

T.C.

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT
STANDARDININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

GÖKHAN KILIÇ

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. NALAN AKDOĞAN

ANKARA-2017

T.C.

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT
STANDARDININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

GÖKHAN KILIÇ

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. NALAN AKDOĞAN

ANKARA-2017



BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 08 / 09 / 2017

Öğrencinin Adı, Soyadı: GÖKHAN KILIÇ

Öğrencinin Numarası: 21510118

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: MUHASEBE VE FİNANSMAN

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Tez Başlığı: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 111 sayfalık kısmına ilişkin, 14 / 08 / 2017 tarihinde şahsım tarafından TURNITIN adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 11'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

"Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını" inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

Onay

11. / 09 / 2017

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad,

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

KABUL VE ONAY SAYFASI

Gökhan KILIÇ tarafından hazırlanan "UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi" adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (sınav) Tarihi: 08.09.2017

(Jüri Üyesinin Unvanı, ADI-Soyadı ve Kurumu):

İmzası

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Yiğit Özbek Gazi Üniversitesi

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.... / / 20....

Prof. Dr. Doğan TUNCER

Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Bu tezin hazırlanması aşamasında, bilgi ve deneyimiyle beni aydınlatan, anlayışını, ilgi ve desteğini esirgemeyen tez danışmanım Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN'a, desteğini esirgemeyen Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN'a, tez değerlendirme sürecine değerli fikirleri ile katkı sağlayan Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK'e teşekkür ederim.

Daima arkamda durup bu zorlu süreçte beni yalnız bırakmayan, desteklerini esirgemeyen babam Özcan KILIÇ ve annem Saniye KILIÇ'a, canım kardeşim Volkan KILIÇ'a sonsuz teşekkürler.

ÖZET

Bu çalışmanın amacı; hasılat kavramının açıklanması, UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın oluşumu, bu standart kapsamında şirketler açısından hasılat tutarının hesaplanmasında kullanılan yöntemlerin dönem kârına etkisini ve hasılat ile ilgili uygulamaya getirilen UFRS 15'in örnekler üzerinden incelenerek açıklanmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde; hasılatın tanımı, hasılat tanımında kullanılan yaklaşımlar, hasılatın kayda alınmasıyla ilgili ilkeler ve Vergi Usul Kanunu'nda hasılatın oluşmasından bahsedilecektir. Bu bölümün amacı okuyucuya hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili teorik yapı hakkında ve hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler hakkında bilgi vermektir ve VUK'a göre hasılatın doğuşunu açıklamaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde uygulamaya getirilen UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı hakkında bilgi verilecektir. Bu bölümün amacı yeni standardın içerisinde yer alan hükümler hakkında bilgi vermektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın uygulanmasına ilişkin açıklayıcı örnekler verilecektir. Bu bölüm getirilen son uygulamanın piyasada sektörlere göre bu standardın nasıl uygulanacağı hakkında bilgiler vermektedir.

Sonuç olarak yeni hasılat standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda farklı bir model uygulayarak farklı bir yaklaşım ortaya koymuştur. Bu standardı uygulayacak firmaların bu konuda önceden bilgi sahibi olmalarının standardın uygulanmasında kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Hasılat, UFRS 15.

ABSTRACT

The purpose of this study is explanation of the concept of revenue, the formation of the UFRS 15 Customer Contracts Revenue Standard, the effect of the methods used to assess the revenue in terms of companies according to this standart on the profit for the period and to explain the UFRS 15 put into practice about revenue via investigation of examples.

In the first part of the study; the definition of revenue, the approaches used in the definition of revenue, the principles relating to the registration of revenue and the recognition of revenue according to Tax Procedure Law will be discussed. The purpose of this section is to provide the reader with information about the theoretical structure of revenue recognition and the methods used in accounting for revenue, and to explain the recognition of revenue according to the TPL. In the second part of the study, information about the Standard of Revenue Generated from UFRS 15 Customer Contracts will be given. With this section, it is aimed to provide information on the provisions in the new standard. In the third part of the study, illustrative examples on the application of the UFRS 15 Customer Contracts Revenue Standard will be given. This section provides information on how the final implementation of this standard will be implemented in the marketplace according to the sectors.

As a result, the new revenue standard has introduced a different approach to revenue recognition by applying a different model of revenue recognition. It is believed that it would be easier to practice the standart if the companies that will apply it have the knowledge beforehand.

Keywords: Revenue, UFRS 15.

ÖZET	I
ABSTRACT	II
KISALTMALAR DİZİNİ	V
TABLolar LİSTESİ	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ	VII
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1 HASILAT KAVRAMI VE HASILAT STANDARDININ GELİŞİMİ	3
1.1 Hasılat Kavramı.....	3
i. Bilanço Yaklaşımı	3
ii. Gelir Yaklaşımı	3
1.2 Hasılatın Oluşumu	4
1.3 Vergi Usul Kanunu Açısından Hasılat Kavramı.....	5
i. Vergi Açısından Tahakkuk İlkesi.....	5
ii. Vergi Açısından Dönemsellik İlkesi	6
1.4 Hasılat Standardının Geçmişten Günümüze Gelişimi.....	8
1.5 BOBİ FRS Açısından Hasılatın Değerlendirilmesi	11
1.5.1 BOBİ FRS Kapsamında Hasılatın Kapsamı	11
1.5.2 BOBİ FRS Kapsamında Hasılatın Kayda Alınması	12
1.5.3 BOBİ FRS Kapsamında Hasılatın Ölçülmesi.....	13
BÖLÜM 2 UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI	15
2.1 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Amacı.....	15
2.2 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Kapsamı	17
2.3 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'na göre Hasılatın Finansal Tablolara Alınması	18
2.3.1 Sözleşmenin Belirlenmesi.....	19
2.3.1.1 Sözleşme Birleşmeleri	20
2.3.1.2 Sözleşme değişiklikleri.....	21
2.3.1.2.1 Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alındığı Durum.....	21
2.3.1.2.2 Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alınmadığı Durum	22
2.3.2 Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi.....	22
2.3.3 Sözleşme Fiyatının Belirlenmesi	24
2.3.3.1 Değişken Bedel	25
2.3.3.2 Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler	25

2.3.3.3 Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Varlığı.....	26
2.3.3.4 Nakdi Olmayan Bedel	27
2.3.3.5 Müşteriye Ödenebilir Bedel	27
2.3.4 Sözleşme Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	27
2.3.5 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	28
2.4 UFRS 15 Kapsamında Sözleşme Maliyetleri	29
2.5 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Sektörlere Etkileri	29
BÖLÜM 3 UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ GEREKEN UNSURLAR VE AÇIKLAYICI ÖRNEKLER.....	31
1. Sözleşmenin Belirlenmesi.....	32
2. Sözleşme Değişiklikleri	39
3. Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi.....	55
4. Zamana Yaygın Gerçekleşen Edim Yükümlülükleri.....	61
5.Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Olması.....	75
6.İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	81
7. Değişken Bedeller	92
8. Değişken Bedellerin Tahmininin Kısıtlanması.....	94
9.Sözleşme Maliyetleri	96
10. Sunum	100
11. Dipnotlar.....	104
BÖLÜM 4 SONUÇ ve DEĞERLENDİRME	109
KAYNAKÇA	112

KISALTMALAR DİZİNİ

FASB Financial Accounting Standards Board

IASB International Accounting Standards Board

IASC Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

IFRIC Standart Yorumlama Komitesi

SIC Standard Interpretations Committee

IFRS International Financial Reporting Standards

IT Information Technology

ERP Enterprise Resource Planning

TPL Tax Procedure Law

KGK Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

MSUGT Muhasebe Sistemleri Uygulama Tebliği

TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS Türkiye Muhasebe Standartları

UFRS Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS Uluslararası Muhasebe Standartları

USGAAP Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

VUK Vergi Usul Kanunu

BOBİ Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Hasılatın Dipnotlarda Yatırımcıya Sunulması

Tablo 2: 31 Aralık 2017 İtibariyle Muhasebeleştirilmesi Beklenen Gelir Tutarı

Tablo 3: 31 Aralık 2017 Tarihinde Sözleşmede Tanımlanacak Beklenen Hasılat



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Beş Aşamalı Model.....	15
Şekil 2: Edim Yükümlülükleri.....	17



GİRİŞ

Dünya, teknolojinin de ilerlemesiyle küreselleşen dünyada işletmelerin düzenlediği finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilmesi ve bu bilgilerin şeffaflığı, bu bilgileri kullananlar açısından büyük önem taşımaya başlamıştır. Dünyada bu konuyla ilgili bir standartlaşma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda 1973 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuş ve çalışmalarına başlamıştır.

Hasılat, finansal tablo kullanıcıları için işletme performanslarının ölçümünde kurumları değerlendirme ve karar verme açısından oldukça önemli bir kalemdir. Bunun sonucunda kurul hasılat ile ilgili standartlar çıkarmıştır. Bunlar; TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardı'dır. Ayrıca bu standartları güncellemeye yönelik yorumlar çıkarılmıştır. Bu yorumlar ise IFRIC 13 Müşteri Sadakat Programları, IFRIC 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve SIC 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri'dir. Ancak bu çıkarılan standartların ve yorumların yeterli olmadığı ve özellikle çok unsurlu sözleşmelerde ne yapılması gerektiği konusu belirsiz kaldığı için yeni bir standart ihtiyacı doğmuştur. 28 Mayıs 2014 tarihinde yeni hasılat standardı UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı yayınlanmış ve 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışma kapsamında, hasılat kavramının karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığının sağlanması için çıkarılan “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı” incelenecektir. Çalışmanın birinci bölümünde hasılat kavramı ve hasılat standardının geçmişten günümüze gelişimi incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde en güncel standart olan UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı hakkında bilgiler verilmiş ve bazı sektörlere etkisinden bahsedilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise yeni hasılat standardı ile ilgili örnekler verilmiştir. Bu örnekler IFRS'in “A Guide Through UFRS’ Standarts (Green Book) Part B” kaynağından yararlanılarak hazırlanmıştır. Çalışmanın son

bölümü ise sonuç ve değerlendirme bölümüdür. Örneklerin incelenmesi sonucunda ulaşılan sonuçlar ve değerlendirmeler açıklanmıştır.



BÖLÜM 1 HASILAT KAVRAMI VE HASILAT STANDARDININ GELİŞİMİ

1.1 Hasılat Kavramı

Hasılat için Akdoğan ve Aydın (1987) çalışmalarında, dönem kârını olumlu yönde etkileyen ve dönem kârının oluşmasındaki en önemli unsurlardan birisi olduğunu belirtmiştir. Hasılat aynı zamanda bir işletmenin işletme faaliyetleri sonucu elde ettiği brüt geliri ifade etmektedir. Akdoğan ve Aydın'a (1987, 431) göre hasılat tanımı yapılırken iki yaklaşım esas alınmaktadır.

- Bilanço Yaklaşımı
- Gelir Yaklaşımı

i. Bilanço Yaklaşımı

Bilanço yaklaşımına göre hasılat; varlık ve yükümlülüklerdeki değişimi esas alarak tanımlamaya çalışmaktadır. Bu yaklaşımda, faaliyet dışı kazanç ve kayıpları da içerecek şekilde aşağıdaki gibi tanımlanır (Akdoğan ve Aydın, Muhasebe Teorileri, 432);

“İşletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen artışlar veya yükümlülüklerde sağlanan azalışlardır.”

ii. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımına göre hasılat; sonuç hesaplarına bakılarak kârı artıran akımları belirlemek üzere tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, Muhasebe Teorileri, 433);

“Hasılat; mal ve hizmet satışı sonucu alıcılara yükletilen mükellefiyetlerle, temel faaliyetlerle ilgili, mal ve hizmet dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinden elde edilen

kazançlarla, hisse senedi ve tahvillerden sağlanan faiz ve kâr payları ile öz sermayede görülen artışlardır.”

Bu kavramda özsermayeye yapılan ilaveler ve düzeltmeler hasılat kavramı dışında bırakılır. Bohusova ve Nerudova da (2009.14, 18) hasılat için benzer bir tanım yapmışlardır. Hasılat, belirli yükümlülükler içinde azalmalar ve belirli varlıklar içinde artmaların ölçülmesinden ve belirlenmesinden doğabilir.

1.2 Hasılatın Oluşumu

Cemalcılar ve Öncü’ye (1999, 634) göre hasılatın oluşması işlemi, hasılatın muhasebe kayıtlarına alınacağı zamandır. Cemalcılar ve Öncü (1999, 634) çalışmalarında hasılatın gerçekleşmesi için belirli kriterler tanımlamışlar ve bu kriterlerin karşılandığı en erken tarihte hasılatın muhasebeleştirileceğini belirtmişlerdir. Bu kriterler aşağıdaki gibidir;

- İşletme müşterisine sözünü vermiş olduğu mal ve hizmetlerin büyük bir kısmını karşılamış olduğunda,
- Hasılatın ne kadar olacağı ve ne zaman tahsil edilebileceği güvenilir bir şekilde belirli olduğunda ve
- İşleme ilişkin riskin ve kontrolün karşı tarafa geçtiğinde.

Bu çalışmada ana yöntem satış esası olarak belirtilmiştir. Çalışmaya göre bu yöntemde, hasılatın elde etme süreçlerinin hepsi tamamlandığında hasılat kaydedilir. Cemalcılar ve Öncü (1999, 635) çalışmalarında bu yöntemin uygulanmasında kullanılacak bazı istisnalar olduğunu belirtmişlerdir. Bu istisnalar;

- Tamamlanma Yüzdesi Yaklaşımı
- Üretim Sonu Yaklaşımı
- Nakit Elde Etme Yaklaşımı

Tamamlanma yüzdesi yaklaşımına göre işletmeler özellikli varlık yapımında veya hizmet sözleşmelerinde bu yöntemi kullanmaktadırlar. Bu yöntem raporlama dönemine kadar işin tamamlanma yüzdesine göre beklenen getiri oranında hasılat

muhasebeleştirilmesidir. Üretim sonu yaklaşımı ise işletme ürünün imalatını tamamlamıştır fakat müşteriye devretmemiştir. Bu yaklaşım kapsamında devir gerçekleşmemesine rağmen hasılat kayıtlara alınır. Nakit elde etme yaklaşımına göre ise bazı durumlarda hasılatın tahsilatından şüphe duyulabilir. Bu tür durumlarda işletme hasılatı tahsil edene kadar hasılat kayıtlara alınmaz.

1.3 Vergi Usul Kanunu Açısından Hasılat Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 194. maddesinde hasılat *“Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat”* olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi VUK'a göre hasılat hesaplanırken brüt tutar üstünden hesaplama yapılır. Vergi Usul Kanunu'na göre vadeli satış işlemlerinde hasılat tutarı belirlenirken faiz unsurundan kaynaklanan gelir hasılat tutarının içinde gösterilir. Bunun sebebi ise VUK'a göre bu faiz unsuru satışın bir parçasıdır (Yıkılmaz ve diğerleri, 2016, 145).

i. Vergi Açısından Tahakkuk İlkesi

Tahakkuk ilkesi; vergiye tabi gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir. Gelirin tahakkuk etmesi için; gelecekte ekonomik yarar sağlaması ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Bu durumda ticari kazanç açısından gelirin mahiyeti ve tutarı kesinleşmişse tahakkuk ettiğinden bahsedilir. Ticari kazanç açısından gelir, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş fakat fiili olarak henüz gerçekleşmemiş durumda olsa da vergilendirilir.

Ticari işletmeler açısından satılan mal veya hizmetin mahiyeti ve bedeli konusunda alıcı ve satıcı anlaştığı ve fatura düzenlediği durumda ise, vergilendirme açısından malın bedelinin tahsiline gerek yoktur. Fatura düzenlenmiş ise alıcı ve

satıcı mal veya hizmetin bedeli ve mahiyeti konusunda anlaşmışlar, yani gelir mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş ve gelir elde edilmiştir. Bu durum uygulamada ticari işletmelerin henüz tahsil etmedikleri mal veya hizmet satış hasılatları üzerinden de vergi alınması durumudur. İşletmelerin bu alacağı tahsil edeceği zamanın VUK açısından bir önemi yoktur.

Ticari kazançta tahakkuk ilkesi sonucu hasılatın tahsil edilmediği durumda doğrudan vergi matrahına dahil edilmesi sonucunda ortaya çıkan durumu düzeltmek için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılır. Şüpheli ticari alacak karşılığı kapsamına Vergi Usul Kanunu, madde 323'e göre;

- “*Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*
- *Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar*” girmektedir.

ii. Vergi Açısından Dönemsellik İlkesi

Vergi kanunlarında açıkça dönemsellik ilkesinin tanımlandığı bir kanun hükmü olmamaklar beraber hesap dönemi ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır. SEVİLENGÜL (18. Baskı, 2016, 20), Genel Muhasebe kitabında yazdığı gibi dönemsellik kavramı; “*işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönem faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını anlatır.*” Bu kavrama göre, faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemde değerlendirilir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Hesap dönemi ve takvim yılı ayrımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde içerisinde;

“Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi

normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.”

Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı yılın kazancı sayılır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramı gereğidir. Dönemsellik ilkesinin doğal sonucu olarak, bir hasılatın, belli bir dönem kazancının tespitinde vergiye tabi bir unsur olarak dikkate alınması için bu hasılatın söz konusu döneme ait olması, bir giderin, belli bir döneme ilişkin safi kazancın tespitinde vergi matrahından indirim konusu yapılması için de bu giderin söz konusu döneme ait olması gerekir. Bu durumda, hasılatın ve giderlerin hangi döneme ait olduğunun tespitinde, hasılatın tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmiş olup olmadığını bir önemi bulunmamaktadır.

Gelecek döneme ilişkin olan gelir ve giderlerin ilgili dönem kazancıyla ilişkilendirilmesine yönelik olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesi; “kurumlar vergisi birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.” hükmüne yer vermiş olup, yine Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin birinci fıkrasında “... Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir...” denilmektedir. Ayrıca aynı Kanun’un 16. maddesinde; “...kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir...” denilmek suretiyle dönemsellik ilkesi vurgulanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 281. maddesinde alacakların, 285. maddesinde de borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, henüz vadesi gelmemiş alacak ve borcun senede bağlı olmak şartıyla değerlendirme günündeki kıymetine irca olunabileceği, yani değerlendirme günündeki kıymetine indirgenebileceği, belirtilmiştir. Alacak veya borç senedinin değerlendirme günündeki

değerine indirgenmesi reeskont olarak belirtilmekte olup, daha açık bir ifadeyle de reeskont, senede bağlı alacak ve borç tutarı içinde yer alan vade farkının belirlenip ilgili olduğu döneme aktarılmasını sağlayan bir değerlendirme hükmünü ifade etmektedir.

