

* Tamamlanma Yüzdesi = % 50

*Dönem geliri = 1.000.000 x %50 = 500.000 TL hasılat olarak muhasebeleştirilir.

2012			
120 ALICILAR		500.000-	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			500.000-

2013 Yılı:

TMS 11 madde 13 uyarınca; varlığın özelliği, tasarımı veya sözleşme süresinin değiştirilmesi durumunda, değişikliğin müşteri tarafından onaylanmasının muhtemel olması ve gelir tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi mevcutsa, değişiklik sözleşme gelirine dâhil edilir. Bu açıklamalara göre;

* Sözleşme bedeli = 1.000.000 + 100.000 = 1.100.000 TL

* Dönem geliri = 1.100.000 – 500.000 = 600.000 TL hasılat olarak muhasebeleştirilir.

2013			
120 ALICILAR		600.000-	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			600.000-

b) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

UFRS 15 Standardı, TMS 11 Standardından farklı olarak, her bir edim yükümlülüğünün, zamanla ya da zamanın belirli bir anında yerine getirip getirmediğini belirler ve muhasebeleştirilir. İşletme edimi zamanla yerine getirmiyorsa, zamanın belli bir anında yerine getirir. İşletme; i) müşterinin varlığın sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi, ii) müşterinin varlığın üretilmesini ve geliştirilmesini kontrol etmesi iii) işletmenin varlığın alternatif kullanım imkânına sahip olmaması ve işletmenin bugüne kadar tamamlanan edim yükümlülüğü karşılığı yasal bir tahsil hakkının bulunması, şartlarından herhangi biri karşılanıyorsa hasılatı zamanla muhasebeleştirir (UFRS 15 B3-B6). Uygulamada işletme edim yükümlülüğünü zamanla yerine getireceğinden, kontrolü de zamanla devredecektir. Dolayısıyla işletme hasılatı zamanla muhasebeleştirecektir.

UFRS 15 madde B14-B19 uyarınca; mal ve hizmetlerin zamanla yerine getirileceğini kapsayan düzenlemelere ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesinde girdi ve çıktı yöntemleri olmak üzere iki yöntem vardır. Standartta iki yöntemden hangisinin tercih edileceği konusunda herhangi bir ifade yer almamaktadır. Bu yöntemlerin avantaj ve dezavantajları düşünülerek, en uygun olanı seçilmelidir.

Çıktı yönteminde, bu güne kadar transferi gerçekleşen mal veya hizmetlerin, müşteri açısından değeri ile mal veya hizmetlerin sözleşmedeki taahhüt bedeli kıyaslanarak ölçülür. Bugüne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan dönüm noktaları ve zamanla üretilen ya da teslim edilen birimler gibi yöntemler çıktı yöntemidir.

Girdi yöntemi ise, performans yükümlülüklerindeki ilerlemeyi dolaylı olarak ölçer. İşletme, bir edim yükümlülüğünün (örneğin, tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) yerine getirilmesi için toplam beklenen girdilere kıyasla bu edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletmenin emekleri ya da girdileri oranında hasılatı finansal tablolara alır. Uygulamadaki verilerden girdi yönteminin kullanılması daha gerçekçi sonuç verecektir. Bu açıklamalara göre;

* İlk (orijinal sözleşme) durum;

Sözleşme bedeli = 1.000.000 TL

Beklenen maliyet = 800.000 TL

* Birinci yılın sonunda girdi yöntemi kullanılarak gerçekleşen maliyetlerden hareketle işletme yükümlülüğünün % 50'lik kısmını yerine getirmiştir ve sözleşme bedelinin % 50'lik tamamlanan yükümlülük yüzdesini,

* $1.000.000 \times \% 50 = 500.000$ TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirir.

31.12.2012	
120 ALICILAR	500.000-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	500.000-

UFRS 15 madde 18 uyarınca; sözleşmenin tarafları ikinci yılın üçüncü ayında sözleşme kapsamını ve fiyatını onaylayarak değiştirdikleri için sözleşme değişikliğe uğramıştır. İşletme; i) sözleşme kapsamını genişleten mal ve hizmetin ilavesi, ii) bu ilavelerin sözleşme fiyatında, sözleşme müstakil satış fiyatlarını ve belirli sözleşmenin şartlarını gösteren fiyata ilişkin uygun düzeltmeleri yansıtan bedel kadar artış meydana getirmesi, koşullarının birlikte sağlaması durumunda değişikliği ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirecektir (UFRS 15:madde 20). Ancak uygulamada UFRS 15 madde 20 şartları karşılanmadığı için; İşletme bu yükümlülüğü mal ve hizmetin paket olarak sunulduğu tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirecektir. İşletme değişiklik sonrası sürecin ölçümünü günceller ve toplam beklenen maliyeti 860.000 TL, ilk yıl gerçekleşen maliyete oranlanarak tamamlanan yükümlülük yeniden hesaplanır;

* Sözleşmedeki değişiklik sonrası durum;

Sözleşme bedeli = $1.000.000 + 100.000 = 1.100.000$ TL

Beklenen maliyet = $800.000 + 60.000 = 860.000$ TL

Tamamlanan yükümlülük yüzdesi = $(800.000 / 2) / 860.000 = \% 46.5$

UFRS 15 madde 21/b uyarınca; *Sözleşme değişikliği tarihi ya da öncesinde transfer edilen mal ve hizmetlerin, yeni sözleşmede yer alan mal ve hizmet bakiyesinden farklı olmaması* dolayısıyla AC inşaat işletmesi, sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirir. İşlem fiyatı ve işletmenin edim yükümlülüğünün ölçümü üzerindeki değişim, hasılatta artış ya da azalış şeklinde muhasebeleştirilir.

* Değişiklik tarihindeki ek hasılat; $(1.100.000 \times \% 46.5) - 500.000 = 11.500$ TL ek hasılat olarak muhasebeleştirilir.

120 ALICILAR	11.500-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		11.500-

3.5.2. UFRS 15 Standardının TMS 18 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat Standardının hasılatı tanımlamada ve dipnot açıklamalarında yetersiz kalması, yeni standart gereksinimini artırmıştır (İstanbul YMMO, 2014:2). UFRS 15 Standardı, hasılatın kapsamı, hasılatın muhasebeleştirilme koşulları, hasılatın ölçümü ve açıklamalı bilgiler açısından TMS 18 Hasılat Standardından farklılık yaratmaktadır.

3.5.2.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma

TMS 18 Hasılat Standardı, mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri kapsamaktadır.

UFRS 15 Standardı ise, daha kapsamlı olup, ayırım yerine edim yükümlülüğü kavramı ile ele almıştır (Köse ve Çelikay, 2015:32). Ayrıca, önceki standartlarda yer almayan hasılatın sözleşme içinde ayrıştırılan taahhütlerinin (edim yükümlülüklerinin) yerine getirildiği ölçüde muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür (KPMG Gündem, 2012:71). UFRS 15 Standardı müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası ayrıca, TMS 18'in yeterli olmadığı çoklu unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlama, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlarda da açıklamalar sunmaktadır.

3.5.2.2. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma

TMS 18 Hasılat Standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesi için beş koşulun tamamlanmasını şart koşmaktadır. Bunlar (TMS 18:madde 4);

- 1) İşletmenin risk ve getirileri alıcıya devretmesi,
- 2) İşletmenin kontrolü sürdürmemesi,

- 3) Güvenilir hasılat ölçümü,
- 4) Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ve
- 5) Yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesi.

UFRS 15 Standardında, hasılatın muhasebeleştirilmesi ise, işletme tarafından taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin müşteriye transferiyle (kontrolün müşteriye geçmesi), zamanla ya da zamanın belirli bir anında yapılır. Kontrol, bir mal veya hizmetin yönetimini elde etme veya fayda elde etme olarak tanımlanmaktadır. Müşterinin, mülkiyete sahip olması, koşulsuz edim yükümlülüğünün bulunması, zilyetliğe sahip olması, işlevin müşteriye özel olması ve ilave düzenlemeler kontrolün belirlenmesindeki göstergelerdir (Başöz, 2011:2). UFRS 15 Standardı ise hasılatın muhasebeleştirilmesini, beş adımda açıklamıştır. Bu adımlar;

- 1) Müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir,
- 2) Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır,
- 3) İşlem fiyatı belirlenir,
- 4) İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır,
- 5) Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilir.

3.5.2.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma

TMS 18 Hasılat Standardında, hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür ve tutar taraflar arası anlaşma ile belirlenip, indirimler dikkate alınır. Hasılatın gerçeğe uygun değeri, faizsiz peşin satış bedelidir.

UFRS 15 Standardı, hasılatın ölçümünde, mal veya hizmetlere ilişkin kontrolün müşteriye devredilmesi şartına dayalı olarak, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatını esas alır. İşletme işlem fiyatını, sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önünde bulundurarak, üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar (örneğin satış vergileri, mal ve hizmet vergileri, KDV) hariç işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği tutar üzerinden belirler.(UFRS 15:madde 47; Gençoğlu, 2007:155).

3.5.2.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma

TMS 18 Hasılat Standardı, muhasebeleştirmedeki muhasebe politikaları, standardın kapsamından (mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları ve

temettüler) doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen önemli hasılat sınıfı tutarı ile bu kapsam içinde olup mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı hususlarını genel olarak açıklamaktadır (TMS 18:madde 35).

UFRS 15 Standardı ise, işletme açısından finansal tablo kullanıcılarına, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini gösteren yeterli düzeyde bilginin açıklanmasını amaçlar. İşletme, açıklama yaparken, ayrıntı seviyesi ve çeşitli hükümlerin önemlilik derecesini dikkate alır. İşletme bu çerçevede, işletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmeler, önemli muhakemeler ve bu muhakemelerdeki değişimler ve sözleşmenin yapılması veya ifası için katlanılan maliyetlerin varlık olarak finansal tablolara alınmasına ilişkin nitel ve nicel bilgilerin tamamını açıklar (UFRS 15:madde 110).

Tablo 6: TMS 11-TMS 18 ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması

Standart	Kapsam	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın Ölçülmesi
TMS 11	Yüklenici işletmelerin yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işleri.	Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilebildiğinde muhasebeleştirilir.	Tamamlanma yüzdesi yöntemi
TMS 18	Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.	1)İşletmenin risk ve getirileri alıcıya devretmesi, 2)İşletmenin kontrolü sürdürmemesi, 3)Güvenilir hasılat ölçümü, 4) Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ve 5)Yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesinden sonra muhasebeleştirilir.	Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeriyle.
UFRS 15	Mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası	İşletme tarafından taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin müşteriye transferi (kontrolün müşteriye geçmesi) ile zamanla ya da zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatıyla.