1.4 Hasılat Standardının Geçmişten Günümüze Gelişimi

Standartların geliştirilmesi, kavramların tanımlanması ve muhasebeleştirme yöntemlerini oluşturmak ve ihtiyaç sahiplerine iletmek amacıyla geçmişten günümüze kurulmuş olan bazı kurumlar faaliyet göstermektedir. IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) 1973 yılında, dünyada kurulan ilk uluslararası standart düzenleyen kurul olarak faaliyetlerine başlamıştır. Kurul hasılat ile ilgili olarak Aralık 1982 tarihinde IAS 18 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi standardını yayımlamıştır. Kurul 1993'te ise ilk yayınlanan standardın yerini alacak IAS 18 Hasılat standardını yayımlamıştır. 2001 yılında IASC'nin yetkilerini IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetimi)'ye devretmiştir (Sedki, ve diğerleri, 2014, 120). 2002 yılında yapılan Norwalk Antlaşması'yla birlikte IASB ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Yönetimi), U.S G.A.A.P (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ve UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) arasındaki farklılıkları kaldıracak ortak standartlar üretmeyi amaçlamıştır (Holzman ve Hunter, 2015, 101). 2008 aralık ayında IASB, 2009 haziran ayında sona erecek olan, gelirin muhasebeleştirilmesiyle ilgili bir tartışma konusunu yoruma açmıştır. Çeşitli yorum ve öneriler alındıktan sonra 2010 yılında yönetim "Müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan hasılat ile ilgili önerilmiş muhasebe standartları güncellemesi" yayınlamıştır (Holzman, 2011, 87). Bu ortak standardın amacı, hasılatın tanınması ve muhasebeleştirilmesi için bütün firmalara evrensel bir standart seti yayınlamaktır (Youell, 2016, 32). Bu ortak çalışmalar U.S G.A.A.P ve UFRS arasındaki farkların azalmasıyla sonuçlanmıştır (Holzman ve Hunter, 2015, 105). Evrensellik çalışmaları için önemli bir adım olmuştur.

IASB ve FASB 13 Mart 2012 tarihinde “Müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan hasılat” standardını kamuoyu görüşüne açmıştır. Bu çalışma ve araştırmaların sonucunda mevcut durumu değerlendirmek için 6 Kasım 2013 tarihinde gelir üzerinde tartışmak amacıyla bir toplantı düzenlenmiştir (Holzman ve Hunter, 2014, 73). IASB ve FASB Mayıs 2014’de mevcut uygulamadaki gelirin muhasebeleştirilmesi üzerine en detaylı bilgi ve rehberliği sağlayan yeni hasılat standardını yayınlamıştır. Bu yeni standart gelirin finansal tablolara alınmasında daha kesin ve net bir yapı sağlamayı amaçlamıştır (Khamis, 2016, 3).

Dalkılıç’ın (2014, 70) çalışmasında yer verdiği gibi, mevcut uygulanan standartlarda ve yorumlarda toplam 77 bilgilendirici unsur varken yeni standart tek başına 341 tane yönlendirici unsur içermektedir. Şirketler bu yeni standart kapsamında IT ve ERP sistemlerini, yeni beş adım modeline göre yeniden yapılandırması gerekmektedir (Dalkılıç, 2014, 82).

Yeni hasılat standardı aşağıdakileri yürürlükten kaldırmıştır (UFRS 15, IN3, 5);

- IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- IAS 18 Hasılat
- IFRIC 13 Müşteri Sadakat Programları
- IFRIC 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
- SIC 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri

Yeni hasılat standardı kullanıcılarına bu standardı uygularken kullanacağı “Beş Adım Model”ini önermiştir (UFRS 15, IN7, 6);

- Sözleşmenin tanımlanması
- Ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması
- İşlem fiyatının belirlenmesi
- İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine ayrıştırılması
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi

Ciesielski ve Weirich'e (2015, 32) göre, yeni standardın arkasındaki ana düşünce satıcının alıcıya karşı sorumluluğu yerine getirme yükümlülüğü ve bu yükümlülük karşılığında satıcının geliri muhasebeleştirmesidir. Satış anlaşmalarının gereklilikleri sözleşmennin edim yükümlülüklerine bölünmesi yeni standardın eskiye göre geliri daha hızlı muhasebeleştirmesini sağlamaktadır (Ciesielski ve Weirich, 2015, 32).

Bu standart kapsamında Türkiye'de borsaya kote olan, mal ve hizmet üretim ve satışı yapan işletmeler 01.01.2017 tarihinden itibaren hizmet işletmeleri ise 01.01.2018 tarihinden itibaren standardı uygulamak zorundadırlar (Şavlı, 2016, 9).

Dyson'ın (2015, 23) çalışmasında yer verdiği gibi, yeni standart özellikle hasılatın oluşması sürecinin tamamlanmasında birden fazla adım içeren sözleşmeler için değişiklikler getirmektedir. Standardın getirdiği en önemli değişiklikler beş adımda gelirin tanımlanması ve hasılat hesaplanırken değişken maliyetlerin ölçülmesi olmuştur. Gelirin muhasebeleştirilmesinin zamanı belirlenirken artık kontrolün müşteriye geçip geçmediğine bakılmaktadır (Dyson, 2015, 23). Kontrolün müşteriye geçip geçmediğinin değerlendirmesi ise ürün müşteriye ekonomik fayda sağlamaya başlamışsa ve sözleşmedeki edim yerine getirilmişse söz konusudur.

UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın yayınlamasıyla birlikte hasılatın muhasebeleştirilmesi için uygulamacılara daha açık ve kapsamlı bir rehber sunulmuştur. Bu standart ihtiyaç sahiplerine şirketlerde, sanayilerde ve borsalarda daha gelişmiş bir karşılaştırma sağlayacaktır (Olsen and Weirich, 2010, 61). UFRS 15 standardıyla birlikte finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alacak bilgilerin şeffaflığının artacağı düşünülmektedir (Nugent, 2014, 22). Bu durumun yatırımcılara, yatırım yaparken kolaylık sağlayacağını belirtmişlerdir. Bu standart firmalara birtakım zorluklar da getirecektir. İlk olarak firmalar standardı geriye dönük olarak uygulamak zorundadırlar. Nugent (2014, 22) çalışmasında bu uygulamanın zor, çok zaman alan ve maliyetli bir uygulama olduğundan bahsetmiştir. Nugent'in çalışmasındaki bir diğer unsur ise birçok farklı sektörde firmalar çok çeşitli edim yükümlülükleri içeren sözleşmeler yaptığını ve bu

sözleşmelerin içinde yer alan edim yükümlülüklerinin tek tek belirlenmesi ve sözleşme fiyatının bu edim yükümlülüklerine ayrılmasının çok zor olacağını iddia etmektedir. Şirketlerin bu uygulamaya ilk geçişte ne yapacakları konusunda problemler yaşayacakları ön görülmektedir. Nugent'e (2014, 22) göre bu sektörlerin başında inşaat, emlak, telekomünikasyon, yazılım ve varlık yönetimi sektörleri gelmektedir.

1.5 BOBİ FRS Açısından Hasılatın Değerlendirilmesi

Günümüz dünyasında büyük şirketlerin evrenselleşip birbiriyle ticari ilişkilerde bulunması sonucunda artan karşılaştırılabilirlik ve şeffaflık ihtiyacı artık küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri de kapsamaktadır. Finansal tabloların doğrulanabilir ve ihtiyaca uygun sunumu için ülkeler kendi KOBİ'lerine yönelik finansal raporlama standardı çıkarmaktadır. Bu standartların çıkma sebebi artık küçük ve orta büyüklükteki işletmeler de evrensel ticari ilişkiler kurmaya başlamışlardır. Türkiye de artık bunu bir ihtiyaç olarak görüp kayıt dışı işletmeler grubunda kalan Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (BOBİ'ler) için finansal raporlama standardı hazırlama gereği duymuştur. Bunun sonucunda BOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı Kamu Gözetim Kurumu(KGK) tarafından 29 Temmuz 2017'de resmi gazete yayınlanmıştır. Bu çalışma kapsamında BOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın hasılat bölümü incelenecektir. KGK'nın, BOBİ olarak sınıflandırdığı grup bağımsız denetime tabi olup UMS ve UFRS settlerini uygulamak zorunda olmayan işletmelerdir.

1.5.1 BOBİ FRS Kapsamında Hasılatın Kapsamı

Hasılat, bu standart kapsamında "İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir" olarak tanımlanmıştır. Aşağıdaki işlem ve olaylar sonucunda elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi bu bölüm kapsamında incelenecektir (BOBİ FRS, madde 5.3, 29);

- a) Mal satışı,
- b) Hizmet sunumu,
- c) İşletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri,
- d) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı.

Aşağıdaki hasılat unsurları bu bölüm kapsamında değildir (BOBİ FRS, madde 5.4, 29);

- a) Kiralamalardan ortaya çıkan hasılat,
- b) İştirak veya müşterek girişimlerdeki yatırımlardan elde edilen kârlar,
- c) Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ya da bunların elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan gelirler,
- d) Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden ortaya çıkan gelirler,
- e) Canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

1.5.2 BOBİ FRS Kapsamında Hasılatın Kayda Alınması

Hasılat kayda alınırken işletmeye mevcut faydaların girmesinin muhtemel olması ve bu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, madde 5.5, 30). Kayda alma ölçütleri her işleme ayrı ayrı uygulanır. Fakat bazı durumlarda tek bir işlemin kapsamına bakılıp ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanabilir veya birden fazla işleme aynı anda uygulanabilir (BOBİ FRS, madde 5.5, 30).

1.5.3 BOBİ FRS Kapsamında Hasılatın Ölçülmesi

Hasılat ölçülürken bir sözleşme kapsamında yapılacak indirimler düşüldükten sonra işletmenin tahsil etmeyi beklediği tutar dikkate alınır. Eğer işletme hasılatı bir yıl içinde tahsil edecekse hasılat vade farkı içinden ayrılmaksızın topluca kayda alınır. Fakat bir yıldan uzun sürede hasılat tahsil edilecekse işletme vade farkını ayırıştırarak muhasebeleştirme işlemini yapar. Hasılat ilk kayda alındığında eğer hasılatın tahsilinde bir risk var ise bu risk oranında hasılat netleştirilir ve düzeltilmiş bedel üzerinden tekrar hasılat ölçülür (BOBİ FRS, madde 5.9, 30).

Benzer özellik ve değerdeki mal ve hizmetlerin birbirleriyle takaslarında hasılat kaydı alınmaz. Eğer farklılık var ise hasılat, gerçeğe uygun değer esasına göre kayda alınır. Eğer gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemiyorsa varlığın defter değeri esas alınır (BOBİ FRS, madde 5.12, 31).

Mal satışı söz konusu olduğu durumlarda hasılatın muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğinin kararı verilirken işletme önemli risk ve getirilerin müşteriye geçip geçmediğini, hasılatın güvenilir olarak ölçülebilmesini, ekonomik faydanın işletmece elde edilmesini mümkün olmasını ve işletmenin katlanacağı maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilmesini değerlendirir (BOBİ FRS, madde 5.14, 31-32).

Hizmet sunumu söz konusu olduğunda eğer hasılat tutarı güvenilir olarak ölçülüyorsa raporlama dönemi sonundaki tamamlanma yüzdesine göre hasılat muhasebeleştirilir. Hasılat muhasebeleştirilirken tamamlanma yüzdesi yöntemine göre işlem yapılır (BOBİ FRS, madde 5.18, 33). Eğer işlem sonucu güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa gider tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır. Eğer giderlerin de geri kazanılması mümkün görülüyorsa hasılat kayda alınmaz. İşlemin sonucu daha sonradan güvenilir olarak ölçülürse geriye dönük düzeltme yapılmaz ve o dönemde tamamlanma yüzdesine göre finansal tablolara alınır (BOBİ FRS, madde 5.21, 33).

İnşa sözleşmeleri BOBİ FRS kapsamında; “bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da

birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşme” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, madde 5.22, 34).

Bu sözleşmelerde de eğer hasılat güvenilir olarak ölçülebiliyorsa tamamlanma yüzdesine göre finansal tablolara alınır. Eğer güvenilir olarak ölçülemiyorsa yine gider tutarında hasılat muhasebeleştirilir ve finansal tablolara kâr yansıtılmaz. Daha sonra yapılan değerlendirmeler sonucu güvenilir ölçüm yapılabilirse geriye dönük düzeltme yapılamaz ve tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara alınmaya devam eder (BOBİ FRS, madde 5.25, 34).

Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri aşağıdaki maddelere göre kayda alınır;

- a) Faiz, “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde yer alan etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilir.
- b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk eder.
- c) Kâr payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda kayda alınır.

BÖLÜM 2 UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI

2.1 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Amacı

Bu standardın amacı, işletmenin müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmelerden doğan hasılat ve nakit akışlarının ne tutarda gerçekleşeceği, niteliği, ne zaman gerçekleşeceği ve gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ile ilgili faydalı bilgilerin finansal tablolarda raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir. (UFRS 15, www.ufrs.org, 2014, 1)

Yeaton, (2015, 50) yeni hasılat standardının amacının, sektör ve coğrafi bölgeden bağımsız olarak, hasılatın muhasebeleştirilmesi için kalıcı ilkeler sağlamak olduğunu söylemiştir. Bu ilkeler, Yeaton'a (2015, 50) göre mevcut uygulamayı basitleştirir ve düzene sokar. Ayrıca U.S G.A.A.P'in mevcut uygulamasında yer alan sektör bazlı uygulamayı kaldırmıştır. Yeaton'ın bu bulgularına göre yeni standart uluslararası firmalar arasındaki karşılaştırılabilirliği artıracaktır.

FASB 2014 (www.fasb.org, Revenue Recognition, WHY DID THE FASB ISSUE A NEW STANDARD ON REVENUE RECOGNITION?), yılında yayınladığı raporunda standardın amacı aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Mevcut standartlardaki zayıflığı ve yetersizliği ortadan kaldırmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi konularında daha geniş kapsamlı bir çerçeve sunmak,
- Sektörler arası hasılatın muhasebeleştirilmesi uygulamalarının karşılaştırılabilirliğinin artırılması,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanması gereken kuralların karmaşıklığının azaltılması,
- Dipnot açıklamaları için kullanıcılara daha kullanışlı bilgi sağlamak.

“UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” standardı mevcut standarda göre aşağıdaki konular üzerinde farklılıklar göstermektedir;

- Hasılat ile ilgili konuları meydana geldikleri andan itibaren kapsayan güçlü bir çerçeve oluşturması,
- Sektörler ve sermaye piyasaları arasında karşılaştırılabilirliği arttırması ve
- İşletmenin açıklaması gereken bilgileri çok daha detaylı talep ederek, müşterilerle yapılan sözleşmelerin muhasebeleştirilmesini geliştirmesi amaçlanmaktadır. (Köse ve Çelikay, 2015, 20)

Bu anlamda standart; hasılat kavramına yeni boyut getirmektedir. Standartta “kontrole dayalı” yeni bir hasılat muhasebeleştirilmesi modeli oluşturulduğu gözlenmektedir. Bu bağlamda hasılatın kaydedilme esasında değişikliğe gidildiği açıklamalar ışığında belirtilmektedir. Ayrıca finansal tablolarda hasılat ile ilgili yapılması gereken açıklamaların kapsamı genişletilmiştir. Birden fazla gelir unsuruna sahip sözleşmelerle, değişken fiyatlı sözleşmeler, iade hakkı, garanti hakları gibi unsurları içeren sözleşmelerin muhasebeleştirme esaslarına ilişkin de açıklamalar getirilmiştir. (Keskin ve Dinçer, 2015, 222)

Yeni standardın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtacak şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirmesidir (Deloitte, 2016, 19). UFRS 15 Standardı, müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında kontrolün devrinin ve sahipliğinin ön planda olduğu beş adımlı bir model geliştirmiştir. Hasılatı zamana yayarak veya zamanın belirli bir noktasında, işlem fiyatını dikkate alarak muhasebeleştirme imkanı sağlamaktadır (Tong, 2014: 2).

Ayrıca UFRS 15 Standardı, bir mal veya hizmetin sözleşme içerisinde birbirinden bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi açısından yenilikler getirmiştir. Standart böylece, hasılatın ilk andan itibaren takibe alınması, gelirlerin karşılaştırılabilirliğinin artması, finansal tablo dipnotlarında yatırımcıların gelir hakkında güvenilir olarak

bilgilendirilmesi, hasılat değerinin güvenilir olarak ölçülmesine de yenilikler getirmiş olmaktadır. (Aktaş ve Varol, 2017, 31)

2.2 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Kapsamı

Bu standart müşterilerle yapılan ve mal veya hizmet teslimini gerektiren bütün sözleşmeleri kapsamaktadır (Özerhan ve diğerleri, 2015, 195). Standartın kapsamında olmayan sözleşmeler aşağıda belirtilmiştir (UFRS 15, madde 5, 1):

- UMS 17 Kiralama Sözleşmeleri
- UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- UFRS 9 Finansal Araçlar, UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve UMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ya da yükümlülükler ve
- Müşteri veya ilerleyen dönemlerde müşteri olabileceklere yönelik satışı kolaylaştırmak amacıyla yapılan takas sözleşmeleri standart kapsamında değildir.

Standartın kapsamında aşağıdaki tanımlar yapılmıştır (UFRS 15, Ek A, 19);

Sözleşme; “*Uygulanabilir haklar ve yükümlülükler doğuran iki veya daha fazla taraf arasında imzalanan bir anlaşmadır*”. Bu cümle kapsamına giren bütün anlaşmalar UFRS 15’e göre sözleşme niteliği taşımaktadır.

Sözleşme Varlığı; “*İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığı, sürenin geçmesinden ziyade başka bir şarta bağlanmış bedele ilişkin tahsil hakkı*”.

Sözleşme Yükümlülüğü; “*İşletmenin müşteriden aldığı bedel karşılığı mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğü*”.

Müşteri; “İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal ve hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraf”.

Gelir; “Hesap dönemi boyunca işletme ortaklarının yaptığı katkılarla ilgili olanlar haricinde özkaynakta bir artışa yol açan nakit girişleri ya da varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydalarda meydana gelen artışlar”.

Edim yükümlülüğü; “Müşteri ile yapılan sözleşmede yer alan farklı mal veya hizmet veya büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine ilişkin taahhütler”.

Hasılat; “İşletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan gelir”.

Müstakil satış fiyatı; “İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyat”.

İşlem fiyatı; “İşletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği tutar”.

2.3 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı’na göre Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

Sektörler arası farklı uygulamaları kaldırmak ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla, UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesinde yeni bir model ileri sürmüştür. Bu model beş aşamadan oluşmaktadır. Model aşağıda gösterilmiştir.