Uygulama – 3. 20: TMS 18 ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması

Bir müşteri 01.02.2015 tarihinde XX Net işletmesi ile 6 aylık internet hizmetini kapsayan bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme karşılığı bağımsız satış fiyatı 160 TL olan bir modem bedelsiz verilmiştir. Müşteri modem olmadan bağımsız satış fiyatı aylık 80 TL olan sözleşmeye aylık 100 TL’den 6 ay ödeme yapacaktır. TMS 18 Hasılat Standardı ve UFRS 15 Standardı uyarınca internet hizmetini sağlayan XX Net işletmesinin hasılatı muhasebeleştirme işlemlerini yapınız. Sözleşme 01.09.2015 tarihinde yapılsaydı durum değişir miydi?

a) TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TMS 18 Hasılat Standardındaki açıklamalar tekil işlemler içindir. Ancak, bazı durumlarda tek satış işlemi iki farklı hasılat yaratabilir. Bu durumda işlemin özünü yansıtmak amacıyla muhasebeleştirme ilkelerini işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Buna karşın birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmezse ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır (TMS 18:madde 13).

Bu çerçevede birbiriyle bağlantılı modem ve internet hizmeti işlemi ayrıştırılabilir iki işlem gibi görünse de, bir bütün olarak değerlendirilmediklerinde ticari etki anlaşılamayacağından ayrıştırma yapılmaz. Dolayısıyla TMS 18 Standardı edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı tanımlanmasına yeterli açıklama getirmediği için, işletme modemden elde edilen hasılatı hesaba katmayarak, modem maliyetini müşteri elde etme maliyeti olarak kabul edecektir ve hasılatı muhasebeleştirirken sadece aylık internet hizmeti satışından hasılatı muhasebeleştirecektir.

XX Net işletmesi aylık olarak yapacağı muhasebe kayıtlarında, sözleşmeye göre aylık ödeme tutarını (100 TL), “120 ALICILAR” hesabına borç ve 600 “YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabına alacak olarak kaydedecektir.

xx.xx.20xx		
120 ALICILAR	100-	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		100-

b) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

UFRS 15 Standardı ise hasılatın muhasebeleştirilmesini, beş adımda açıklamıştır. Bu adımlar;

- 1) Müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir,
- 2) Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır,
- 3) İşlem fiyatı belirlenir,
- 4) İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır,
- 5) Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilir.

***I. Adım;** *Müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir;* XX Net işletmesi, müşterisiyle altı aylık internet hizmet sözleşmesi yapmıştır. Ayrıca, sözleşme karşılığı bir adet modemi bedelsiz vermiştir. Dolayısıyla XX Net işletmesinin müşterisi ile yaptığı sözleşme belirlenmiştir.

***II. Adım;** *Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır;* İnternet hizmeti sağlayan XX Net işletmesinin müşterisiyle yaptığı sözleşmede iki edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülükler şu şekildedir;

- 1) İşletmenin müşteriye modem verme yükümlülüğü,
- 2) İşletmenin müşteriye altı ay süre ile internet hizmeti sağlama yükümlülüğü.

***III. Adım;** *İşlem fiyatı belirlenir;* İşletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşme uyarınca işlem fiyatı aylık 100 TL'den altı aylık 600 TL'dir.

***IV. Adım;** *İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır;* İşletme tarafından, sözleşme karşılığı müşterisine bedelsiz olarak verilen modem bağımsız satış fiyatı 160 TL'dir. Ayrıca, işletme aynı internet hizmetini modem olmadan aylık müstakil satış fiyatı 80 TL'den altı aylık taahhülle 480 TL'ye satmaktadır. Bu durumda, iki ayrı edim yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatları şu şekildedir;

- 1) Modem = 160 TL
- 2) İnternet sağlama hizmeti; aylık 80 TL'den altı aylık taahhülle; $80 \times 6 = 480\text{TL}$.

- Bağımsız satış fiyatına göre ağırlık oranı (modem) = $160 / 640 = \% 25$
- Bağımsız satış fiyatına göre ağırlık oranı (internet hizmeti) = $480 / 640 = \% 75$
- İndirim tutarı = $640 - 600 = 40\text{ TL}$
- Modeme dağıtılacak indirim tutarı = $40 \times \%25 = 10\text{ TL}$
- Hasılat tutarı (modem) = $160 - 10 = 150\text{ TL}$
- İnternet hizmetine dağıtılacak indirim tutarı = $40 \times \%75 = 30\text{ TL}$
- Hasılat tutarı (internet hizmeti) = $480 - 30 = 450\text{ TL}$

İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim yükümlülüğü	Modem	İnternet Hizmeti	Toplam
İşlem Fiyatı (TL)	0	600	600
Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	160	480	640
Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oranı (%)	%25	%75	%100
Hasılat	150	450	600
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Sözleşmenin başında muhasebeleştirilir.	Zaman boyunca muhasebeleştirilir.	

İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması tablosunu incelediğimizde, internet hizmeti ve modem ayrı ayrı alınmış olsaydı, modeme 160 TL, internet hizmetine 480 TL, toplamda 640 TL ödenecekti. Ancak birlikte alımda toplam işlem fiyatı 600 TL oldu. UFRS 15 madde 81 uyarınca, müşteri sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları toplamı, bu mal veya hizmet karşılığı ödenecek taahhüt bedelini aştığı için, sonuçta 40 TL indirim gerçekleşti. UFRS 15 madde 82 uyarınca indirim tutarı (40 TL), modem ve internet hizmetinin bağımsız satış fiyatları oranında dağıtılarak hasılat tutarları bulunur.

Hasılatın Muhasebeleştirilme Süreci

Edim Yükümlülükleri	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (TL)					
	t(0)	t(1)	t(2)	t(3)	t(4-5)	t(6)
Modem	0	0	0	0	0	0
İnternet Hizmeti	0	100	100	100	100	100
Hasılatın Düzeltilmesi	150	(25)	(25)	(25)	(25)	(25)
UFRS 15 hasılat	150	75	75	75	75	75

***V. Adım;** Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilir.

a) Modem satışının muhasebeleştirilmesi;

Dağıtım sonrası modemin işlem fiyatı 150 TL oldu, bu tutar sözleşme başında (01.02.2015) muhasebeleştirilir. Modem bedelinin ilgili döneme ait kısmı (faturalandırılmamış gelirler) “181 GELİR TAHAKKUKLARI” hesabına borç, “600 YURTIÇİ SATIŞLAR” hesabına alacak olarak kaydedilir.

01.02.2015			
181 GELİR TAHAKKUKLARI		150-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			150-

b) İnternet hizmeti sağlama satışının muhasebeleştirilmesi;

Dağıtım sonrası internet hizmeti sağlama fiyatı ise 450 TL oldu ve bu tutar zaman boyunca muhasebeleştirilir. Hasılatın muhasebeleştirilme süreci tablosu incelendiğinde, mobil hizmet sağlayıcı her ay 100 TL, müşteriden almaktadır. Ancak, 100 TL tutarın 25 TL'lik kısmı modeme aittir. Ödeme süresince her ay, 25 TL'lik modeme ait tutar (faturalandırılmamış gelirler) "181 GELİR TAHAKKUKLARI" ve düzeltme sonrası tutar olan 75 TL "600 YURTIÇİ SATIŞLAR" hesabına alacak, işletmenin her ay müşterisinden aldığı 100 TL ise "120 ALICILAR" hesabına borç olarak kaydedilir. Bu muhasebe kaydı, altı ay boyunca aynı şekilde yapılır.

31.02.2015			
120 ALICILAR		100-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			75-
181 GELİR TAHAKKUKLARI			25-

c) Bir Muhasebe Döneminde Tamamlanamayan Sözleşmelerde TMS 18 ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması (sözleşmenin 01.09.2015'de yapılması)

TMS 18 ve UFRS 15 kayıtları incelendiğinde uzun vadede toplam kar tutarı değişmezken, aylık olarak yapılan raporlamada kar tutarı farklıdır. Bu durumda, bir muhasebe döneminde tamamlanamayan sözleşmelerde farklı durumlar ortaya çıkar. Uygulamamızdaki sözleşme tarihi 01.09.2015 olsaydı, altı aylık sözleşme süresinin dört ayı (01.09.2015 – 31.12.2015), dönem sonunda raporlanacaktı. Bu açıklamalara göre dönem sonunda (31.12.2015) hasılat tutarları şu şekilde hesaplanır;

- TMS 18'e Göre (Modem + İnternet Hizmeti) ; $0 + 100 \times 4 = 400$ TL
- UFRS 15'e Göre (Modem + İnternet Hizmeti) ; $150 + 75 \times 4 = 450$ TL

TMS 18 ve UFRS 15'e Göre Dönem Sonu Hasılatının Tanınması

Performans Yükümlülüğü	Modem (TL)	İnternet Hizmeti (TL)	Toplam (TL)
TMS 18'e Göre	0	400	400
UFRS 15'e Göre	150	300	450

TMS 18'e göre dönem sonunda dört aylık süreçte (01.09.2015 – 31.12.2015) aylık 100 TL'den toplam 400 TL hasılat tanınacaktı.

UFRS 15'e göre ise modem sözleşme başında teslim edileceğinden 150 TL modem payı hasılat olarak tanınacaktı. Ayrıca internet hizmetinin dönem sonuna kadar aylık 75 TL'den dört aylık 300 TL hasılat tutarı tanınacaktı ve toplam hasılat tutarı $150 + 300 = 450$ TL olacaktı.

TMS 18 Standardında dönem sonu toplam 400 TL hasılat tanımlanırken, UFRS 15 Standardında 450 TL hasılat tanımlanacaktı. Bu durumda hasılat tutarı farklı olduğu için, kar ve kar üzerinden alınan vergi ve işletmenin değeri farklı olacaktı.



SONUÇ VE ÖNERİLER

28 Mayıs 2014 tarihinde yayımlanan ve 1 Ocak 2017 sonrası yıllık raporlamalar için uygulanmaya başlanacak olan UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (Revenue From Contracts With Customers) Standardı, mevcut standartlar; TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardının yerini alacaktır.

UFRS 15 Standardı, mevcut standartların uygulamalarını değiştirerek, sözleşmeyi elde etme ve yerine getirme maliyetleri ile ilgili yönlendirmeler içermektedir. Ayrıca TMS 18 Hasılat Standardından daha kapsamlı olup, müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası ayrıca, TMS 18 Hasılat Standardının yeterli olmadığı çoklu unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlama, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlarda da açıklamalar sunmaktadır.