Şekil 1 : Beş Aşamalı Model

Sözleşmenin Belirlenmesi

Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Sözleşme Fiyatının Belirlenmesi

Sözleşme Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

2.3.1 Sözleşmenin Belirlenmesi

UFRS 15 kapsamında yer alan 5 aşamalı modeli uygularken ilk olarak mal ve hizmet teslimini içeren sözleşmenin belirlenmesi gerekmektedir. Standart sözleşmeyi, bir veya daha fazla tarafa haklar ve yükümlülükler oluşturan bir anlaşma olarak tanımlamıştır (UFRS 15, EK A, 20). Sözleşme mutlaka vazgeçilmez haklar ve yükümlülükler içermelidir. Bu sözleşmelerin kapsamı aşağıdakiler olabilir (EY, 2016, 32);

- Yazılı Sözleşmeler,
- Sözlü Sözleşmeler veya
- İşletmenin Süregelen İş Faaliyetlerine Yönelik Sözleşmeler.

Sözleşme müşteri ile yapılmak zorundadır. Standartta müşteri, işletmenin, işletme faaliyetleri sonucunda çıkan mal ve hizmetlerini belirli bir bedel karşılığında almak için işletmeyle sözleşme yapan taraf olarak tanımlanmıştır (UFRS 15, EK A, 20).

Bir sözleşme aşağıdaki kriterleri içermelidir (FASB IN FOCUS, 2016, 2);

- Müşteriyle anlaşılan ürün ve hizmetlerin onayı ve taahhüdü,
- Partilerin haklarının tanımlanması,
- Ödeme dönemlerinin tanımlanması,
- Sözleşme ticari mal içermesi.

Standart kapsamında sözleşmenin muhasebeleştirilmesi için gereken şartlar (UFRS 15, madde 9, 2);

- Sözleşmenin taraflarının sözleşmeyi yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak onaylaması ve kendi edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmesi,
- İşletme devri söz verilen ürün veya hizmetlerle ilgili iki tarafında haklarını tanımlayabilir olması,
- İşletme devri söz verilen ürün veya hizmetlerin karşılığında yapılacak ödemenin koşullarını tanımlayabilir olması,
- Sözleşmenin ticari nitelikte olması,
- İşletme devrini söz verdiği ürün veya hizmetleri devrettiğinde karşılığında kazanmayı beklediği sözleşme fiyatını tahsil etmesinin muhtemel olması.

2.3.1.1 Sözleşme Birleşmeleri

İşletmeler zaman zaman aynı müşterilerle yakın tarihler içinde birden fazla sözleşme yapabilirler. UFRS 15'in 17.maddesi gereği bazı durumlarda yapılan bu sözleşmeler tek bir sözleşme olarak değerlendirilirler. Tek bir sözleşme olarak değerlendirmenin koşulları aşağıda belirtilmiştir (UFRS 15, madde 17, 3);

- Tek bir ticari amaca sahip olan sözleşmelerin birlikte değerlendirilmesi,

- Sözleşme karşılığında belirlenen işlem fiyatının başka bir sözleşmenin işlem fiyatına ya da yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlanması veya
- Sözleşme çerçevesinde sözü verilen mal ve hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi durumunda sözleşme tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.

2.3.1.2 Sözleşme Değişiklikleri

UFRS 15 standardı kapsamında sözleşmede sonraki zamanlarda meydana gelebilecek değişiklikler için yapılacak işlemlere yönelik yapılması gereken işlemlerle ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Standardın 18. Maddesinde, sözleşme değişiklikleri; sözleşmenin kapsamında ya da fiyatında, sözleşme taraflarının onayladığı değişiklikler olarak tanımlamıştır. Standarda göre değişiklik iki başlık altında incelenir;

- Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alındığı durum,
- Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durum.

2.3.1.2.1 Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alındığı Durum

Standardın 20. Maddesine göre işletme, sözleşmeye birbirinden farklı mal veya hizmet eklenmesinden kaynaklanan artışlar ve mevcut sözleşmeye ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları ve bu fiyat ile ilgili yapılacak düzeltmelerle birlikte sözleşme fiyatının artırılmasından kaynaklanan değişiklikleri ayrı bir sözleşme olarak ele alır. Örneğin işletme ek mal ve hizmetler için ayrıca bir harcamaya katlanmayacağı için o müşteriye özel tek başına satış fiyatı üzerinden indirim yapabilir.

2.3.1.2.2 Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alınmadığı Durum

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durumda ise standartta aşağıdaki yöntemlerin uygulanacağı belirtilmiştir (UFRS 15, madde 21, 3-4);

- Sözleşme değişikliği sırasında sözleşmeye eklenecek mal ve hizmetler, varsa daha önce kontrolü devredilmiş mal ve hizmetlerden ayrılabilir ise ilk sözleşme fesih edilir ve yeni sözleşmeye göre muhasebeleştirme işlemi yapılır.
- Eğer bir önceki maddede sözü edilen mal ve hizmetler ayrılabilir değilse, yapılan değişiklik sözleşmenin bir parçası olarak değerlendirilir. Değişiklik tarihinde hasılat tutarında yapılacak bir düzeltme olarak muhasebeleştirilir (Özerhan ve diğerleri, 2015).

2.3.2 Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Sözleşme belirlendikten sonraki aşamada sözleşmede yer alan edim yükümlülükleri belirlenmelidir. Belirlenen her edim yükümlülüğü ayrı olarak muhasebeleştirilir. Ayrı edim yükümlülükleri standartta müşteriye teslimi söz verilen farklı ürün ve hizmetlerdir. Bir ürün veya hizmeti, farklı ürün veya hizmet olarak nitelendirebilmek için ayrı ayrı satılabilmesi ve farklı fonksiyonlara ve farklı ekonomik fayda sağlayabilme özelliklerini taşıması gerekir (Olsen and Weirich, 2010, 57).

Edim yükümlölükleri aşğıdaki şekilde gösterildiğı gibi ayrılırlar:

Şekil 2: Edim Yükümlölükleri

Ayrı Mal ve Hizmetler

- Ayrı satılır veya ayrı ayrı kullanılabilir.
- Örnek; Tüketim malı, kolay bir kurulum gerektiren mallar, cep telefonu ve telefon hattı.

Entegre Mal veya Hizmetler Grubu

- Sözleşmede yer alan diğer kalemlere bağımlı yada ilişkilidir.
- Örnek; İnşaat sözleşmeleri, karmaşık kurulumlar, özelleştirilmiş yazılım hizmetleri.

Hizmetler Serisi

- Homojen hizmet ve zaman süresince tutarlı bir modelin transferi.
- Örnek; Gündelik temizlik hizmeti, seyahat kartları aboneliğı, çağrı merkezi hizmet sözleşmesi.

Kaynak: KÖSE ve ÇELİKAY, 2015 ve Seminar- UFRS Update, PWC, 2014.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinin bu aşamasının uygulamaya getireceğı değişiklikler özellikle, Telekomünikasyon firmalarını, ürün ve bakım hizmeti gibi sözleşmeler sunan teknoloji firmalarını ve benzeri firmaları etkileyecektir. Artık bu sözleşmelerin içerisinde yer alan bu gibi maddeler ayrı bir edim yükümlölüğü olarak tanımlanacaktır. Hasılat bu edim yükümlölükleri yerine getirildikçe muhasebeleştirilecektir (Aktaş ve Varol, 2016, 147).

Sözleşme kapsamında bir mal veya hizmetin ayrı edim yükümlölüğü olup olmaması durumunu değerlendirirken aşğıdaki maddeler esas alınarak değerlendirme yapılır (UFRS 15, madde 27, 5);

- Müşteri, sözleşme kapsamındaki mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilmesi.

- İşletmenin müşteriye ürünün veya hizmetin devrine yönelik taahhüdünün sözleşme kapsamındaki diğer ürün veya hizmetlerden ayrı olarak tanımlanabilmesi.

Sözleşme kapsamında işletme devrinin sözünü verdiği ürün veya hizmete yönelik edim yükümlülüklerini ya zamana yaygın olarak yerine getirilir ya da zamanın belirli bir anında yerine getirebilir. Edim yükümlülüklerinin zamana yaygın olup olmadığı değerlendirilirken aşağıdaki maddeler uyarınca değerlendirme yapılır (UFRS 15, madde 35, 6);

- İşletme edimini yerine getirirken müşteri edimin faydasını anında alıp tüketiyorsa işletme hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir.
- İşletmenin yerine getirdiği edimin sonucunda ürün veya hizmet oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi durumunda işletme hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir.
- İşletme ediminin, işletme için alternatif bir kullanım hakkının olmaması ve işletme sözleşmenin fesih edilmesi durumunda yasal olarak edimini yerine getirdiği ölçüde hasılatı tehsil etme hakkına sahip olması durumlarında işletme hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir.

Edim yükümlülükleri yukarda belirtilen maddeler kapsamının dışında yer alıyorsa edim yükümlülüğü zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 38, 7).

2.3.3 Sözleşme Fiyatının Belirlenmesi

Bu aşamada işletme her sözleşme için sözleşme fiyatı belirlemektedir. Bu fiyat standartta yer alan bilgilere göre; işletme kontrolün transferinden sonra, kontrolünü yaptığı mal veya hizmetler karşılığında elde etmeyi beklediği parasal tutar olarak anlaşılmaktadır. Sözleşme fiyatı sabit olabileceği gibi değişken de olabilir.

Standart kapsamında işlem fiyatı belirlenirken aşağıdaki faktörler birlikte değerlendirilmelidir (UFRS 15, madde 48, 8);

- Değişken Bedel,
- Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler,
- Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Varlığı,
- Nakdi Olmayan Bedel,
- Müşteriye Ödenebilir Bedel.

2.3.3.1 Değişken Bedel

Standart; bir sözleşmede değişken bedelin varlığı durumunda, işletmenin müşteriye sözünü verdiği mal ve hizmetlerin karşılığında tahsil edeceği bedeli tahmin yoluyla belirlemesine neden olacağını belirtmiştir. Standardın 51. Maddesine göre değişken bedel aşağıdakilerden biri olabilir;

- İndirim,
- Para İadesi,
- Geri Ödeme,
- Krediler,
- Fiyat Avantajı,
- Teşvikler,
- Cezalar vb.

Bunun dışında değişken bedel 51. Madde kapsamında işletmenin gelecekteki performansına bağlı olarak oluşabilir.

2.3.3.2 Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler

Değişken Bedelin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi belirsizliğinin ortadan kalkması durumunda hasılat olarak kaydedilen tutarın ilerleyen zamanlarda iptal olup olmayacağı veya büyüklüğünde bir değişme olup olmayacağı değerlendirilir.

Bu değişime neden olabilecek faktörler UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın 57. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- *Bedel, işletme etkisinin dışındaki faktörlere son derece duyarlıdır. Piyasa içi dalgalanmalar, üçüncü tarafların karar veya eylemleri, iklim koşulları ve taahhüt edilen mal veya hizmetlerde yüksek değer yitirme riski bu faktörler arasında yer alır.*
- *Bedele ilişkin belirsizliğin uzun bir dönem ortadan kalkması beklenmemektedir.*
- *İşletmenin benzer türde sözleşmelerle ilgili deneyimi (ve diğer kanıtların) sınırlıdır ya da bu deneyim (ya da diğer kanıtların) sınırlı tahmini değere sahiptir.*
- *İşletmenin geniş bir yelpazede fiyat indirimleri önermesi ya da benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları vardır.*
- *Sözleşmede çok sayıda ve çok çeşitli olası bedeller yer almaktadır.*

2.3.3.3 Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Varlığı

Eğer sözleşmede önemli bir finansal unsur mevcut ise, sözleşme fiyatı paranın zaman değerinden etkilenecektir. Bir finansal unsur sözleşme içinde açıkca belirtilebilir veya sözleşme içinde dolaylı olarak ödeme zamanları ile finansal unsur içerdii sonucuna varılabilir. Sözleşmede finansal unsur olması, sözleşme fiyatını etkilemesi sonucu doğrudan gelir yazılacak tutarı da etkileyebildiği için önemlidir. Bir sözleşmede finansal unsur olup olmadığı değerlendirilirken, müşteriye sözü verilen ürün veya hizmetin kontrolünün tesliminden çok önce veya çok sonra yapılacak bir ödeme olup olmadığı değerlendirilir. Hasılat UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'na göre ürün veya hizmetin kontrolünün devrinden sonra kayda alınacağı için daha önce veya sonra tahsil edilen ödemelerin zaman değerine göre hasılat tutarı değişecektir (IFRS 15 Red Book Part B, madde 229 - 232, 61 – 63).

2.3.3.4 Nakdi Olmayan Bedel

Nakdi olmayan bedel sözleşmelerde karşımıza edim yükümlülüğü karşılığında verilen hisse senetleri olarak çıkabilir. Bu tür durumlarda edimi gerçekleştirdiğimiz takdirde bedel olarak alınan hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri yani borsa değeri üzerinden hasılat muhasebeleştirilir. Bu her edim yükümlülüğü gerçekleşikten hemen sonra hasılat kaydedilirken yapılmalıdır. Nakdi olmayan bedelin belirlenen gerçeğe uygun değeri ilerleyen zamanlarda değişebilir. Bu durumlarda işletme hasılatı muhasebeleştirirken nakdi olmayan bedelin o günkü gerçeğe uygun değeriyle hasılatı muhasebeleştirecektir (UFRS 15 Red Book Part B, madde 248 - 254, 68 – 69).

2.3.3.5 Müşteriye Ödenebilir Bedel

İşletmeler, bazı durumlarda müşterisine veya müşterisinin müşterisine ödeme yapma durumunda olabilir. Müşterisine yapacağı ödemelere, müşterisinden herhangi bir ürün veya hizmet alması karşılığında yapacağı ödemeler örnek verilebilir. Bu işlem, işletmenin müşterisine edimini yerine getirmesi sonucunda muhasebeleştireceği hasılatı indirim olarak tanımlanabileceği gibi ayrı ve işletmenin ürün veya hizmet aldığı süregelen bir işlem olarak da muhasebeleştirilebilir. Müşterisinin müşterisine yapılacak ödemelere örnek olarak beyaz eşyaların garanti kapsamında ürünün iadesi söz konusu olduğunda ödenecek ürün bedeli gösterilebilir.

2.3.4 Sözleşme Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Standartta belirtildiği üzere, sözleşmede yer alan her edim yükümlülüğüne, belirlenen sözleşme fiyatı, gerçekleşen her edim yükümlülüğü sonucunda işletmenin elde etmeyi beklediği gelir doğrultusunda dağıtılmalıdır. Sözleşme fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılırken kullanılan yöntemler aşağıda belirtilmiştir (EY, 2016, 160).

- Tek Başına Satış Fiyatı Belirleme
- İlişkili Tek Başına Satış Fiyatı Yöntemini Uygulama
- Değişken Maliyetin Dağıtılması
- İndirimlerin Dağıtılması
- Kontrat Başlangıcından Sonra Sözleşme Fiyatındaki Değişmeler
- UFRS 15'in Kapsamının Dışında Sözleşme Fiyatının Dağıtılması

Standarda göre bir işletme sözleşmede yeralan kontrolünü devredeceği ürün veya hizmetlerin herbirinin tek başına satış fiyatını belirler (Dalkılıç, 2014, 74). Eğer işletme gözlemlenebilir fiyatını belirleyemiyorsa tek başına satış fiyatını tahmin eder (UFRS 15 Red Book Part B, madde 268, 87). Dalkılıç'ın (2014, 74) makalesinde belirttiği gibi sözleşme fiyatı, sözleşmenin tamamını etkileyen indirimler ve değişken bedeller içerebilir. Söz konusu indirim veya değişken bedelin hangi edim yükümlülüğüne dağıtılacağı belirlenir.

Sözleşme başlangıcından sonra meydana gelen değişimler ise hasılat muhasebeleştirilmişse düzeltme kaydı yapılır, eğer hasılat muhasebeleştirilmemişse de muhasebeleştirilecek tutarda indirim veya değişken bedelin eklenmesi işlemleri yapılır. Sonrasında işletme edimini yerine getirdikten sonra yapılan değişikliğe göre hasılat tutarı kaydedilir.

2.3.5 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

UFRS 15'in getirdiği yeniliklerden birisi de hasılatın muhasebeleştirileceği zamana karar verilirken artık riskin ve karşılığında alınması beklenen faydanın devri değil, söz konusu varlığın kontrolünün devri sonucunda hasılat muhasebeleştirilmektedir. Varlığın kontrolünün anlamı, standartta belirtildiği üzere, o varlığın direk kullanım hakkı ve varlığın kalan bütün faydalarını elde etmektir. Hasılat muhasebeleştirilirken ya zamana yaygın olarak muhasebeleştirilir ya da zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir. Hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi için; müşteri, işletmenin kendisi için sözleşme doğrultusunda yapıyor olduğu ürün veya hizmetlerden, bunu yapıyorken fayda sağlamaya

başlamışsa ve işletme, müşterinin kontrolünde olan oluşturulmuş veya geliştirilmiş varlığı geliştiriyorsa söz konusudur. Kalan diğer durumlar için hasılat zamanının belirli bir anında muhasebeleştirilir.

2.4 UFRS 15 Kapsamında Sözleşme Maliyetleri

İşletme bir müşteriyle sözleşme yapmak için ek maliyetlere katlanabilir. Eğer işletme bu ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, bunları varlık olarak muhasebeleştirecektir (UFRS 15, madde 91, 14). İşletme sözleşmeyi yerine getirirken yaptığı maliyetleri direk varlık olarak muhasebeleştiremez. Eğer maliyetler başka bir standardın kapsamında ise ilgili standart kapsamında değerlendirilir. Ancak aşağıdaki şartlar yerine getirilirse maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 95, 14);

- Maliyetlerin doğrudan bir sözleşmeyle ilgili olması,
- Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
- Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

2.5 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Sektörlere Etkileri

Bu standart kapsamında en çok etkilenmesi öngörülen sektörler aşağıda belirtilmiştir;

- Yazılım Firmaları
- Telekomünikasyon Firmaları
- Gayrimenkul Firmaları
- Teknoloji Firmaları

UFRS 15'e göre yapılan her sözleşme sonucunda sözleşme fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtıldıktan sonra, her edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat muhasebeleştirilmelidir. UMS 18 Hasılat standardı kapsamında emlak sektöründe faaliyet gösteren firmalar hasılatı muhasebeleştirirken sorunlar yaşıyorlardı. Yeni standart kapsamında emlak sektörü değerlendirildiğinde, yeni standart gayrimenkul satışları için muhasebeleştirme şartlarını kısıtlamıştır (KPMG, 2015, 4). Yine aynı çalışma içerisinde belirtildiği üzere bu kısıtlama hasılatın muhasebeleştirilmesinin hızlanmasıyla sonuçlanabilir.

Telekomonikasyon sektöründe ise iletişim hizmetlerine ek olarak sözü verilen ürün veya hizmetler için kontrolün devri gerçekleştiğinde artık doğrudan sözleşmenin edim yükümlülüğü yerine getirilen kısmı için hasılat muhasebeleştirilecektir. Örnek olarak iletişim hizmetinin yanında telefon, tablet vb. Kapmanyalarla yapılan satışların sonucunda, telefon veya kapmanya dahilindeki ürün veya hizmet teslim edildiği anda hasılat olarak muhasebeleştirme kaydı yapılacaktır. Eski uygulamaya göre telefon veya kampanyaya dahil diğer ürün ve hizmetler bedelsiz teslim ediliyorsa bunlar için hasılat kaydı yapılmamaktaydı. Yeni standarda göre belirlenen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi durumunda belirlenen tek başına satış fiyatı doğrultusunda hasılat muhasebeleştirilir (McConnellI, P., Investor perspectives: Haziran 2014, 3).

BÖLÜM 3 UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ GEREKEN UNSURLAR VE AÇIKLAYICI ÖRNEKLER

Bu bölüm kapsamında aşağıda belirtilen başlıklar altında örnekler verilecek ve değerlendirilecektir;

- Sözleşmenin Belirlenmesi.
- Sözleşme Değişiklikleri.
- Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi.
- Zamana Yaygın Gerçekleşen Edim Yükümlülükleri.
- Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Olması.
- İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.
- Değişken Bedeller.
- Değişken Bedellerin Tahmininin Kısıtlanması.
- Sözleşme Maliyetleri.
- Sunum.
- Dipnotlar.

Verilen örnekler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uygulamalarıyla karşılaştırılarak yeni standardın, hasılatın muhasebeleştirilmesini nasıl etkilediği konusunda değerlendirmeler yapılacaktır. Örneklerin tamamında KDV ihmal edilecektir.

1. Sözleşmenin Belirlenmesi

Örnek 1 Sözleşme Bedelinin Tahsil Edilebilirliği (UFRS 15, Green Book, sayfa 1759)

Bir işletme, sanayi bölgesinde bulunan tekstil fabrikasını satmaya karar vermiş ve bir müşteri ile 700.000 TL karşılığında fabrikanın satışı konusunda sözleşme imzalamıştır. Müşteri tekstil sektörüne yeni girmiştir ve tecrübesi yoktur.

Sözleşme şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Müşteri depozito olarak 40.000 TL peşin ödeyecektir.
- Müşteri geriye kalan bedel için de uzun dönemli bir finansal anlaşma imzalayacaktır.
- Depozitodan sonra kalan tutarın %20'si ilk yıl içinde kalanı ise sonraki yıllarda işletme tarafından tahsil edilecektir.
- Anlaşma içerisinde eğer müşteri başarısız olursa ve ödeme yapamazsa işletme atölyeyi tekrar geri alabilir.
- İşletme müşteriden başka bir hak talebinde bulunamaz.
- Sözleşme imzalandığında binanın kontrolü müşteriye geçecektir.

Standartta yer alan kriterleri karşılayıp karşılamadığını değerlendirirken işletme kriterlerin karşılanmadığı sonucuna varmıştır. Bunun nedeni müşterinin binanın kontrolünü ele aldıktan sonra üstünde anlaşılan bedeli elde etmesi mümkün görünmemektedir. İşletmenin gözlemleri sonucunda müşterinin binanın taksitini tekrar ödeyebilmesi mümkün değildir. Bunun sebebi olarak yüksek rekabet ve müşterinin tecrübesizliği ayrıca müşterinin binanın taksitini tekrar ödemek için yeterli varlığı ve olanakları bulunmaması görülmektedir.

Bunun sonucunda işletme, 1. durumda ödeme gerçekleşinceye kadar veya işletmenin mevcut riski ortadan kalkana kadar, aldığı depozitoyu yükümlülük olarak kayıtlara alır (UFRS 15, madde 15-16, sayfa 3). 2. durumda eğer herhangi bir risk unsuru olmasaydı yani Bölüm 2 içerisinde 2.3.1 Sözleşmenin Belirlenmesi

bölümünde gösterilmiş Şekil 2’deki unsular sağlanarak sözleşme tanımlanabilseydi, işletme almış olduğu avansı hasılat olarak finansal tablolarına alacaktır.

İlk durumda yapılacak muhasebe kaydı:

BANKALAR	SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	40.000	40.000
----------	----------------------	--------	--------

İkinci durumda yapılacak muhasebe kaydı:

BANKALAR	HASILAT	40.000	40.000
----------	---------	--------	--------

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) göz önüne alındığında noterden devir yapılana kadar alınan tüm tutarlar avans olarak kabul edilir. Devirde satış bedeli ve binanın net değeri arasındaki fark faaliyet dışı gelir / kâr olarak sınıflandırılır. Buna göre avans alındığında yapılacak muhasebe kaydı:

BANKALAR	ALINAN AVANSLAR	40.000	40.000
----------	-----------------	--------	--------

Sonuç olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde her iki durumda da yapılacak muhasebe kaydı aynıdır. Fakat standarda göre 2. durumda yapılacak muhasebe kaydı sonucunda hasılat muhasebeleştirilecektir ve hasılatın kaydedilme süreci hızlanacaktır.

Örnek 2 Belirlenen Fiyatın Sözleşme Bedelini Yansıtmaması (UFRS 15, Green Book, sayfa 1760)

Bir işletme, müşterisiyle 1.500.000 TL (750 TL* 2000 adet) karşılığı 2.000 adet ofis mobilyası takımı için sözleşme yapmıştır. Sözleşme şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Müşteriden avans alınmayacaktır.
- Ürünler teslim edildikçe müşteri, teslim edilen ürün sayısına göre ödeme yapacaktır.

Bu satış, işletmenin ekonomik sorunları olan yeni bir bölgede gerçekleştirdiği ilk satıştır. Bunun yanı sıra işletme üzerinde anlaşılan bedelin tamamının tahsilini mümkün olmadığı sonucuna varmıştır. İşletme buna rağmen, bölgenin ekonomisinin iki veya üç yıl içinde daha iyiye gideceğini ve yeni müşteriler bulabileceğini öngörmektedir.

Bu şartlar altında değerlendirme yapıldığında, sözü verilen mal ve hizmetlerin karşılığında bedelin tamamı olmasa da bir kısmı tahsil edilebilir durumda olduğu için sözleşme tanımlanabilir (UFRS 15, madde 9(e), sayfa 2). Mevcut durum esas alındığında işletme riskini değerlendirir ve yapılan sözleşmeden elde edeceği minimum geliri belirler. Bu durumda işletme sözleşme fiyatının 1.500.000 TL olmadığı sonucuna varır, dahası işletmenin bu analizleri sonucunda müşteri belirli bir fiyat avantajı bekler (UFRS 15, madde 52(a), sayfa 9). Bundan dolayı söz verilen bedel değişken bedeldir. İşletme yaptığı risk analizleri sonucunda değişken bedelin 1.000.000 TL olduğunu belirler.

İşletme bölgenin ekonomik şartlarına göre yaptığı değerlendirme sonucunda müşteriden bu rakamı alabileceği sonucuna varmıştır. Sözleşme, değişken bedelin tahminini esas alarak tanımlanabilir durumdadır. Sonuç olarak işletme UFRS 15'in gerekliliklerine göre sözleşmeyi muhasebeleştirir. İşletme devredilen ürün sayısına göre ürünlerin devredildiği tarihte (zamanın belirli bir anında) hasılatı muhasebeleştirecektir.

Değişken bedel 1.000.000 TL olduğu için işletme ürünlerin yarısını teslim ettiğinde 500.000 TL hasılatı muhasebeleştirecektir;

ALICILAR	HASILAT	500.000	500.000
----------	---------	---------	---------

Kalan ürünler de teslim edildikçe aynı kayıt yapılacaktır.

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında fatura satış tutarı üzerinden kayıt yapılır. Tahmini tahsilat miktarına bakılmaz. Eğer ödemenin vadesi geldikten sonra hala ödeme alınmamışsa yasal takip başlatılır ve gerekli karşılıklar ayırılır. Yasal takibin sonucunda da tahsilat yapılamamışsa bu tutar zarar yazılarak bu sözleşmeyle ilgili işlemler son bulur.

İşletme ürünlerin yarısını teslim ettiğinde yapacağı kayıt;

ALICILAR	HASILAT	750.000	750.000
----------	---------	---------	---------

Sonuç olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde sözleşme imzalandıktan sonra yapılan değerlendirmelere değil, sözleşme kapsamında üzerinde anlaşılan tutara ve kesilen faturaya göre hasılatın muhasebeleştirilmesi işlemi yapılacaktır. Fakat standart kapsamında yapılması gereken değerlendirmeler sonucunda tahsil etmeyi beklediği bedel üzerinden hasılatı muhasebeleştirir. Bu örnek kapsamında standart uygulamaları hasılatın muhasebeleştirilmesini yavaşlatmıştır. Toplam kayda alınacak hasılat tutarları arasında fark vardır. Dönem olarak incelediğimizde, standart gereklilikleri uygulandığında daha az tutarda hasılat muhasebeleştirilmiştir.

Örnek 3 Sözleşmenin Tanımlanması için Kriterlerin Yeniden Değerlendirilmesi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1761)

İşletme, kullanım amaçlı lisans için patent yetkisini müşteriye vermesini kapsayan bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme başlangıcında, sözleşme, bütün kriterleri karşılamaktadır ve işletme UFRS 15'e göre sözleşmeyi muhasebeleştirmiştir.

Sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- İşletme, kullanım amaçlı lisans için patent yetkisini yıllık 600.000 TL karşılığında müşteriye verecektir.
- Müşteri dört ayda bir kullanım raporu sunacaktır ve bu periyot içinde ödemelerini yapacaktır.

Sözleşmenin ilk senesi boyunca müşteri dört ayda bir kullanım raporu sunmuştur ve bu periyot içinde ödemelerini yapmıştır.

Sözleşmenin ikinci yılında, müşteri işletmenin patentini kullanmaya devam etmiştir fakat müşterinin finansal durumu kötüye gitmeye başlamıştır. Müşterinin kredi çekme imkanı ve elindeki nakit tutarı sınırlıdır. İşletme, ikinci yıl müşterinin

patenti kullanımını esas alarak hasılatı muhasebeleştirmeye devam etmiştir. Müşteri ilk 4 ay için kullanım hakkını ödemiştir fakat kalan 8 ayda ödemeyi düşük yapmıştır. İkinci 4 ayda 100.000 TL, son 4 ayda ise 25.000 TL ödeme yapmıştır.

Sözleşmenin üçüncü yılında müşteri, işletmenin patentini kullanmaya devam etmiştir. İşletme, müşterinin kredi alma imkanının kalmadığını, dahası işletmenin ödeme yeteneğinin gözle görülür şekilde azaldığını gözlemlemiştir. Bunun sonucunda işletme, müşterinin artık patentin kullanımı için ödeme yapamayacağını anlamıştır. Bu tür önemli durum değişikliklerinde işletme sözleşmeyi yeniden değerlendirmeye alır ve üstünde anlaşılan bedelin tahsilinin mümkün olmadığı sonucuna varır (UFRS 15, madde 13, sayfa 2). Bunun sonucunda işletme artık müşterinin patentin kullanımından doğacak alacaklarını hasılat olarak muhasebeleştirmeyecektir.

Sözleşmenin ilk yılında yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	HASILAT	200.000	200.000
----------	---------	---------	---------

İzleyen üç dönem boyunca bu kayıt yapılacaktır.

Sözleşmenin ikinci yılının ilk 4 ayın sonunda yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	HASILAT	200.000	200.000
----------	---------	---------	---------

Sözleşmenin ikinci yılının ikinci 4 ayın sonunda yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	100.000	
BANKALAR	100.000	
HASILAT		200.000

Sözleşmenin ikinci yılının son 4 ayın sonunda yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	175.000	
BANKALAR	25.000	
HASILAT		200.000

Sözleşmenin üçüncü yılında müşteri ödeme yapamamıştır. İşletme edim yükümlülüğünü yerine getirmesine rağmen hasılatı muhasebeleştirmeye devam etmeyecektir;

ALICILAR	200.000	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ		200.000

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre işletme faturayı kestiği zaman hasılatı kayda alacaktır. İşletme her üç ayda müşteri hala kullanım hakkına sahip olduğu için faturayı keser ve müşteriye gönderir. Bu işlem doğrultusunda yukarıdaki kayıtların aynısını yapacaktır. Ancak üçüncü yılda kayıt farklıdır ve aşağıdaki gibi olacaktır;

ALICILAR	HASILAT	200.000	200.000
----------	---------	---------	---------

Yukarıdaki hasılat kaydının sonucunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve standart arasında hasılatın toplam tutarında farklılık oluşmuştur. İşletme daha sonrasında alacaklarını tahsil edemediği için bu sözleşme ile ilgili alacaklarını şüpheli ticari alacakları arasına alır ve karşılık ayırır. Daha sonra işletme tahsil edemediği alacak tutarına göre gelir veya gider yazarak hasılat tutarını düzeltmiş olur.

2. Sözleşme Değişiklikleri

Örnek 1 Ürünler İçin Sözleşme Değişiklikleri (UFRS 15, Green Book, sayfa 1762)

İşletme 24.000 TL (240*100 TL) karşılığında 240 adet ürün satmak için müşteri ile anlaşmıştır.

Sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Ürünler, müşteriye altı aylık süre içerisinde teslim edilecektir.
- İşletme her düşük kaliteli ürün için 15 TL tazminat ödeyecektir.

İşletme 120 adet ürünü teslim etmiştir. İşletmenin yapacağı ilk kayıt (120*100 TL) ;

ALICILAR	HASILAT	12.000	12.000
----------	---------	--------	--------

İşletme ürünlerin yarısını teslim ettikten sonra sözleşme değişmiştir. Müşteriye 60 adet ürün teslim edilecektir. (Toplamda 300 adet) İlk sözleşmede bu 60 adet ürün yer almamaktadır.

Olay A: Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Değerlendirildiği Durum

Sözleşme değiştiği zaman; 60 ürün için birim fiyat 95 TL, toplam fiyat 5.700 TL'dir (60*95 TL=5.700 TL). Ek ürünler için fiyatlama, sözleşme değişikliğinin zamanında ürünlerin birim satış fiyatına yansır ve ek ürünler orijinal ürünlerden ayrılır.

Ek 60 ürün için sözleşme değişikliği yeni ve ayrı bir sözleşme gerektirir ve mevcut sözleşmenin muhasebeleştirilmesini etkilemez (UFRS 15, madde 20, sayfa 3). İşletme ürünlerin kontrolünü devrettiğinde; 240 ürün için 24.000 TL, 1 ürün için 100 TL'yi muhasebeleştirir ve ek ürünler için yeni sözleşme yaparak 1 ürün için 95 TL, 60 ürün için 5.700 TL'yi muhasebeleştirir.

ALICILAR	HASILAT	5.700	5.700
----------	---------	-------	-------

Olay B: Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Değerlendirilmediği Durum

Ek 60 ürünün satışını, değerlendirme süreci sırasında;

- Taraflar ilk olarak her ürün için 80 TL fiyat üzerinde anlaşır.
- Bununla birlikte müşteri teslim edilen ürünlerin içinde düşük kaliteli ürünler olduğunu tespit etmiştir. İşletme her düşük kaliteli ürün için 15 TL tazminat ödeyeceği taahhüt etmiştir.
- Müşteri ve işletme gönderilen 120 adet düşük kalite ürünün tazminatını ek 60 ürünün fiyatından düşmek üzere anlaşmıştır. ($120 \times 15 = 1.800$)
- Sonuç olarak sözleşme değişikliği ek 60 ürünün fiyatı toplam 3.000 TL olarak belirlenir. Bu fiyat, başta belirtilen 60 ürün fiyatından ödenecek tazminat düşülerek belirlenmiştir. ($80 \times 60 - 15 \times 120 = 4.800 - 1.800 = 3.000$ TL)

Değişiklik zamanında işletme 1.800 TL'yi sözleşme fiyatı azalması olarak tanımlar ve dahası teslim edilen 120 ürün için kayıtlara alınan hasıllardan da azalma olarak tanımlar. Satılan ek 60 ürünü muhasebeleştirirken işletme ek 60 ürün için belirlenen 80 TL'nin satış fiyatını yansıtmadığını belirler. Sonuç olarak sözleşme değişikliği yapılamaz. Çünkü kalan ürünlerin teslimi transfer edilenlerden ayrıdır (UFRS 15, madde 20, sayfa 3). İşletme sözleşmedeki ürünler ayrı olduğu için orijinal sözleşmeyi sona erdirir, yeni bir sözleşme olarak muhasebeleştirir.

Sonuç olarak hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar:

İlk Sözleşmeden Kalan 120 ürün	$120 \text{ ürün} * 100 \text{ TL} = 12.000 \text{ TL}$
Sözleşme Değişikliği ile Gelen Ek Ürün	$60 \text{ ürün} * 80 \text{ TL} = 4.800 \text{ TL}$
Tazminat Sonucu Düşülecek Tutar	$120 \text{ ürün} * 15 \text{ TL} = \underline{(1.800 \text{ TL})}$
Toplam Sözleşme Bedeli	=15.000 TL

Kalan 180 ürünün kontrolü müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	HASILAT	15.000	15.000
----------	---------	--------	--------

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında Olay A’da değerlendirme yapmaya gerek yoktur. Olay B’de sözleşmenin başlangıcında herhangi bir kayıt yapılmaz. Malların tesliminde fatura düzenlenerek hasılat kaydedilir.

Kalan 180 ürünün kontrolü müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı ($120*100 \text{ TL} + 60*80 \text{ TL} = 16.800 \text{ TL}$);

ALICILAR	HASILAT	16.800	16.800
----------	---------	--------	--------

Daha sonra ödenecek tazminat tutarı hesaplandığında aşağıdaki kayıt yapılır (120*15 TL);

SATIŞ İNDİRİMLERİ	1.800	
ALICILAR		1.800

Sonuç olarak bu örnekteki Olay A kapsamında hasılatın kayda alınmasında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve standart arasında bir fark yoktur. Olay B’de ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde “Satış İndirimleri” hesabı kullanılarak hasılatta düzeltme yapılır. Standart kapsamında bu hesap kullanılmadan yukarıdaki hesaplamalar yapılır ve hasılat düzeltilmiş olarak kayda alınır. Muhasebeleştirilen toplam hasılat tutarı iki uygulamaya göre farklıdır.

Örnek 2 Sözleşme Değişikliklerinden Sonra Sözleşme Fiyatındaki Değişmeler (UFRS 15, Green Book, sayfa 1764)

Bir metalurji firması 1 Haziran 2017’da 1 adet sıcak hadde merdanesi ve 1 adet de fırın merdanesinin müşteriye devri için sözleşme imzalamıştır.

Sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Sıcak hadde merdanesi sözleşmenin başlangıcında, fırın merdanesi ise izleyen yıl 31 Mart 2018 tarihinde müşteriye devredilecektir.
- Müşteri 10.000 TL sabit, tahminine göre de 2.000 TL değişken bedeli ödeyecektir.

Burada değişken bedel olmasının nedeni merdaneler yapılırken bazı işlemler için merdaneler başka firmalara gönderilecektir ve sözleşme fiyatına bu işlemler

sonucu yansıyacak bedel tam olarak bilinmemektedir. Standarda göre işletme değişken bedelin tahsil edilebilirliği konusunda risk kalmayana kadar değişken bedeli finansal tablolara almayacaktır.