UFRS 15 Standardı, gelir tanımındaki çelişkileri kaldırarak, geliri net şekilde tanımlayan, ilk andan itibaren takibe alan, dipnot açıklamalarıyla kamuoyuna yeterli bilgi sunarak karşılaştırılabilirliği artıran, hasılatın meydana gelmesinden başlayarak tüm süreci kapsayan yeni bir bakış açısıyla tek tip bir yapı belirlemiştir. Tek tip yapı ile birlikte hasılatın oluşmasına ilişkin bütünlük sağlanarak, yaygın olarak kullanılan UFRS'ye ve USGAAP'a göre hazırlanmış finansal tablolar karşılaştırılabilir düzende olacaktır. Böylece, küreselleşen Dünya ülkeleri arasındaki farklı finansal yapı, ortak bir sisteme çevrilecek ve sermaye yatırımlarının sınır ötesine ulaşması sağlanacaktır.

UFRS 15 Standardı, sürekli tartışma konusu olan hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirileceği sorularını net olarak, beş adımlı süreçle açıklamıştır. İlk adımda müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir, ikinci adımda sözleşmedeki ayrı edim (performans) yükümlülükleri tanımlanır, üçüncü adımda işlem fiyatı (sözleşme bedeli) belirlenir, dördüncü adımda işlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır ve son adımda işletme edim yükümlülüklerini sağladığında (ya da sağlarken) hasılat tanımlanır ve muhasebeleştirilir.

UFRS 15 Standardında, mevcut standartlarda olmayan edim yükümlülüğü kavramı tanımlanarak, müşteri ile yapılan sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi sağlanmıştır. Ayrıca, mevcut uygulamalardaki hasılatın alınan

veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçümünden farklı olarak, hasılatın ölçümünde bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatını esas almaktadır.

Mevcut standartlarda hasılatın muhasebeleştirilmesi için, işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması aranırken, UFRS 15 Standardı kontrolün müşterinin eline geçmesini esas alarak gelirin, zaman içerisinde belli bir noktada ya da sözleşmenin yerine getirildiği zaman dilimi içerisinde tanımlanarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu bağlamda işletmelerde kontrolün müşterinin eline geçiş zamanının tespiti ve uzun süreli sözleşmelerde hasılatın doğru zamanda tanınması, işletmelerin kar hesaplamaları, değerliliği ve vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

UFRS 15 Standardı birden fazla bileşeni ve değişkeni olan karmaşık işlemlerde, hasılatın hızlı kaydedilmesi veya ertelenmesini öngörmektedir. Bu durum işletmelerin değerliliklerini ve performans kriterlerini etkileyecektir. Yeni Hasılat Standardı, özellikle sözleşmeye bağlı çoklu ürün ve hizmet seçeneklerini aynı anda sunan, fiyata ve performansa bağlı sözleşmelerini sıkça değiştirebilen, dolayısıyla satış bedelinin değişken olduğu sektörleri etkileyecektir.

İnşaat sektöründe, sözleşme değişikliklerinin mevcut veya gelecekteki sözleşmelere etkisi, aynı müşteri ile yapılan ikinci sözleşmede orijinal sözleşme gelirine etkisi, performans tahmininde hesaba katılacak maliyetler ve ilgili elde etme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açısından yenilikler getirecektir. Perakende sektöründe müşteri devamlılık programlarının, kurulum, garanti, müşteri kazanç ve iade haklarının mevcut satışlar ve hasılat üzerindeki etkisi açısından yenilikler getirecektir. Yazılım ve bilişim sektöründe, satış sonrası destek hizmetleri, lisans gelirleri ve paket programlarının hasılatı etkisi açısından yenilikler getirecektir. Telekomünikasyon sektöründe ise birden fazla edim yükümlülüğünü barındıran işlemlerin ayrıştırılması ya da birleştirilmesi noktasındaki çelişkileri ortadan kaldıracaktır.

UFRS 15 Standardı, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini gösteren yeterli düzeyde bilginin açıklanmasını amaçlar. İşletme, açıklama yaparken, müşterileriyle yaptığı sözleşmeler, önemli muhakemeler ve bu muhakemelerdeki değişimler ve sözleşmenin yapılması veya ifası için katlanılan maliyetlerin varlık olarak finansal tablolara alınmasına ilişkin nitel ve nicel bilgilerin tamamını açıklayarak mevcut ve potansiyel yatırımcı kitlesine

ve borç verenlere işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında faydalı bilgiler sağlayacaktır.

Bu çerçevede, işletmelerin uygulamaya geçiş aşamasında karışıklık yaşamamak için, yeni standardın getirdiği değişiklikleri kapsamlı değerlendirmesi, müşterilerle yapılan sözleşme şartlarını yeniden gözden geçirmesi ve şimdiden gerekli düzenlemeleri yapması fayda sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları Tam Set TMS/TFRS ve Vergi Uygulamalarının Örneklerle Analizi*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Ankara: Mizampaj Yayıncılık.

Bragg, S. M. (2011). *IFRS Made Easy*. United States Of America: Wiley.

Cemalciler, Ö. Öncü, S. (1999). *Muhasebenin Kurumsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Merkezi.