İşlem fiyatı olan 12.000 TL ürünlere eşit olarak dağıtılmıştır. Bundan dolayı iki ürün aynı satış fiyatına sahiptir ve değişken bedel, değişken bedelin sadece tek bir edim yükümlülüğüne dağıtılmasına izin veren, değişken bedelin bir şarta bağlanarak ödenmesi kriterini karşılamamaktadır (UFRS 15, madde 85, sayfa 12). Bunun sonucunda değişken bedel iki ürüne eşit olarak dağıtılır.

Sıcak hadde merdanesinin transferinden sonra işletme 6.000 TL hasılatı muhasebeleştirir.

ALICILAR	HASILAT	6.000	6.000
----------	---------	-------	-------

30 Kasım 2017 tarihinde sözleşmenin kapsamı güç santrali ekipmanı eklenerek genişletilmiştir. Sözleşme fiyatına 3.000 TL eklenmiştir. Ancak bu bedel ekipmanın tek başına satış fiyatını yansıtmamaktadır. Ekipmanın tek başına satış fiyatı sıcak hadde merdanesi ve fırın merdanesi ile aynıdır.

İşletme değişikliği mevcut sözleşme fesh edilmiş ve yeni bir sözleşme oluşturmuş gibi muhasebeleştirir. Bunun nedeni güç santrali ekipmanı ve fırın merdanesi, sözleşme değişmeden önce teslim edilen sıcak hadde merdanesinden ayrıdır. Ayrıca sözleşmeye eklenen bedel ekipmanın tek başına satış fiyatını etkilemez. Sonuç olarak sözleşme değişikliği zamanından daha önce teslim edilmiş bir mal varsa ve mevcut sözleşmedeki mal ve hizmetlerden ayrıysa bedel kalan edim yükümlülüklerine dağıtılır (UFRS 15, madde 21a, sayfa 4) ve yeni sözleşme, bir önceki sözleşmeden kalan 6.000 TL ve değişiklik sonucu eklenen 3.000 TL'yi içerir.

Değişiklik yapılmış sözleşmenin işlem fiyatı 9.000 TL’dir ve edim yükümlülüklerine eşit olarak dağıtılır.

Değişiklikten sonra ve teslimden önce işletme, değişken bedeli 2.400 TL olarak yeniden değerlendirir. Değişen değişken bedel işlem fiyatına eklenebilecektir. İşletme sözleşmeyi, yeni bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmiş olsa da 400 TL’lik artış değişiklikten önce söz verilen değişken bedele yüklenmiştir. Bu nedenle işlem fiyatındaki değişme, sözleşme başındakiyle aynı olarak sıcak hadde merdanesi ve fırın merdanesi için edim yükümlülüklerine 200 TL olarak paylaştırılmıştır (UFRS 15, madde 90, sayfa 14). Sonuç olarak işletme 200 TL’yi geçmişe dönük hasılatı düzetmek için kayıtlara alınır.

ALICILAR	HASILAT	200	200
----------	---------	-----	-----

Yeni sözleşme değişikliğinden önce müşteriye transferi gerçekleşmediği için işlem fiyatındaki değişiklik kalan edim yükümlülüklerine dağıtılmıştır.

İşletme ayrıca kalan 200 TL’lik artışı da kalan edim yükümlülüklerine dağıtır. Bunun sonucunda 4.500 TL / adet olan edim yükümlülüğü 4.600 TL’ye çıkar.

31 Mart 2018’de fırın merdanesi transfer edildiği zaman 4.500 TL+ 100 TL değişken bedel, 30 Temmuz 2018’de güç santrali ekipmanı transfer edildiği zaman 4.500 TL + 100 TL değişken bedel hasılat yazılır. 31 Mart 2018’de yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	HASILAT	4.600	4.600
----------	---------	-------	-------

30 Temmuz 2018’de yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	HASILAT	4.600	4.600
----------	---------	-------	-------

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında sözleşmeye eklenen yeni ürünün değeri veya fiyatı yapılacak kaydı etkilemez. Fatura kesildiği tarihte tutar ne ise o tutar hasılat olarak kaydedilir. Ayrıca hadde merdanesinin kontrolü devredildiğinde yapılan hasılat ek olarak 200 TL hasılat Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre kayıtlara bu şekilde alınamaz. Kalan ürünler teslim edilirken faturaya eklenerek hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Sıcak hadde merdanesinin transferinden sonra işletme 5.000 TL hasılatı muhasebeleştirir.

ALICILAR	HASILAT	5.000	5.000
----------	---------	-------	-------

31 Mart 2018'de yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	HASILAT	5.000	5.000
----------	---------	-------	-------

30 Temmuz 2018'de yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	HASILAT	3.000	3.000
----------	---------	-------	-------

Değişken bedel olarak belirtilen 2.400 TL ayrıca faturalandırıldığında aşağıdaki kayıt yapılır;

ALICILAR	HASILAT	2.400	2.400
----------	---------	-------	-------

Sonuç olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde değişken bedelin hasılat olarak kayıtlara alınabilmesi için faturaya yansıtılması beklenecenktir. Bunun sonucunda ilk yıl standart, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile karşılaştırdığımızda yapılan değerlendirmeler sonucu hasılat daha hızlı muhasebeleştirilmiştir. Toplam hasılat tutarları aynıdır.

Örnek 3 Hizmet Sözleşmelerinin Değişiklikleri (UFRS 15, Green Book, sayfa 1765)

Bir işletme müşterisinin okulunu haftalık olarak temizlemek için 3 yıllık anlaşma imzalıyor. Müşteri her yıl 150.000 TL ödemeyi taahhüt ediyor. Hizmetin tek başına satış fiyatı her yıl 150.000 TL'dir. İşletme hizmetin sağlandığı 2 yıl boyunca her yıl 150.000 TL hasılatı muhasebeleştirir.

İkinci yılın sonunda sözleşme değiştirilir ve üçüncü yılın ücreti 120.000 TL'ye düşürülür. Buna ek olarak müşteri, 3 yıllık 300.000 TL karşılığında yeni bir anlaşmayı kabul etmiştir. Müşteri ilk yılın başında 120.000 TL kalan yıllarda ise 100.000 TL'yi ödeyecektir. Değişiklikten sonra sözleşme 420.000 TL bedeli içeren ve 4 yıllık bir anlaşma olmuştur. Üçüncü yılın başında hizmetin tek başına satış fiyatı 120.000 TL'dir. Üçüncü yılın başında sözleşmenin kalan yıllarına göre tek başına satış fiyatı 480.000 TL'dir. Bunun sebebi 3 yıl için 300.000 TL'ye sözleşme

imzalamış olsa da bu yılın hasılatı üzerinden sözleşmenin tek başına satış fiyatı $120.000 \times 4 = 480.000$ TL olarak tespit edilmiştir.

TARİH	HASILAT TUTARI	TARİH	HASILAT TUTARI
1. YIL	150.000	4. YIL	100.000
2. YIL	150.000	5. YIL	100.000
3. YIL	$150.000 > 120.000$	6. YIL	100.000

Sözleşmenin başlangıcında her haftanın temizlik hizmeti ayrıdır. Haftalık temizlik hizmetinin ayrı olmasına rağmen işletme edim yükümlülüklerini tanımlarken sözü verilen ürün veya hizmet büyük ölçüde benzerlik gösteriyorsa ve müşteriye devrinde aynı yol izlendiği için temizlik hizmetini tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. Değişiklik tarihinde işletme kalan hizmetlerin ayrı olduğu sonucuna varır. Ancak kalan ödenecek bedel hizmetin tek başına satış fiyatıyla uyumamaktadır. ($420.000 < 480.000$) Sonuç olarak işletme orijinal sözleşme fesih edilmiş ve 4 yıl için 420.000 TL'lik yeni bir sözleşme imzalanmış gibi muhasebeleştirilir. İşletme kalan her yıl için 105.000 TL hasılat muhasebeleştirir.

İlk iki yıl yapılacak kayıt;

ALICILAR	HASILAT	150.000	150.000
----------	---------	---------	---------

Üçüncü yıl yapılacak kayıt;

ALICILAR	120.000	
HASILAT		105.000
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		15.000

Kalan yıllarda yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	100.000	
GELECEK YILLARA AİT GELİR	5.000	
HASILAT		105.000

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında sözleşmede meydana gelen süre ve fiyat değişimlerinin bir etkisi olmaz. Çünkü hizmet verildikten sonra fatura kesilir ve hasılat kaydı yapılır. O gün hangi tutarda fatura kesilmişse o tutarda hasılat kaydedilir.

Hizmet yapıldığında hasılat aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

ALICILAR	HASILAT	150.000	150.000
----------	---------	---------	---------

Üçüncü yıl yapılacak kayıt;

ALICILAR	HASILAT	120.000	120.000
----------	---------	---------	---------

Sözleşme kapsamında geriye kalan üç yılda yapılacak hasılat kaydı;

ALICILAR	HASILAT	100.000	100.000
----------	---------	---------	---------

Sonuç olarak standart kapsamında yapılacak işlemler toplam hasılat tutarını değiştirmez. Fakat dört yıllık süreçte hasılat eşit olarak finansal tablolara alınır. İlk yıl tahsil edilen fazla tutar üç yıl boyunca hasılatla dönüştürülür. Bu işlemin sonucunda standarda göre ilk yıl, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne

göre daha az hasılat muhasebeleştirilir, daha sonraki üç yıl içinde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uygulamalarına göre daha fazla hasılat muhasebeleştirilecektir.

Örnek 4 Değişiklik Sonucunda Hasılatın Düzeltilmesi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1766)

Bir inşaat firması, müşteriye fabrika binası yapmak için bir inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- İnşaat firması 2.000.000 TL karşılığında fabrika binası yapacaktır.
- Eğer işletme binayı 24 ay içerisinde bitirirse 400.000 TL prim alacaktır.

İşletme taahhüt edilen fabrika binasının kontrolünün zamanla devredildiğini belirlemiştir. Bu nedenle sözleşmeyi zamana yaygın olarak tamamlanan tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirir ve muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 36, sayfa 6). Ayrıca müşteri binanın yapımı sırasında bina üzerinde kontrole sahiptir.

Sözleşmenin başlangıcında;

İşlem Fiyatı 2.000.000

Beklenen Maliyet 1.400.000

Beklenen Kâr 600.000

Sözleşme başlangıcında 400.000 TL prim değişken bedeli işlem fiyatından ayrı tutar. Fabrika Binasının tamamlanması işletmenin etkisi olmayan nedenlere yüksek derecede duyarlıdır. Bunlara hava durumu veya doğal afet gibi olaylar da dahildir. Ek olarak benzer sözleşme tiplerinde müşterinin fazla tecrübesi yoktur. İşletme gerçekleşen maliyetlerin temelinde girdi ölçütlerini belirler. Bu edim yükümlülüğünün tamamlanan kısmı yönünde sürecin düzgün ölçülmesini sağlar.

Birinci yılın sonunda işletme edim yükümlülüğünün %60'ını tamamlamıştır. Tamamlanma yüzdesi gerçekleşen maliyet, toplam maliyete bölünerek bulunmuştur. İşletme değişken maliyeti tekrar gözden geçirir ve fabrika binasının 24 ay içerisinde bitemeyeceği sonucuna varır. Sonuç olarak kümülatif hasılat ve gerçekleşen maliyet aşağıdaki gibidir.

Hasılat 1.200.000 (2.000.000x0.60)

Maliyet 840.000 (1.400.000x0.60)

Kâr 360.000

Birinci yılın sonunda yapılacak kayıt:

ALICILAR	HASILAT	1.200.000	1.200.000
----------	---------	-----------	-----------

İkinci yılın ilk çeyreğinde binanın zemin planı değişikliklerine göre sözleşmenin tarafları sözleşme değişikliğini kabul eder. Sonuç olarak sözleşme bedeli ve beklenen maliyet 300.000 TL ve 240.000 TL artar. Toplam potansiyel bedel sözleşme değişikliğinden sonra 2.700.000 TL (2.000.000+400.000+300.000) olmuştur. Ek olarak 400.000 TL prim için gereken süre 6 ay uzatılmıştır. Değişiklik tarihinde kalan işler ve tecrübeler esas alındığında kümülatif hasılat miktarı içine prim tutarı 400.000 TL'yi, iş belirlenen süreden erken biteceği öngörüldüğü için eklemiştir (UFRS 15, madde 56, sayfa 9).

Sonuç olarak işletme orijinal sözleşmenin parçasıymış gibi sözleşme değişikliğini muhasebeleştirir. İşletme tamamlanan edim yükümlülüğünü %55 olarak tahmin eder. İşletme değişiklik tarihinde, 65.000 TL tutarı hasılatı ek olarak muhasebeleştirir.

İşletme düzeltme için bazı hesaplamaları yeniden yapacaktır.

Hasılat $2.300.000 \times 0.55 = 1.265.000$

Maliyet $1.640.000 \times 0.55 = \underline{902.000}$

Kâr = 363.000

Muhasebe kaydında yapılacak düzeltme:

ALICILAR	HASILAT	65.000	65.000
----------	---------	--------	--------

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapılacak kayıtlarda binanın teslimine kadar hasılat muhasebeleştirilmez. Alınan ödemeler hakkediş hesabına kaydedilir ve yapılan maliyetler de yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında izlenir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ilk yıl yapılacak kayıt;

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI	840.000	840.000
--	---	---------	---------

Sözleşme kapsamında maliyetler arttığında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bu durum kayıtlara yansıtılmaz. Maliyet ne zaman gerçekleşirse o zaman kayda alınır ve dönem sonunda yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına kaydedilir.

Sonuç olarak toplam hasılat tutarı iki uygulamada da aynıdır. Standart kapsamında tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulandığı için hasılat, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre daha erken kayda alınır. Sözleşme kapsamında meydana gelecek maliyet artışları sonucunun etkisi hesaplanır ve hasılatta düzeltme yapılır.

3. Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Örnek 1 Ürün ve Hizmetlerin Ayrı Olmadığı Durum (UFRS 15, Green Book, sayfa 1768)

İşletme bir müşterisi için eğitim binası sözleşmesi yapıyor. İşletme projenin genel yönetiminden sorumludur ve söz verilen ürün ve hizmetleri tanımlar. Bunlar; mühendislik, alan temizleme, kurulum, satın alma, yapının inşaatı, borulama ve kablolama ve sınıfların içinde kullanılacak ekipmanların satın alınması ve kurulumunu bitirme hizmetleridir.

Sözü verilen ürün ve hizmetlerin farklı olma olasılığı vardır. Yani müşteri hem kendininkilerden hem de diğer hazır erişilebilir kaynaklarla birlikte diğer ürün ve hizmetlerden yararlanabilir.

İşletmenin düzenli olarak bu ürünler ve hizmetlerin çoğunu başka müşterilere satıyor olduğu tespit edilmiştir. Ek olarak müşteri kişisel ürün ve hizmetlerini kullanarak, tüketerek, satarak veya ürünlerini elinde tutarak ekonomik fayda oluşturabilir.

Ancak devri söz verilen ürün ve hizmetler ayrı olarak tanımlanabilir değildir. Bunun nedeni sözleşmede yer alan ürün ve hizmetler birbirinden ayrı olarak

işletmeye bir yarar sağlamamaktadır. Birbirinden ayrılamaz ürün veya hizmetleri işletme tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir.

Örnek 2 Ürün ve Hizmetlerin Ayrı Olup Olmadığının Belirlenmesi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1769)

Olay A Ürün ve Hizmetlerin Ayrı Olduğu durum

Bir yazılım firması iki yıllık süreç için teknik destek ve yazılım güncellemesi sağlayan hizmetin kurulumunu yapan ve yazılım lisansını müşteriye devreden bir sözleşme yapmıştır. İşletme lisansı kurulum hizmetini ve teknik desteği ayrı olarak satmıştır. Kurulum hizmeti kullanıcıların (Müşteri firmanın çalışanları) sorumlu oldukları birimlerin görüntülerinin güncellenmesini de içermektedir.

Kurulum hizmeti diğer kurumlar tarafından düzenli olarak yapılır ve yazılıma ek bir özellik katmaz. Yazılım teknik destek ve güncellemeler olmadan kullanılabilir durumdadır.

İşletme müşteriye taahhüt ettiği ürün ve hizmetlerin hangilerinin ayrı ürün olup olmadığını belirlemek için sözleşmeyi inceler. Müşteri diğer ürünlerden önce yazılımın teslim edildiğini ve bu yazılımın güncelleme ve teknik destek olmaksızın kullanılabilir olduğunu bilmektedir. Müşteri sözleşmenin başında devri yapılan yazılım lisansı ile birlikte güncellemelerden faydalanabilir. Böylece işletme müşterinin hazır olan diğer ürün ve hizmetlerle birlikte ya da kendi başına her ürün ve hizmetten faydalanabilir olduğu sonucuna varmıştır (UFRS 15, madde 27, sayfa 5).

İşletme müşteriye transferini yapmayı taahhüt ettiği her ürün ve hizmetin ayrı olarak tanımlanabilir olduğunu belirler (UFRS 15, madde 29, sayfa 5). Bu değerlendirmeyi yaparken işletme müşterinin sistemi içine yazılımı entegre etmesine rağmen kurulum hizmeti müşterinin, yazılım lisansından fayda elde etme yeteneğini etkilemez, çünkü kurulum servisinin alternatif sağlayıcılar tarafından da alınabilir olduğunu belirlemiştir. Yazılım güncellemeleri lisans periyodu boyunca yazılım

lisansından faydalanmayı ve kullanmayı önemli ölçüde etkilemez. İşletme söz verilmiş ürün ve hizmetlerin herhangi birinin diğerini belirgin olarak değiştirmediyi veya özelleştirmediyi ve birleşik ürünler içindeki hizmetler ve yazılım için bir entegre hizmeti sağlamadığını gözlemlemiştir. Sonuç olarak işletme yazılım ve hizmetlerin birbirlerini etkilemediği sonucuna varmıştır. Bu nedenle yazılım ve verilen hizmetler birbirlerine bağımlı ve ilişkili değillerdir. İşletmenin sözünü verdiği diğer edimlerden bağımsız olarak, yazılım lisansının transferini yerine getirmesi mümkün olacaktır. Sonuç olarak ürün ve hizmetler birbirinden ayrıdır.

Bu değerlendirmeyi esas alarak işletme 4 edim yükümlülüğünü aşağıdaki gibi tanımlar;

- a) Yazılım Lisansı
- b) Kurulum Hizmeti
- c) Yazılım Güncellemesi
- d) Teknik Destek

İşletme yukarıda belirtilen edim yükümlülüklerini zamana yaygın olarak gerçekleştirdiğini belirler. Her edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde daha önceki örneklerde yapılan muhasebe kayıtları yapılır.

Olay B Ürünün Özelleştirildiği Durum

Söz verilen ürün ve hizmetler Olay A'daki ile aynıdır. Kurulum hizmetinin parçası olarak yazılım, müşteri tarafından kullanılan diğer özelleştirilmiş yazılım uygulamaları ile arayüze uygun yazılıma belirli yeni uygulamalar eklemek için özelleştirilmiştir. İlk olaydaki fark budur. Özelleştirilmiş kurulum hizmeti diğer kurumlar tarafından sağlanabilir.