Epstein, B. J. Jermakowicz, E. K. (2008). *IFRS Policies and Procedures, Canada*: John Wiley Sons INC.

———. (2010). *2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Canada: Wiley.

Erdamar, C. Basık, F. O. (2006). *Finansal Muhasebe ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi*. İstanbul: Arıkan Yayınevi.

Ernst Young (2012). *International GAAP 2012. Generally Accepted Accounting Practise Under International Financial Reporting Standards*. United Kingdom: Wiley.

Gençoğlu, Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Gökçen, G. Ataman, B. Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Mirza, A. A. Holt, G. J. (2011). *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Third Edition*. Canada: Wiley.

Örten, R. Kaval, H. Karapınar, A. (2013). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2014 TMS-TFRS*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Roberts, C. Weetman, P. Gordon, P. (1998). *International Financial Accounting A Comparative Approach*. Financial Times. Great Britain.

Tokay, H. S. Deran, A. (2009). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Kullanımı: MÖDÄV*.

Türel, A. (2012). *Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Makaleler

Ağca, A. Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Ağustos 2007(18). 227-242.

Akdoğan, N. Sevilengül, O. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. *Mali Çözüm Dergisi*. (84): 29-70.

Akgün, A. İ. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 12(2): 39-61.

———. (2013). İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Nisan 2013: 77-91

Aktaş, J. (2010). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Müşteri Sözleşmelerinden Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yapılan Taslak Düzenlemeler. *Grant Thornton*.(2): 1-6.

- Aktaş, R. Deran, A. (2006). Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8(2): 153-161.
- Alkan, G. İ. Doğan, O. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri. *Muhasebe Finansman Dergisi*. Nisan 2012: 87-100.
- Arı, M. Yılmaz, R. (2015). Avantaj ve Dezavantajları Açısından Gerçeğe Uygun Değer ile Maliyet Değeri Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Ocak 2015: 147-163.
- Ataman B. Özden, E.A.(2009). Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS' ye Uyarlanması ve Rasyo Yönetim Analizi. *Mufad*: 59-73
- Ayçiçek, F. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler. *Mali Çözüm Dergisi*. (105): 71-90.
- Aygün, D. (2014). TMS 18 Hasılat ve TMS 2 Stoklar Standartlarına Göre Fortfaying İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 2014(23): 207-227.
- Badem, A. C. (2012). TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi TMSUGT İle Karşılaştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Nisan 2012(37): 61-82.
- Badem, C. Tosun, V. (2014). Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 2014(43): 39-65.
- Çatıktaş, Ö. (2012). Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin vergi Kanunları ve TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 2012(37): 69-85.

- Dursun, A. Yalnız, S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 27(1): 139-157.
- Fangshu, Z. (2015). Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, *Research Journal of Management Sciences*. 4(5): 21-36.
- İbiş, C. Özkan, S. (2006). Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına UFRS Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*. (74): 25-43.
- İşseveroğlu, G. (2014). TMS 39 Kapsamında Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi Borsa İstanbul 100 Endeksindeki Şirketlerin Uygulamaları. *Int. Journal of Management Economics and Business*.10(21): 87-106.
- Kalmış, H. Dereköy, F. (2010). TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*. 12(1): 123-145.
- Karaca, N. Misket, G. (2014). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 2014(10): 169-203.
- Keskin, A. İ. Dinçer, B. (2015). UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye Finans Yazıları*. 2015(103): 219-246.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi*. 2(2): 105-120.
- KPMG Gündem(2012). *KPMG Gündem Dergisi*. Nisan-Haziran 2012(10).
- . (2013). *KPMG Gündem Dergisi*. Ocak-Mart 2013(13).

———. (2014). *KPMG Gündem Dergisi*. Temmuz-Eylül 2014(19).

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

Küçük, E. Doğan, A. (2009). Özellikli Durumlar Bağlamında Muhasebe İşlemlerinde Hasılatın Kayda Alınması. *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*. (33):279-293.

Özerhan, Y. Marşap, B. Yanık, S. S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Haziran 2015. 17 (2): 193-226.

Özkan, S. (2005). UMS 18 Hasılat Standardı ve ABD Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler. *Mali Çözüm Dergisi*. Temmuz-Ağustos-Eylül 2005(72): 66-85.

———. (2007). TMS 18 Hasılat Standardı ve ABD Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*. Temmuz-Ağustos 2007(82): 57-76.

Özyürek, H. (2012). TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 4(1): 131-141.

Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*: Ocak-Şubat 2011(103): 79-95.

Selvi, Y. (2009). Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi. Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlara Uygulanması. *İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*. 20(64): 41-61.

Selvi, Y. Yılmaz, F. Sarioğlu, K. (2007). Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*. 25(80): 25-42.

Şenel, S. A. (2009). TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *e-Journal of New World Sciences Academy*. 4(4): 389-405.

Tokay, H. S. Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm Dergisi*. 2008(90): 15-48.

Usul, H. Kıymık, H. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2(12): 123-139.

Yıldıztekin, İ. (2013). TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertilenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 17(1): 295-320.

Yılmaz, F. (2009). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi İMKB' de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi. *İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*. 20(64):8-26.

Yücenurşen, M. Peker, A. Apak, İ. Polat, Y. (2014). TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 6(2): 1-8.

Tezler

Büyüktopçu, H. İ. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyüktürk, G. (2013). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Amprik Bir Çalışma Niğde Örneği*. Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dağışan, Ö. (2013). *TMS 18 Hasılat Standardı Özel Hastane İşletmesi Örneği*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Duman, F. C. (2007). *18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu*. Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Fidancı, N. (2010). *İşletmelerde Faaliyet Bölümlerine İlişkin Raporlamanın Yönetimsel ve Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi Bir Uygulama*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gülyüz, M. (2014). *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarına Göre İncelenmesi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özdemir, O. (2007). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresindeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şahin, E. (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16 TMS-36 TMS 38 Muhasebe Standartlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorumda Bir Sanayi İşletmesi Örneği*. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uyar, U. (2015). *Finansal Raporlama Standartlarının Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıkılmaz, S. (2014). *Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Elektronik Yayınlar

AICPA (2014). *Financial Reporting Brief Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards*. July 2014. http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/revenue_recognition/downloadabledocuments/frc_brief_revenue_recognition.pdf, (11.12.2015).

Aurora, C. Bontaş, B. (2014). *New Approaches on Revenue Recognition and Measurement*: 375-382. <http://www.strategiimanageriale.ro/papers/140448.pdf>, (07.12.2015).

Baker Tilly Güreli (2015). *TMS 18 Hasılat*. <http://denetimkilavuzu.com/Assets/Content/file/TMS18.pdf>, (15.12.2015).

BDO. (2014). *IFRS in Practise IFRS15 Revenue from Contracts with Customers*. http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/IFRS%20in%20Practice/Documents/IFRS%20in%20Practice%20IFRS15_print.pdf, (20.12.2015).

CPA Deloitte(2015). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered*. 1March 2015. https://www.cpacanada.ca/~/_media/Site/business-and-accounting-resources/docs/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-Your-Questions-Answered-July-2015.pdf, (11.12.2015).

Deloitte(2014a). *IFRS in Focus IASB issues new Standard on revenue recognition*. *IFRS Global Office*. May 2014. <http://www.iasplus.Com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2014/ifrs-15>, (16.12.2015).

- . (2014b). *Heads Up IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, Deloitte Australia Assurance & Advisory. file:///C:/Documents%20and%20Settings/DE NIZ/Belgelerim/Downloads/AU_Heads_Up_IFRS15_revenue_from_Contracts_with_Customers_30may2014%20%20(2).pdf, (19.12.2015).
- Ernst Young. (2014a). *IASB and FASB Issue new revenue recognition standard IFRS 15*. IFRS Developments May 2014(80). [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel80-Revenue-May2014/\\$FILE/EY-Devel80-Revenue-May2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel80-Revenue-May2014/$FILE/EY-Devel80-Revenue-May2014.pdf), (09.12.2015).
- . (2014b). *IFRS 15 – The New Revenue Recognition Standard Impact On Mining And Metals Entities*. IFRS Developments for Mining & Metals September 2014. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014/\\$FILE/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014/$FILE/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014.pdf), (21.12.2015).
- . (2014c). *A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard. Applying IFRS*. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers June 2014. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_\(June_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf), (24.12.2015).
- . (2014d). *A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard. Technical Line FASB Final Guidance*. June 2014(16). http://www.ey.com/...revenuerecognition_16june2014/.../technicalline_bb2771_, (22.12.2015).
- . (2014e). *A Closer Look At The New Revenue Recognition Standard retail And Consumer Products*. Technical Line FASB Final Guidance 22 October(34). [http://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_bb2865_revenuerecognition_rcp_22october2014/\\$file/technicalline_bb2865_revenuerecognition_rcp_22october2014.pdf?OpenElement](http://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_bb2865_revenuerecognition_rcp_22october2014/$file/technicalline_bb2865_revenuerecognition_rcp_22october2014.pdf?OpenElement), (21.12.2015).

———. (2015a). *The New Revenue Recognition Standard Technology*. January 2015. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Technology:_The_new_revenue_recognition_standard_technology/\\$FILE/Applying%20IFRS-Tech-Rev-Jan2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Technology:_The_new_revenue_recognition_standard_technology/$FILE/Applying%20IFRS-Tech-Rev-Jan2015.pdf), (26.12.2015).

———. (2015b). *FRS 115 Revenue Recognition Are You Prepared For The Tax Challenges Of The New Revenue Recognition Standard*. 19 March 2015(1). [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recognition/\\$FILE/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recognition.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recognition/$FILE/ey-tax-alert-frs-115-revenue-recognition.pdf), (27.12.2015).

FASB(2015). *Revenue from Contracts with Customers. FASB Accounting Standards Update*. http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176165966833&acceptedDisclaimer=true, (07.12.2015).

Gönül, H. H. (16 Haziran 2014). *Muhasebe Standartlarında Ortak Adım IFRS ve USGAAP İçin Ortak Hasılat Standardı Yayınlandı*. <http://www.vergialgi.net/ekonomi-maliye/muhasebe-standartlarinda-ortak-adim-ifrs-ve-us-gaap-icin-ortak-hasilat-standardi-yayinlandi/>, (28.12.2015).

Grant Thornton(2014a). *IFRS News Special Edition on Revenue*. June 2014. http://www.gttrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf, (25.12.2015).

———. (2014b). *Grant Thornton Haber Bülteni*. Ekim-Kasım-Aralık 2014. http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/GTHBR/Grant_Thornton_Haber_Bulteni_Sayi_14.pdf, (30.12.2015).