İşletme hangi ürünlerin ayrı olduğunu belirlemek için müşteriye sözü verilen ürün ve hizmetleri değerlendirir. İşletme, Olay A'daki aynı sebeplerle yazılım lisansı, kurulum, yazılım güncellemesi ve teknik desteğin her birinin farklı ürün

olduğunu belirler. İşletme sözleşmede belirtildiği gibi özelleştirilmiş kurulum hizmetini yaparak mevcut yazılım sistemi içine entegre edilmiş lisans yazılımının hizmetini sağlamak maddesini içeren sözleşme maddelerini belirlemiştir. Bir diğer ifade ile işletme sözleşmede belirtilmiş birleşik ürünü üretmek için girdi olarak özelleştirilmiş kurulum hizmet ve lisansı kullanır.

Yazılım önemli ölçüde değiştirilmiş ve özelleştirilmiştir. Sonuç olarak işletme özelleştirilmiş transferi söz verilen lisansın kurulum hizmetinden ayrıca tanımlanabilir olmadığını belirtmiştir. Bu nedenle yazılım lisansı ve özelleştirilmiş lisans hizmeti ayrı değildir.

Olay A'daki gibi bazı analizler esas alındığında işletme yazılım güncellemeleri ve teknik destek, sözleşmede diğer söz verilenlerden ayrı olduğu sonucuna varmıştır.

Bu değerlendirme esas alındığında işletme sözleşmede 3 edim yükümlülüğü tanımlayacaktır.

- a) Yazılım Özelleşmesi (özelleştirilmiş kurulum hizmeti ve yazılım lisansını kapsayan)
- b) Yazılım Güncellemeleri
- c) Teknik Destek

Bu edim yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi de zamana yaygın olarak yapılacaktır.

Olay C Verilen Sözlerin Ayrıca Tanımlanabilir Olduğu Durum (Kurulum)

İşletme makine parçası ve kurulumu için müşterisi ile bir sözleşme imzalamıştır. Makina herhangi bir özelleştirme veya değiştirme olmaksızın müşteriye devri gerçekleştirebilecek durumdadır. Kurulum sadece işletme tarafından değil başka firmalar tarafından da gerçekleştirilebilir.

İşletme sözleşmede iki tane söz verilmiş ürün ve hizmet tanımlamaktadır;

- a) Makina
- b) Kurulum Hizmeti

İşletme her söz verilen ürün ve hizmetlerin ayrı olup olmadığını belirlerken müşterinin kendi başına makineden faydalanabildiği sonucuna varmıştır. Bu durumda ürün ve hizmetler ayrı olarak tanımlanabilir. Müşteri ayrıca işletmeden elde etmiş olacağı diğer kaynaklarla birlikte kurulum hizmetinden de faydalanabilir.

İşletme ileride her biri ayrıca tanımlanabilir olan kurulum hizmetini sağlamak ve makinenin devri için taahhütte bulunmuştur. Makine ve kurulum hizmetleri sözleşme içinde bileşik ürün değildir. Bunun sebebi makinenin devri ve kurulum hizmeti birbirini belirgin ölçüde etkileyen ürünler değildir (UFRS 15, madde 29, sayfa 5).

Bu değerlemeler esas alındığında işletme iki edim yükümlülüğü tanımlar;

- a) Makine
- b) Kurulum Hizmeti

İşletme her edim yükümlülüğünü zamanın belirli bir anında gerçekleşen edim yükümlülüğü olarak değerlendirmiştir. Bunun nedeni devri yapılan varlıkla ilgili herhangi bir geliştirme veya oluşturma söz konusu değildir. Ayrıca işletme edimini yerine getirdiği anda müşteri fayda sağlamaya başlayacaktır.

Olay D Verilen Sözlerin Ayrıca Tanımlanabilir Olduğu Durum (Sözleşme Kısıtları)

Müşteriyle yapılan sözleşmeye göre işletmenin kurulum sevisini kullanmasını gerektiren durum dışındaki herşeyin Olay C'deki ile aynı olduğu varsayılır.

İşletmenin Kurulum Hizmetini kullandıran sözleşmeye dayanan gereklilik söz verilen ürün ve hizmetlerin ayrı olup olmadığını değerlendirmesini değiştirmez, çünkü bu durum ne ürünlerin veya hizmetlerin kendilerinin özelliklerini değiştirir ne de müşteriye verilen sözü değiştirir. İşletmenin kurulum servisini kullanmak zorunda olmasına rağmen makine parçası ve kurulum hizmeti ayrı olarak değerlendirilebilir.

İşletmenin makine parçası ve kurulum hizmeti sağlama sözü ayrı olarak tanımlanabilir. Bu koşullar altında işletmenin analizi Olay C ile aynıdır.

Olay E Verilen Sözlerin Ayrıca Tanımlanabilir Olduğu Durum (Sarf Malzemeler)

İşletme satışa hazır makine parçasını (herhangi bir özelleştirmeye veya değiştirmeye gerek olmayan hazır olan parça) sağlamak için müşteriyle sözleşme yapmıştır ve önümüzdeki iki yıl boyunca önceden belirlenmiş aralıklarla makinenin kullanımı için özelleştirilmiş sarf malzemeleri sağlayacaktır.

İşletme tarafından üretilen sarf malzemeler aynı zamanda başka müşterilere ayrı olarak satılır.

İşletme müşterinin makine parçasından sarf malzemeleri ile birlikte faydalanabilecektir. Sarf malzemeleri hazırdır, çünkü işletme tarafından düzenli olarak ayrı satılırlar (UFRS 15, madde 28, sayfa5). Müşteri sözleşme kapsamında ek olarak devri gerçekleşecek makine parçasıyla birlikte yine sözleşme kapsamında teslim edilecek sarf malzemelerinden faydalanabilir. Bu nedenle ürün ve hizmetler ayrı olarak tanımlanabilir (UFRS 15, madde 27, sayfa 5).

Makinenin ve sarf malzemelerinin sözleşmede birleşik ürün için girdi olmadıkları sonucuna varmak için işletme makine parçası ve sarf malzemelerin belirli entegre hizmeti sağlamadığını belirlemiştir. Ek olarak ne araç ne de sarf malzemeler diğeri tarafından belirli olarak özelleştirilmez ve değiştirilmez. Son olarak işletme makine ve sarf malzemelerin bağımlı ve ilişkili olmadıkları sonucuna varmıştır. Müşteri ancak aracın kontrolünü ele geçirdikten sonra sözleşmede yer alan sarf malzemelerden yararlanabilir olmasına rağmen ve sarf malzemeler makinenin işlevi için gerekli olmasına rağmen makine ve sarf malzemelerin birbirleri üzerinde bir etkisi yoktur. Bu nedenle işletme sözleşmede verdiği sözleri birbirinden bağımsız olarak yerine getirmesi mümkün olacaktır, yani işletme, müşteri hiçbir sarf malzemesi almasa bile makinenin teslimini yerine getirecektir.

Bu değerlendirmeler sonucunda işletme, sözleşmede iki yarı edim yükümlülüğü belirleyecektir;

- 1) Makine
- 2) Sarf Malzemeler

İşletme her edim yükümlülüğünü zamanın belirli bir anında gerçekleşen edim yükümlülüğü olarak değerlendirmiştir. Bunun nedeni devri yapılan varlıkla ilgili herhangi bir geliştirme veya oluşturma söz konusu değildir. Ayrıca işletme edimini yerine getirdiği anda müşteri fayda sağlamaya başlayacaktır.

4. Zamana Yaygın Gerçekleşen Edim Ykmllkleri

rnek 1 Müşterinin Faydaları Eş Zamanlı Olarak Alıp Tüketmesi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1776)

Sağlık işletmesi bir yıl boyunca hastasına evinde sağlık hizmeti sağlamak için sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Sağlık işletmesi bir yıl boyunca hastasına evinde iki haftada bir kere olmak üzere sağlık hizmeti verecektir.
- Sağlık hizmeti için 15.000 TL karşılığında sözleşme imzalamıştır.

Sözü verilen sağlık hizmeti büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet özelliği taşıdığı için tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 22b, 4). Müşteri(hasta), işletmenin yerine getirdiği edim yükümlülüklerini aldığı anda tükettiği için işletme edimini zamana yaygın olarak yerine getirir (UFRS 15, madde35a, 6). Başka bir işletmenin edimi olarak işletmenin ediminin faydasını müşterinin eş zamanlı alıp tüketmesi işletmenin bugüne kadar sağladığı hizmet için sağlık hizmetinin tekrar ifasına gerek olmayacaktır. İşletme uygulayacağı çıktı yöntemine göre şimdiye kadar tamamladığı edim ykmllkleri ile sözleşme kapsamında tamamlaması gereken edim yükümlülüklerini karşılaştırarak edim

yükümlülüklerini tamamlanma yüzdesine göre zamana yaygın olarak hasılatı muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 39-45 ve B14-B19, 7-8 ve 23-24).

İşletme ilk hafta ve daha sonra iki haftada bir sağlık hizmetini verdikten sonra aşağıdaki kaydı yapacaktır;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	HASILAT	750	750
---------------------------------	---------	-----	-----

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında, ürün devredildiğinde fatura keserse;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	HASILAT GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	15.000	750	14.250
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	HASILAT	1.500	1.500	

Bu kayıt her ay yapılır.

Sonuç olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve standart açısından hasılatın toplam tutarında ve muhasebeleştirme dönemlerinde hasılat olarak kayda alınan tutarlarda bir değişiklik olmamıştır.

Örnek 2 Alternatif Kullanım ve Ödeme Hakkının Değerlendirilmesi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1776)

İşletme bir yıl boyunca mali danışmanlık hizmeti için müşteri ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- İşletme mali danışmanlık hizmeti için 48.000 TL karşılığında sözleşme imzalamıştır.
- Danışmanlık kapsamında verilen görüşler müşteriye özel olan durumlarla alakalıdır.
- Eğer müşteri işletmenin söz verdiği performansını yerine getirememesinden başka bir sebeple sözleşmesini fesih ederse sözleşme müşterinin işletmeye maliyetlerini ve buna ek olarak maliyetlerin %15'ini karşılaması gerekmektedir. %15'lik pay işletmenin benzer sözleşmelerden kazandığı ortalama kâr marjıdır.

Eğer işletme yükümlülüğünü yerine getiremezse ve müşteri profesyonel görüş sağlamak için başka danışmanlık firması işe alırsa diğer danışmanlık firması işletmenin o tarihe kadar tamamlamış olduğu işi yeniden yapması gerekecektir. Çünkü diğer danışmanlık firması işletme tarafından yapılan herhangi bir işten faydalanamayacaktır. Profesyonel görüşün özelliği müşteri profesyonel görüşü aldığı anda işletmenin ediminin faydasını da alacaktır.

İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde başka bir firma için alternatif kullanım hakkı oluşturmaması ve işletmenin o tarihe kadar yerine getirdiği edim için ödeme hakkının bulunması sonucunda işletme hasılatı edimlerin

tamamlanma yüzdesine gör zamana yaygın olarak muhasebeleştirecektir (UFRS 15, madde 35(c), sayfa 6).

İşletme üç ay danışmanlık hizmetini sağladıktan sonra müşteri başka bir danışmanlık şirketiyle anlaşmıştır. Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

Her ay danışmanlık hizmeti verildikten sonra yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	HASILAT	4.000	4.000
----------	---------	-------	-------

İşletme üç ay sonunda müşteriden alacağı 12.000 TL'dir. Tahsilat olduğunda yapılacak kayıt;

BANKALAR	ALICILAR	12.000	12.000
----------	----------	--------	--------

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yukarıda yapılan değerlendirmelerin ve olayların önemi yoktur. İşletme fatura kestiği sürece hasılat kaydedilecektir. Sonuç olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve standart açısından hasılatın toplam kaydedilecek tutarı ve kaydedilme zamanı birbiriyle aynıdır.

Örnek 3 Belirli Bir Tarihe Kadar Tamamlanan Edimler İçin Geri Alınmaz Tahsil Hakkı (UFRS 15, Green Book, sayfa 1777)

İşletme, vinç aparatı olarak mekanik rulo kaldırma aparatı yapmak için müşteriyle 100.000 TL karşılığında anlaşma sağlamıştır. Sözleşmenin şartları aşağıda verilmiştir;

- Müşteri sözleşme kapsamında, sözleşme fiyatının, sözleşme başında %20'sini ve sözleşme boyunca ise düzenli ödemelerle sözleşme fiyatının %40'ını ödeyecektir.
- Söz konusu aparat gerekli performans testlerini geçtikten sonra ve yapımı tamamlandıktan sonra sözleşme fiyatının kalan %40'ı ödenecektir.
- Aparatın yapımı on ay sürecektir.
- Müşterinin düzenli olarak yapacağı %40 ödeme tutarı bu on aya eşit olarak bölünecektir. Ödemeler işletme sözü verilen edimi yerine getirmedikçe yapılmayacaktır.
- Eğer müşteri sözleşmeyi fesih ederse işletme sadece müşteriden almış olduğu herhangi bir süreç ödemesini koruma hakkına sahiptir. İşletmenin müşteriden herhangi bir tazminat talep etme hakkı yoktur.

Sözleşme başlangıcında işletme, edim yükümlülüğünün zamana yaygın olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini değerlendirir. Bu değerlendirmelerin parçası olarak eğer müşteri işletmenin verdiği sözlerde başarılı olması dışında başka bir sebeple sözleşmeyi sonlandırırsa o tarihe kadar tanımlanmış edimler için geri alınmaz tahsil hakkının olmadığı tespit edilmiştir. Müşteri tarafından yapılan ödemeler geri alınmaz olsa bile bu ödemelerin toplam tutarı beklenen tutarı yansıtmamaktadır. Bütün sözleşme boyunca o tarihe kadar tanımlanan edimler için işletmeye eş değer miktarda bir tazminat hakkının olması gerekir. Sonuç olarak işletme o tarihe kadar tamamlanan edim yükümlülüğü için tahsil hakkına sahip değildir.

İşletmenin edim yükümlülüğü zamana yaygın olarak gerçekleştirilmemiştir, çünkü işletme o tarihe kadar tamamlanan edim yükümlülükleri için ödeme hakkına sahip değildir (UFRS 15, madde 35c, sayfa 6). Buna göre işletme varlığın işletme için herhangi bir alternatif kullanımının olup olmadığını değerlendirmesine gerek yoktur. İşletme ayrıca müşteri sözü verilen ürün veya hizmetin faydasını aynı anda alması ve tüketmesi de mümkün değildir (UFRS 15, madde 35a, sayfa 6). Son olarak işletme söz konusu aparatı yaparken kontrolünün müşteriye geçmesi gibi bir durum da yoktur (UFRS 15, madde 35b, sayfa 6). Bu nedenle işletme aparatın yapımının zamanın belirli bir anında gerçekleşen edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 38, sayfa 7).

Yapılan değerlendirmeler sonucunda hasılat zamana yaygın olarak muhasebeleştirilemez. İşletme edimi bitene kadar tahsil ettiği tutarı sözleşme yükümlülüğü olarak kayıtlara alacaktır. Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

Sözleşme başlangıcında yapılacak muhasebe kaydı (%20 oranında ödeme);

BANKALAR	SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	20.000	20.000
----------	----------------------	--------	--------

Sözleşme boyunca yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.000	4.000
----------	----------------------	-------	-------

Sözleşme sonunda yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	40.000	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	60.000	
HASILAT		100.000

Müşterinin sözleşmenin yedinci ayında sözleşmeyi fesih ettiğini varsayalım. Bu durum yapılacak muhasebe kayıtları;

Sözleşme başlangıcında yapılacak muhasebe kaydı (%20 oranında ödeme);

BANKALAR	20.000	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ		20.000

Sözleşme boyunca yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	4.000	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ		4.000

Yukarıdaki kayıt altı ay boyunca yapılır ve müşteri yedinci ayda sözleşmeyi fesih eder. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılır;

SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	44.000	
DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		44.000

Ancak işletmenin sözleşme fiyatına göre o zamana kadar gerçekleştirdiği edimin gerçek değeri 44.000 TL tutarından daha fazladır. Ancak yapılan değerlendirmeler sonucu işletmenin bu tutarı talep etme hakkı yoktur. Ayrıca işletme o tarihe kadar tahsil etmiş olduğu tutarı da iade etme yükümlülüğüne sahip değildir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında yapılacak muhasebe kayıtları;

İlk %20'luk ödeme için yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	20.000	
ALINAN AVANSLAR		20.000

Sözleşme boyunca ödenecek %40'lık ödeme için yapılacak muhasebe kaydı
(10 ay boyunca her ay ödeme yapıldığında);

BANKALAR	ALINAN AVANSLAR	4.000	4.000
----------	-----------------	-------	-------

Test tamamlanıp ekipman teslim edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	40.000	
ALINAN AVANSLAR	60.000	
YURTIÇİ SATIŞ		100.000

Eğer bu örnekte müşteri sözleşmeyi iptal ederse ve tahsil edilen tutar iade edilemeyecekse faaliyet dışı gelir olarak muhasebe kayıtlarına alınır.

Sonuç olarak bu örnek kapsamında standart ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hasılat kaydı açısından bir farklılık yoktur.

Örnek 4 Edim Yükümlülüğünün Zamana Yaygın Olarak Mı Yoksa Zamanın Belirli Bir Anında Mı Gerçekleştiğinin Belirlenmesi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1778)

İnşaat firması belirli bir alana dört adet binadan oluşacak site inşaatı yapmaktadır. Firma, müşteri ile hala yapılmakta olan bir daire için 350.000 TL karşılığında sözleşme yapmıştır. Yapılmakta olan bina ve daireler birbirleriyle aynıdır. Dairelerin tek farklı özellikleri bulunduğu cephelerdir.

Olay A: İnşaat Firması Belirli Bir Tarihe Kadar Yerine Getirdiği Edim Yükümlülükleri İçin Geri Alınamaz Ödeme Hakkına Sahip Olmadığı Durum

Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Müşteri sözleşme başlangıcında 50.000 TL depozito ödeyecektir.
- Depozito işletme sözleşmede yer alan edimini gerçekleştirmediği durum dışında müşteriye geri ödenmeyecek bir bedeldir.
- Müşteri dairenin fiziksel kontrolünü aldığı zaman sözleşme bedeli ödenebilir hale gelir.
- Sözleşmedeki yükümlülükleri yerine getirmeden önce işletmenin sadece depozitoyu elinde tutma hakkı vardır.

İşletme belirli tarihe kadar tamamlanan edim için geri ödenemez ödeme hakkı olmadığını belirlemiştir. Çünkü dairenin yapımı tamamlanana kadar müşteriden sadece depozitoyu alma hakkına sahiptir. İşletmenin belirli tarihe kadar tamamlanan iş için tahsil hakkı yoktur ve bunun sonucunda işletmenin edim yükümlülükleri zamana yaygın olarak gerçekleşen edim yükümlülüğü değildir (UFRS 15, madde 35c, sayfa 6). İşletme bu durumda edim yükümlülüklerini zamanın belirli bir anında gerçekleşen edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 38, sayfa 7).

Bu durumlar söz konusu olduğunda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

Depozito tutarı alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	50.000	
ALINAN AVANSLAR		50.000

Daire tamamlanıp devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	300.000	
ALINAN AVANSLAR	50.000	
HASILAT		350.000

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapılacak kayıtlar açısından farklılık yoktur.

Olay B: İnşaat Firması Belirli Bir Tarihe Kadar Yerine Getirdiği Edim Yükümlülükleri İçin Geri Alınamaz Ödeme Hakkına Sahip Olduğu Durum

Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Müşteri sözleşme içinde girişte ödenecek olan geri ödenemez 50.000 TL depozito ödeyecektir.
- Müşteri dairenin yapımı sırasında düzenli aralıklarla tamamlanma oranına göre ödeme yapacaktır.

- Dairenin hazır bir şekilde başka bir müşteriye yönlendirilmesini mümkün değildir.
- Ek olarak müşteri söz vermiş olduğu edimde başarısız olmadıkça sözleşmeyi fesih etme hakkı yoktur. Ödeme tarihinde müşteri ödeme yapma yükümlülüğünü yerine getirmezse ve işletme dairenin yapımını tamamlanmışsa sözleşmede söz verilen bedelin hepsini alma hakkına sahiptir.

İşletme varlığın alternatif kullanım hakkına sahip olmadığını belirlemiştir. Çünkü sözleşme, yapılan dairenin başka bir müşteriye devrini engeller. İşletme varlığın başka bir müşteriye yönlendirilmesinin mümkün olup olmadığını değerlendirirken sözleşmeyi sonlandırma olasılığını değerlendirmez (UFRS 15, madde 35c, sayfa 6).

İşletme belirli tarihe kadar tamamlanmış edim için tahsil hakkına sahiptir (UFRS 15, madde 37, sayfa 6). Bu nedenle eğer müşteri ödeme yapmazsa ve işletme eğer söz verdiği gibi edimini devam ettirebiliyorsa sözleşme kapsamında sözü verilen bedel için yasal yollara başvurma hakkına sahiptir.

Bu nedenle sözleşmenin maddeleri ve uygulamaları yasal yetki altında belirli tarihe kadar uygulanan edim için tahsil hakkı olduğunu gösterir. Sonuç olarak işletme zamana yaygın olarak gerçekleşen edim yükümlülüklerine sahiptir. Hasılatı muhasebeleştirmek için işletme işin tamamlanma yüzdesine göre hasılatı muhasebeleştirir (UFRS 15, madde B14-B19 ve 39-45, sayfa 23-24 - 7-8).

Sitenin yapımında işletme site içinde birden fazla dairenin yapımı için çeşitli müşterilerden çok fazla sözleşmeye sahip olabilir. İşletme her sözleşme için ayrı muhasebeleştirme işlemi yapar.

İşletmenin bu olayda yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir;

Depozito tutarı alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	50.000	
ALINAN AVANSLAR		50.000

İşletme edimini yerine getirdiği süreçte aldığı ödemeleri hasılat olarak muhasebeleştirecektir. İlk ödemenin tamamlanma yüzdesine göre depozito sözleşme fiyatından düşüldükten sonra kalan tutarın %20'si oranında ödeme gerçekleştirilecektir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı ($350.000 - 50.000 = 300.000$, $300.000 * 0.20 = 60.000$);

BANKALAR	60.000	
HASILAT		60.000

Daire tamamlanıp devredildiğinde sözleşme fiyatından kalan tutarın 240.000 TL olduğu tespit edilmiştir ($300.000 - 60.000 = 240.000$). Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	240.000	
ALINAN AVANSLAR	50.000	
HASILAT		290.000

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ürünün risk ve getirileri devredilmedikçe hasılat kayda alınmaz. Bu nedenle işletme dairenin devrine kadar gerçekleşen ödemeleri avans olarak kaydedecektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda belirtilmiştir;

Depozito tutarı alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	50.000	
ALINAN AVANSLAR		50.000

İşletme edimini yerine getirdiği süreçte aldığı ödemeleri hasılat olarak muhasebeleştirecektir. İlk ödemenin tamamlanma yüzdesine göre depozito sözleşme fiyatından düşüldükten sonra kalan tutarın %20'si oranında ödeme gerçekleştirilecektir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı ($350.000 - 50.000 = 300.000$, $300.000 * 0.20 = 60.000$);

BANKALAR	60.000	
ALINAN AVANSLAR		60.000

Daire tamamlanıp devredildiğinde sözleşme fiyatından kalan tutarın 240.000 TL olduğu tespit edilmiştir ($300.000 - 60.000 = 240.000$). Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	240.000	
ALINAN AVANSLAR	110.000	
HASILAT		350.000

Sonuç olarak standart, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hasılatı bu örnek kapsamında daha hızlı muhasebeleştirilmiştir. Toplam hasılat tutarı iki uygulamada da aynıdır.

5.Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Olması

Örnek 1 Belirgin Bir finansal Unsur ve Beklenen İade Olması Durumu (UFRS 15, Green Book, sayfa 1788)

Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Bir işletme teslimden 12 ay sonra ödenebilen 1.100 TL'den müşteriye ürün satmıştır.
- Müşteri sözleşmeni başında ürünün kontrolüne sahiptir.
- Sözleşme ürünü 30 gün içinde müşteriye ürünü iade hakkı vermektedir.

Ürün yeni olduğu için işletmenin ürünün iadesi ile ilgili bir tahmini bulunmamaktadır. Ürünün nakit satış fiyatı 1.000 TL'dir. İşletmenin ürün maliyeti 800 TL'dir. İşletme ürünün kontrolü müşteriye geçtiğinde hasılatı muhasebeleştirmez. Bunun nedeni beklenen iade olasılığının varlığı ve geçmiş tecrübelerin eksikliğidir (UFRS 15, madde 56-58, sayfa 9-10). Sonuç olarak işletme ürünün iade olasılığı ortadan kalktığında yani 3 ay sonra hasılatı muhasebeleştirilir. Sözleşme kapsamında devri yapılacak ürünlerin nakit satış fiyatı ile sözleşme fiyatı arasındaki farktan ve ürünün devri ve ödeme zamanı arasında önemli zaman farkı

bulunmasından dolayı sözleşme finansal unsur içermektedir (UFRS 15, madde 60-62, sayfa 10). Bunun kanıtı ürünlerin müşteriye teslim edildiği tarihte nakit fiyatının 1.000 TL ve sözleşmede taahhüt edilen bedelin 1.100 TL olmasıdır.

Sözleşme kapsamında belirtilmese de %10 faiz oranı içerir. İşletme oranı belirler ve sözleşme başlangıcında işletme ve müşterisinin arasında ayrı finansal işlemine yansıyacak oranla orantılı olduğunu tespit eder. Bu sözleşme için işletmenin nasıl muhasebe kaydı yapacağı aşağıda gösterilmiştir. Standart kapsamında 100 TL ($1.000 \times 0.10 + 1.000 = 1.100$, $1.100 - 1.000 = 100$) hasılat olarak kayıtlara alınmaz. Bu tutar bir finansal unsurdur ve faiz geliri olarak ayrıca finansal tablolara alınacaktır.

Ürün müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı (UFRS 15, madde B21, sayfa 24);

GERİ İADE HAKKI OLAN VARLIKLAR	800	
STOKLAR		800

Üç ay iade beklenen süre boyunca sözleşme kapsamında ortaya çıkan finansman unsurları diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alır ve herhangi bir faiz unsuru muhasebeleştirilmez (UFRS 15, madde 65, sayfa 11). Bunun nedeni sözleşme kapsamında varlık veya alacak tanımlanamamıştır.

İade etme hakkı sona erdiğinde yapılacak muhasebe kayıtları;

ALICILAR		1.100	
	HASILAT		1 .000
	FAİZ GELİRİ		100
SATIŞLARIN MALİYETİ		800	
	GERİ İADE HAKKI OLAN VARLIKLAR		800

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında;

ALICILAR		1.210	
	HASILAT		1 .210
SATIŞLARIN MALİYETİ		800	
	STOKLAR		800

Satışın kaydından sonra satılan ürünlerin iadesi söz konusu olursa yapılacak muhasebe kaydı;

SATIŞTAN İADELER	1.210	
KASA		1.210
STOKLAR	800	
SATIŞLARIN MALİYETİ		800

Sonuç olarak bu örnek kapsamında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, standarda göre hasılat daha hızlı muhasebeleştirilecektir. Ayrıca hasılat kaydedilecek tutarlar da birbirinden farklıdır. Standart kapsamında finansal unsur olan tutar ayrı olarak muhasebeleştirilir. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bu tutar doğrudan hasılat tutarının içinde gösterilir.

Örnek 2 Avans Ödemeleri ve İndirim Oranının Değerlendirilmesi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1790)

Bir işletme bir varlığın satışı ile ilgili sözleşme yapmıştır. Varlığın kontrolü müşteriye iki yıl içinde verilecektir. Sözleşme iki farklı ödeme seçeneği içerir.

- 1) İşletme varlığın kontrolünü aldığı anda iki yıl içinde 15.000 TL ödemesi.
- 2) Sözleşme başlangıcında 12.000 TL ödemesi.

Müşteri sözleşme başında 12.000 TL ödeme yapmayı seçiyor. İşletme sözleşmenin önemli bir finansal unsur içerdiği sonucuna varır, çünkü müşterinin ödeme yaptığı zamanla işletmenin varlığı teslim alacağı zaman aralığı uzundur.

Sözleşmede belirgin olmayan faiz oranı, ekonomik olarak iki ödeme seçeneğini eşitlemek için gerekli olan faiz oranı %11,8'dir. Ancak işletme söz verilen bedeli ayarlama da kullanacağı borç alma oranını %10 olarak belirlemiştir.

Aşağıda işletmenin önemli finansal unsuru nasıl muhasebeleştirileceğini gösterilmiştir:

Sözleşme başlangıcında müşteri tarafından ödenen 12.000 TL için sözleşme yükümlülüğü muhasebeleştirilir.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	12.000	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ		12.000

Sözleşmenin başlangıcından varlığın devrine kadar işletme bedelin taahhüt edilen tutarını ayarlar ve 12.000 TL'nin iki yıllık %10 faiz oranıyla sözleşme yükümlülüğünü artırır ($12.000 \times 1.10 = 13.200$, $13.200 \times 1.10 = 14.520$, $14.520 - 12.000 = 2.520$).

FAİZ GİDERLERİ	2.520	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ		2.520

Varlığın devri sonucu yapılacak hasılat kaydı;

SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	14.520	
HASILAT		14.520

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre fatura hangi tutarda kesilirse o tutarda hasılat kayda alınacaktır. Müşteri ödeme yaptığında yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	12.000	
ALINAN AVANSLAR		12.000

Varlığın devri sonucu yapılacak hasılat kaydı;

ALINAN AVANSLAR	12.000
HASILAT	12.000

Sonuç olarak standart ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hasılatın kayda alınma zamanı aynıdır. Fakat hasılat tutarları birbirinden farklıdır.

6.İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Örnek 1 Dağıtım Metodolojisi (UFRS 15, Green Book, sayfa 1793)

İşletme müşteriyle 80.000 TL karşılığında üç adet makine satmak için sözleşme imzalıyor. Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Makinelerin hepsi birbirinden farklıdır.
- Sözleşme kapsamında bir adet kenar bantlama makinesi, bir adet freze makinesi ve bir adet sandalye imalat makinesi müşteriye devredilecektir.
- İşletme farklı zamanlarda ve zamanın belirli bir anında her ürün için edim yükümlülüğünü yerine getirecektir.

Freze makinesi ve sandalye imalat makinesinin tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenebilir değildir. İşletme kenar bantlama makinesini ayrı olarak satmaktadır ve bu nedenle tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenebilir. Freze makinesi ve sandalye imalat makinesinin tek başına satış fiyatı belirlenemediği için işletme bu fiyatları tahmin yoluyla tespit eder. Tek başına satış fiyatını tahmin etmek için, Freze makinesi için Pazar değerlendirme görüşlerini ve sandalye imalat makinesi için beklenen maliyet artı kâr marjı görüşlerini kullanır. Bu tahminleri

yaparken işletme gözlenebilir girdilerin kullanımını en üst seviyeye çıkartır. İşletme ürünlerin tek başına satış fiyatını aşağıdaki gibi gözlemler;

Kenar Bantlama	20.000 TL	Doğrudan ölçülebilir. (UFRS 15 77. Paragraf)
Freze	30.000 TL	Pazar Değerlendirme Görüşleri (UFRS 15 79(a) paragrafı)
Sandalye İmalat	60.000 TL	Beklenen Maliyet Kâr Marjı (UFRS 15 79(b) paragrafı)

Müşteri ürünlerin satışı için indirim almıştır. Çünkü hesaplanan tek başına satış fiyatı tutarı söz verilen sözleşme bedelini geçmiştir. İşletme toplam indirimlerin edim yükümlülüklerine ilgili kanıtların ölçülüp ölçülmediğini değerlendirir ve ölçülemediğine karar verir.

Sonuç olarak indirim oransal olarak paylaştırılır (UFRS 15, madde 76-81, sayfa 12-13);

Ürün A	14.545	$[20.000 - (30.000/110.000)*20.000]$
Ürün B	21.818	$[30.000 - (30.000/110.000)*30.000]$
Ürün C	<u>43.637</u>	$[60.000 - (30.000/110.000)*60.000]$
Toplam	80.000	

Kenar bantlama makinesi müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	14.545	
HASILAT		14.545

Freze makinesi müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	21.818	
HASILAT		21.818

Sandalye imalat makinesi müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	43.637	
HASILAT		43.637

Örnek 2 İndirimin Dağıtılması (UFRS 15, Green Book, sayfa 1794)

Yatak Odası Takımı	7.500
Oturma Odası Takımı	5.500
Yemek Odası Takımı	<u>4.500</u>
Toplam	17.500

İşletme yukarıda belirtilen ürünleri satmaktadır. Ayrıca işletme Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı'nı birlikte 8.000 TL'ye satmaktadır.

Olay A: İndirimi Bir veya Daha Fazla Edim Yükümlülüğüne Dağıtımı

İşletme mevcut ürünlerinin hepsinin 15.500 TL'ye satışı için müşteriyle anlaşmıştır. İşletme her ürün için edim yükümlülüğünü farklı bir zamanda gerçekleştirecektir.

Sözleşme kapsamında ilişkili tek başına satış yöntemi kullanılarak işlem fiyatı dağıtıldığında üç edim yükümlülüğü için oransal olarak dağıtılacak ortalama işlem üzerinden 2.000 TL indirim yapılmıştır. Ancak bütün indirim miktarı Oturma Odası ve Yemek Odası Takımı'na dağıtılacaktır. Bunun sebebi eğer bir işletme düzenli olarak farklı mal ve hizmetlerin bir kısmını paket halinde satıyorsa indirimi bütün sözleşmeye değil sadece indirimin söz konusu olduğu pakete dağıtmalıdır (UFRS 15, madde 82, sayfa 13).

Eğer işletme aynı anda Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı'nın kontrolünü devrederse pratik olarak devir gerçekleştirilen ürünler tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Yani işletme tek bir edim yükümlülüğü işlem fiyatı 8.000TL'yi dağıtacak ve Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı müşteri devir aldığı anda 8.000 TL geliri muhasebeleştirecektir.

Eğer sözleşme Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı'nın devrinin farklı bir zamanda gerçekleşmesini istiyorsa Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı tek başına satış fiyatları esas alınarak 8.000 TL dağıtılır.

Oturma Odası Takımı	4.400 $[(8.000/10.000)*5.500]$
Yemek Odası Takımı	3.600 $[(8.000/10.000)*4.500]$

Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı'nı birlikte teslim ederse yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	8.000	
HASILAT		8.000

Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı'nı ayrı ayrı teslim ederse yapılacak muhasebe kayıtları;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	4.400	
HASILAT		4.400
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	3.600	
HASILAT		3.600

Olay B: Kalan Yaklaşımının Uygun Olduğu Durum

İşletme Olay A'da söylendiği gibi aynı ürünleri satmak için müşteriyle sözleşme yapmıştır. Sözleşme uyarınca TV Ünitesi'nin devrinin de sözünü içermektedir. Sözleşmenin toplam bedeli 17.000 TL'dir. TV Ünitesi için tek başına satış fiyatı

oldukça değişkendir. Bunun nedeni, işletme geniş fiyat aralıklarıyla farklı müşterilere TV Ünitesi satmaktadır. (1.000 – 3.000) Sonuç olarak işletme TV Ünitesinin tek başına satış fiyatını bulmak için kalan yaklaşımını kullanmaya karar vermiştir (UFRS 15, madde 79c, sayfa 12).

Kalan yaklaşımını kullanarak TV Ünitesinin tek başına satış fiyatının tahmininden önce işletme sözleşmede diğer edim yükümlölüklerine dağıtılacak herhangi bir indirim olup olmadığını değerlendirir.

Olay A'daki gibi 2.000 TL'lik indirim bedeli Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı'na dağıtılmalıdır. Çünkü işletme Yatak Odası Takımını 7.500 TL Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı'nı ise birlikte 8.000 TL'ye satmaktadır. Kalan yaklaşımını kullanarak işletme TV Ünitesi'nin tek başına satış fiyatı olan 1.500 TL'yi aşağıdaki gibi bulur.

Yatak Odası Takımı	7.500
Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı	8.000
TV Ünitesi	<u>1.500</u>
Toplam	17.000

İşletme ölçülebilir satış fiyatı aralığında TV Ünitesi'ne 1.500 TL'yi dağıtmıştır. Bu nedenle sonuçlanan dağıtım hem dağıtım amaçlarını karşılamıştır hem de dağıtım amaçlarını gerçekleştirebilmek için bilgilerin temin edilmesi ve yararlanılacak gözlemlenebilir kaynaklardan en yüksek seviyede yararlanılması ilkelerini karşılamıştır (UFRS 15, madde 78, sayfa 12).

Bu değerlendirmeler sonucunda TV ünitesi dışındaki kayıtlar Olay A ile aynıdır. TV Ünitesi devredildiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.500	
HASILAT		1.500

Olay C: Kalan Yaklaşımının Kullanılabilir Olmadığı Durum

Olay B'deki aynı etkenler Olay C'ye işlem fiyatının 17.000 yerine 16.000 TL olması durumu dışında uygulanır. TV Ünitesi'ne kalan 500 TL'lik bedel TV Ünitesi'nin tek başına satış fiyatı olan 1.000 – 3.000 TL aralığında değildir. Bundan dolayı TV Ünitesi'nin tek başına satış fiyatını tahmin etmek için başka uygun bir yöntem kullanılır. İşletme 16.000 TL işlem fiyatını bu ürünlere dağıtırken ilişkili tek başına fiyat yöntemini kullanır (UFRS 15, madde 78, sayfa 12).