———. (2015a). *Grant Thornton Haber Bülteni*. Ocak-Şubat-Mart 2015 (15). http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/GTHBR/Grant_Thornton_Haber_Bulteni_Sayi_15.pdf, (14.12.2015).

———. (2015b). *IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı'nın Getirdikleri Hasılat Standardındaki Değişiklikler*. http://www.gtturkey.com/default.asp?PG=020901_TR&MKL00_CODE=GMKLTR&MKL01_CODE=GM013, (21.12.2015).

Güngör, A. (2007). *Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Vadeli Satışların Muhasebeleştirilmesi TMS 18 Hasılat Standardı*. Ksmmmo Bülten Kasım-Aralık. <http://www.atillagungor.com.tr/dosyalar/tms18.pdf>, (20.12.2015).

IFRS(2015). *Clarifications to IFRS 15 Comments to be received by 28 October 2015*. http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Clarifications-IFRS-15-Issues-from-TRG-discussions/Documents/ED_Clarifications-to-IFRS%2015.pdf, (27.12.2015).

IFRS Vakfı(2009). *Modül 23 Hasılat*. <http://www.ifrs.org/Documents/modul23.pdf>, (24.12.2015).

KPMG(2010). *New on the Horizon Revenue recognition for media companies. International Financial Reporting Standards*. July 2010. <https://www.kpmg.com/MT/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/New-on-the-Horizon-Revenue-recognition-for-media-companies.pdf>, (08.12.2015).

———. (2014a). *First Impressions Revenue from contracts with customers*. <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/first-impressions/Documents/First-Imprerion-Revenue-2014.pdf>, (07.12.2015).

———. (2014b). *Revenue from Contracts with Customers.Ifrs And U.S. Gaap*. Issues In-Depth. September 2014. <http://www.execed.kpmg.com/content/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf>, (16.12.2015).

———. (2014c). *Revenue a new global Standard How will it affect your top line*. May 2014(9). <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/In-the-headlines/Documents/In-the-headlines-O-201405-09.pdf>, (15.12.2015).

MNP(2015). *Fasb Accounting Standards Update Topic 606 Revenue From Contracts With Customers*. May 2014. <http://www.mnp.ca/en/posts/alert-fasb-accounting-standards-update%E2%80%93topic-606-revenue-from-contracts-with-customers>, (14.12.2015).

Oracle(2015). *The Impact of Revenue from Contracts with Customers Frequently Asked Questions*. July 2015. <http://www.oracle.com/us/products/applications/jd-edwards-enterpriseone/faq-revenue-contracts-customers-2541047.pdf>, (10.12.2015).

Özerçen, E. (26.01.2012). *TMS 18 Nolu Standarda Göre Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi*. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/003/>, (07.12.2015).

Özerhan, Y. (2012). *TMS/TFRS Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ser-Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik. DFK International. <http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c15e91ca1&act=download>, (09.12.2015).

PWC(2014a). *UFRS Bülten Yeni Hasılat Standardı Yeni Model*. Kasım 2014. http://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/ufrs-bulteni-finansal-araclar-standardi_kasim-2014.pdf, (10.12.2015).

———. (2014b). *Pwc Seminar IFRS Update*. <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-seminar-ifrs-update-18102014.pdf>, (12.12.2015).

———. (2014c). *Revenue from contracts with customers*. Global Edition 2015. <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf>, (21.12.2015).

Shukhraj, P. (2014). *Converged revenue recognition standard issued*. *accountancy live*. <https://www.accountancylive.com/converged-revenue-recognition-standard-issued>, (14.12.2015).

Tong, T. (2014). *A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers*. [http://www.masb.org.my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf](http://www.masb.org.my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf), (14.12.2015).

Akademik Konferanslarda Sunulmuş ve Yayınlanmış Proje ve Bildiriler

Ankara SMMMO. (2010). *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Düzenleyen ASMMMO. Antalya. 3-7 Mart 2010(73).

Başöz, C. (2011). Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Nihai Taslağının TMS 18 Hasılat standardından Farklılaşan Yönleri. *Standart Geliştirme Daimi Projesi: 1-4*.

İstanbul YMMO. (2014). *Hasılat Standardındaki Değişiklikler*. <http://www.istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/289.pdf>, (24.12.2015).

Kanun ve Standartlar

GVK(1961). <http://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuat/Metin/1.4.193.pdf>, (07.12.2015).

MSUGT(1992). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*.

http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf, (01.03.2015).

TDK.http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=HASILAT,
(07.12.2015).

TFRS Kavramsal Çerçeve.

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C(1).pdf),
(12.12.2015).

TFRS 13. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardı. <http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS%2013.pdf>, (19.12.2015).

TMS 11. “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf, (21.12.2015).

TMS 18. “TMS 18 Hasılat”. <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>,
(08.12.2015).

TMS 37. “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”.
<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, (10.12.2015).

TMS 39. ”TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme”.
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS39.pdf,
(09.12.2015).

UFRS 15. “Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”.http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TFRS_15_Taslak_Metin.pdf,
(11.12.2015).

UFRS 15 Taslak. “Taslak Türkiye Finansal Raporlama Standardı X Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”. www.kgk.gov.tr/contents/files/H_t_n.doc, (18.12.2015).

VUK(1961). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (08.12.2015).