Yatak Odası Takımı	$6.857 [(7.500/17.500)*16.000]$
Oturma Odası Takımı ve Yemek Odası Takımı	$7.314 [(8.000/17.500)* 16.000]$
TV Ünitesi	$\underline{1.829} [(2.000/17.500)* 16.000]$
Toplam	16.000

Bu durumda Yatak Odası Takımı devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	7.058	
HASILAT		7.058

Oturma Odası ve Yemek Odası Takımı devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	7.530	
HASILAT		7.530

TV Ünitesi devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.412	
HASILAT		1.412

Örnek 3 Değişken Bedelin Dağıtımı (UFRS 15, Green Book, sayfa 1796)

İşletme her biri zamanın belli bir anında gerçekleşecek iki edim yükümlülüğü sunmak için belirlenen fikri mülkiyet lisansları için müşteriyile sözleşme imzalamıştır. Lisans X ve Y'nin tek başına satış fiyatı 5.000 TL – 10.000 TL'dir.

Olay A: Değişken Bedel Tamamen Tek Bir Edim Yükümlülüğüne Dağıtılması

Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- İşletme X lisansı için 5.000 TL sabit bedel ödeyecektir.
- İşletme Y lisansı için tahsil edeceği bedel müşterinin lisans Y'yi kullanarak ilerde satacağı ürünlerden elde ettiği hasılatın %10'u olacaktır.

Dağıtımın amaçları için işletme satış esaslı ücretlerin 10.000 TL olacağını tahmin eder. Değişken bedel Y lisansının devri sonucu Müşterinin Y lisansını kullanarak yaptığı satışlar ile ilişkilidir. 10.000 TL beklenen gelir tutarının tamamının Y lisansına dağıtımının dağıtım amaçlarıyla tutarlıdır. Bunun nedeni işletmenin toplam satış miktarının ortalama olarak Y'nin tek başına satış fiyatına denk olması ve 5.000 TL olan sabit maliyetin X'in tek başına satış fiyatına denk olmasıdır. İşlem fiyatını dağıtmak için işletme yaptığı bu değerlendirmeler sonucunda değişken maliyetin sadece Y lisansına dağıtılması gerektiğini tespit etmiştir.

İşletme 1 ay sonra X'in devrini sözleşmenin başlangıcında da Y'nin devrini gerçekleştirmiştir. Y lisansının devri üzerine işletme hasılatı muhasebeleştirmez. Çünkü Y'nin dağıtılan bedeli satış esaslı tutardan gelecektir. Bu nedenle işletme söz konusu satış olduğu zaman satış esaslı ücret için hasılat kaydeder (UFRS 15, madde B63, sayfa 29).

X lisansı transfer edildiği anda X'e dağıtılan 5.000 TL hasılat olarak muhasebeleştirilir.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	5.000
HASILAT	5.000

Y lisansının kullanımı sona erdiğinde müşteri işletmeye ödenecek tutarı satışların %10'u olan 11.250 TL olarak belirlemiştir ve ödemesini yapmıştır. Bu olay sonucunda işletmenin yapacağı kayıt;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	11.250	
HASILAT		11.250

Olay B Değişken Bedel Tek Başına Satış Fiyatı Esas Alınarak Dağıtılır

Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Fiyat X lisansı için 2.000 TL sabit tutardır.
- Y lisansı için, Y lisansının kullanımı sonucu ürünlerin gelecekteki satışından %10 bedel olarak belirlenmiştir.

Satış esaslı ücretlerin işletmenin tahmini 13.000 TL'dir. İşlem fiyatının dağıtımı için işletme değişken bedelin tamamının Y lisansına dağıtılıp dağıtılmayacağına karar vermek için değerlendirme yapar. Değişken bedelin tamamının Y lisansına dağıtılması, işlem fiyatının dağıtımı için kurallarla tutarlı değildir (UFRS 15, madde 85, sayfa 13). X lisansına 2.000 TL, Y'ye 13.000 TL dağıtım X'in ve Y'nin tek başına satış fiyatları esas alındığında işlem fiyatının mantıklı bir dağıtımı söz konusu değildir.

İşletme ilişkili tek başına satış fiyatını esas alarak 2.000 TL işlem fiyatını X ve Y'ye dağıtır. İşletme ayrıca ilişkili tek başına satış fiyatı temelleri üzerinde satış esaslı ücretle ilişkili bedeli dağıtır. Ancak bir işletme satış esaslı ücret formunda bedel ile fikri mülkiyeti lisanslarsa işletme edim yükümlülüğü tamamlanana kadar veya satış oluşuna kadar hasılatı muhasebeleştirmez (UFRS 15, madde B63, sayfa 29).

Lisans Y sözleşmenin başlangıcında müşteriye transfer edilmiştir. Lisans X ise üç ay sonra transfer edilmiştir.

Y lisansı transfer edildiğinde işletme Y'ye dağıtılmış olan 1.333 TL $[(10.000/15.000)*2.000]$ hasılatı muhasebeleştirir.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.333	
HASILAT		1.333

Lisans X transfer edildiğinde lisans X'e dağıtılmış olan 667 TL $[(5.000/15.000)*2.000]$ hasılatı muhasebeleştirir.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	667	
HASILAT		667

İlk ay içinde müşterinin satış hasılatı 15.000 TL'dir. Sonuç olarak işletme Y'ye dağıtılan 1.000 TL $[(10.000/15.000)*1.500]$ hasılatı muhasebeleştirir.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.000	
HASILAT		1.000

İşletme X'e dağıtılan 500 TL $[(5.000/15.000)*1.500]$ için hasılatı muhasebeleştirir.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	500	
HASILAT		500

Bunun nedeni işletmenin müşterisinin net satışı oluşmuş olmasına rağmen dağıtılmış X lisansının tek başına satış fiyatı henüz karşılanmamıştır.

7. Değişken Bedeller

Örnek 1- Cezanın Değişken Bedelleri Arttırması (UFRS 15, Green Book, sayfa 1782)

İşletme, bir müşteri ile bina inşa etmek üzere 1.000.000 TL karşılığında sözleşme imzalar. Ek olarak, sözleşme kapsamında sözleşmede belirtilen tarih itibari ile 3 ay içerisinde binanın bitmemesi durumunda 100.000 TL'lik bir ceza indirimi yapacaktır. Sonuç olarak sözleşme 900.000 TL sabit ve 100.000 TL değişken bedeli kapsamaktadır.

Eğer işletme binayı zamanında bitirirse zamana yaygın olarak 1.000.000 TL hasılatı muhasebeleştirecektir. Bina inşaatını zamanında bitiremez ise 900.000 TL hasılatı muhasebeleştirecektir.

İşletme sözleşme kapsamında tanımlanan edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe hasılat muhasebeleştirilir. İşletme edimini yerine getirirken müşteri bina üzerinde kontrole sahip olacağı için hasılat zamana yaygın olarak muhasebeleştirilecektir.

Örnek 2- Değişken Bedellerin Tahmini (UFRS 15, Green Book, sayfa 1782)

İşletme, özelleştirilmiş varlığın yapımı için müşteri ile sözleşme imzalar. Varlığın kontrolünün devrinin taahhütü, zaman içinde yerine getirilmesi mümkün olan bir sözdür. Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Taahhüt edilen bedel 4.000.000 TL'dir.
- Tutar varlığın tamamlanma zamanına bağlı olarak artacak ya da azalacaktır. Sözleşme imzalandıktan sonra geçen 180 günden sonra varlığın hazır olmadığı her gün için söz verilen bedel 20,000 TL azaltılacaktır. 180 günden önce varlığın erken tamamlandığı her gün için ise söz verilen bedel 20,000 TL olarak arttırılacaktır.
- Ek olarak, varlığın tamamlanmasının ardından, uzman bir kişi varlığı inceleyecek ve sözleşmede belirtilen ölçülere göre hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol edecektir. Eğer varlık uygun ölçülerde yapılmışsa, işletme 150,000 TL'lik bir teşvik primine hak kazanacaktır.

Sözleşme fiyatını belirlemede, işletme değer biçme metotlarını kullanarak değişken bedellerin her biri için ayrı ayrı değer belirler. İşletme, teşvik ve günlük ceza ile alakalı değişken bedellerin tahmininde beklenen değer metodunu kullanmaya karar verir. Çünkü bu metot, işletmenin hak kazanacağı bedelin tutarını daha iyi tahmin edecektir. İşletme, teşvik primi ile alakalı değişken bedeli tahmin etmede en muhtemel tutar metodunu kullanmaya karar verir. Bunun sebebi ise; ortada sadece 2 tane olası sonuç olmasıdır. Bu sonuçlar 150.000 TL veya 0 TL'dir (UFRS 15, madde 53, sayfa 9).

Varlık belirtilen ölçülere göre üretilmiş ve sözleşme fiyatına ek olarak 150.000 TL daha muhasebeleştirme yapılacaktır. Varlığın 170 gün sonra bittiği varsayımı altında işletme erken bitirdiğinden dolayı sözleşme fiyatına ek olarak 200.000 TL hasılatı muhasebeleştirecektir. Varlığın 190 gün sonra devredildiği varsayımı altında işletme sözleşme bedelinden 200.000 TL düşerek hasılatı muhasebeleştirecektir. İki durum için de muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

Birinci durumda yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	4.350.000	
HASILAT		4.350.000

İkinci durumda yapılacak muhasebe kaydı;

BANKALAR	3.950.000	
HASILAT		3.950.000

8. Değişken Bedellerin Tahmininin Kısıtlanması

Örnek 1 - İade hakkı (UFRS 15, Green Book, sayfa 1783)

İşletme, müşterilerle 100 adet sözleşme imzalar. Müşteriler ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Bir malın 100 TL'den satışını içermektedir.
- Bir malın kontrolü devredildiğinde bedeli nakit olarak tahsis edilecektir.
- Müşterinin kullanılmamış herhangi bir malı 30 gün içerisinde iade edip para iadesi alma hakkı vardır.

Sözleşme müşterinin malı iade etmesine izin verdiği için müşteriden tahsil edilen bedel değişken olabilir. İşletmenin hak kazanacağı değişken bedeli tahmin

etmek için işletme, beklenen değer metodunu kullanmaya karar verir. Çünkü işletme bu metod ile hak kazanacağı bedelin tutarını daha iyi tahmin edeceğini düşünür. Beklenen değer metodunu kullanarak, işletme 97 malın geri iade edilmeyeceğini tahmin ettiği varsayılır.

İşletme, 9.700 TL'lik (100 x 97 geri iadesi beklenmeyen mal) değişken bedelin tahmininin tutarını alışveriş bedeline ekleyip eklememe konusunda karar verirken değişken bedelin tahmininin kısıtlanmasının gerekliliklerini dikkate alır (UFRS 15, madde 56-58, sayfa 9). Bu değerlendirme sonucunda işletme, geri iadeler işletmenin etkisi dışında olmasına rağmen bu ürün ve müşteri sınıfı için geri iade tahmini yapmakta yeterli deneyime sahip olduğunu belirler (UFRS 15, madde 57, sayfa 9). Ek olarak, belirsizlik kısa süreli bir aralıkta (örnek; 30 günlük iade periyodu) çözülmüş olacaktır. Böylelikle, işletme tanımlanan hasılatın birikmiş tutarındaki iptalin belirsizlik çözüldüğünde, yani, geri iade süresi dolduğunda, meydana gelmeyeceğinin yüksek olasılıklı olduğu sonucuna varmıştır.

Ürünlerin tekrar satışa hazır olması için maliyet yüksek olmayacaktır ve iade edilen malları kar edilerek tekrar satılacağı beklenmektedir.

100 ürünün kontrolünün devri üzerine, işletme geri iadesi beklenen 3 ürünün hasılatını muhasebeleştirmez. Sonuç olarak işletme aşağıdakileri muhasebeleştirir;

a) 9,700 TL hasılat (100 x geri iadesi beklenmeyen 97 ürün)

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	9.700
HASILAT	9.700

b) 300 TL’lik iade yükümlülüğü (100 x iadesi öngörülen 3 ürün)

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ	300	300
------------------------------	------------------	-----	-----

9.Sözleşme Maliyetleri

Örnek 1 Artan Sözleşme Edinme Maliyetleri (UFRS 15, Green Book, sayfa 1798)

Danışmanlık hizmeti sağlayan bir işletme yeni bir müşteri için danışmanlık hizmeti vermek amacıyla teklif vermiş, verilen teklifler arasında işletmenin teklifi en uygun teklif olarak görülmüş ve sözleşme imzalanmıştır. İşletme sözleşmeyi alabilmek için aşağıdaki maliyetlere katlanmıştır.

Durum tespiti için Harici yasal ücretler	40.000
Teklifi İletmek için Seyahat Masrafları	20.000
Satış Çalışanlarının Komisyonları	<u>20.000</u>
Toplam	80.000

İşletme satış çalışanlarının komisyonundan doğan 20.000 TL’yi geri kazanabileceğini düşündüğü durumda sözleşme edinme maliyeti için varlık muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 91, sayfa 14). İşletme ayrıca bireysel performans ölçütleri, işletmenin ortalama kârlılığı ve yıllık satış hedeflerine göre danışmanlara satış için yıllık prim ödemeleri yapacaktır. Bu prim ödemeler sözleşme edinmek için yapılan bir maliyet olmadığı ve işletmenin kendi uygulaması olduğu için danışmanlara ödenen primler için varlık muhasebeleştirilmez (UFRS 15, madde 91, sayfa 14).

İşletme sözleşmenin elde edilip edilmediğine aldırmadan oluşan seyahat maliyetleri ve belirgin yasal ücretler gözlemlenmiştir. Bu nedenle bu maliyetler oluştuğunda harcama olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 93, sayfa 14). Bu işlem yapılırken bu maliyetlerin başka bir standart kapsamında olup olmadığına da bakılır.

Sözleşme edinmek için yapılan ek maliyetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi;

SÖZLEŞME EDİNME MALİYETLERİ	20.000	
BANKALAR		20.000

Örnek 2 Varlıkta Artışa Neden Olan Maliyetler (UFRS 15, Green Book, sayfa 1798)

Bir işletme müşterinin bilgi teknolojileri veri merkezini 3 yıl boyunca yönetmek için yıllık 1.000.000 TL değerinde sözleşme imzalıyor. Sözleşme sonraki bir yıl için yenilenebilecektir. Ortalama müşteri dönemi 5 yıldır. İşletme, çalışanına imzalanan sözleşme üzerinden 30.000 TL satış komisyonu öder. Hizmetin sağlanmasından önce işletme müşterinin sistemleriyle arayüzüne işletmenin iç kullanımı için teknoloji platformu inşa eder ve tasarlar. Bu platform müşteriye devredilecek bir varlık değildir fakat hizmetin müşteriye devredilmesinde kullanılacaktır.

Artan Sözleşme Edinme Maliyetleri

İşletme satış komisyonu için sözleşme edinme maliyetini 30.000 TL için varlık olarak muhasebeleştirir. Çünkü işletme sağlanacak hizmetler için gelecekte alacağı ödemelerle bu maliyetleri geri kazanmayı beklemektedir (UFRS 15, madde 91, sayfa 14). İşletme 5 yıl boyunca varlığı amortisman ayırır (UFRS 15, madde 99, sayfa 15).

Çünkü varlık 3 yıllık sözleşme dönemi boyunca müşteriye devredilen hizmetlerle ilgilidir ve işletme sözleşmenin sonraki iki dönemi için yenilenecek olduğunu tahmin eder.

Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

Teknoloji platformu oluşturulurken başta katlanılan maliyetler:

Tasarlama Hizmeti:	20.000
Donanım:	60.000
Yazılım:	70.000
Veri Merkezi yerleştirilmesi ve testi:	<u>100.000</u>
Toplam	250.000

Başlangıç kurulum maliyetleri sözleşmeyi yerine getirmek için öncelikli faaliyetlerle ilgilidir. Fakat müşteriye ürün veya hizmetler devredilmez. İşletme, başlangıç kurulum maliyetlerini muhasebeleştirir. Donanım maliyetleri UMS 16'ya göre muhasebeleştirilir. Yazılım maliyetleri UMS 38'e göre muhasebeleştirilir. Tasarlama Maliyetleri, Veri merkezi yerleştirme ve testi, sözleşmeyi yerine getirmek için maliyetler için varlığın muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini değerlendirir. Maliyetler doğrudan bir sözleşme edinilmesi ile ilgilidir. Ayrıca maliyetler gelecekte işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesi ile ilgilidir. Son olarak işletme maliyetlerin geri kazanılabileceği görüşündedir (UFRS 15, madde 95, sayfa 14). Sonuçta ortaya çıkan herhangi bir varlık işletme veri merkeziyle ilgili hizmetleri sağlamak için beklenen 7 yıllık süreç üzerinden sistematik olarak amortisman ayrılır.

Teknoloji platformu kurulumu için başlangıç maliyetlerine ek olarak, işletme ayrıca müşteri için hizmeti sağlamak amacıyla öncelikli sorumlu olacak iki çalışan atamıştır. Bu iki çalışan için maliyetler müşteriye hizmet sağlamanın bir parçası olarak oluşmasına rağmen işletme, maliyetlerin işletmenin kaynakları geliştirmedeği ve oluşturmadığı sonucuna varmıştır. Bu nedenle maliyetler gerekli kriterleri

karşılamaz ve UFRS 15 kullanılarak varlık olarak muhasebeleştirilmez. İşletme oluştuğu zaman bu iki işçi için bordro masraflarını muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 98, sayfa 15).

UFRS 15 kapsamında olan sözleşme edinme maliyetleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirir;

SÖZLEŞME EDİNME MALİYETLERİ	120.000	
BANKALAR		120.000

Yıl sonunda yapılacak amortisman kaydı (Normal amortisman yöntemi kullanılacaktır);

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	24.000	
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		24.000

Beş yılın sonunda sözleşme sona erdiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	120.000	
SÖZLEŞME EDİNME MALİYETLERİ		120.000

10. Sunum

Örnek 1 Sözleşme Yükümlülüğü ve Alacağı (UFRS 15, Green Book, sayfa 1800)

Olay A Fesih Edilebilir Sözleşme

10 Mart 2017 tarihinde işletme 10 Mayıs 2017 tarihinde müşteriye ürünün devrini içeren fesih edilebilir bir sözleşme imzalıyor. Sözleşme kapsamında müşteri 31 Mart 2017’da işletmeye 1.000 TL avans ödemesi gerekmektedir. Müşteri 30 Nisan 2017’da bedeli öder. İşletme 10 Mayıs 2017’de ürünün devrini yapar. İşletmenin yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdadır.

a) 30 Nisan 2017 yapılan 1.000 TL’lik ödeme;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.000	1.000
------------------------------	----------------------	-------	-------

b) 10 Mayıs 2017 ürünün devri yapıldığında yapılacak muhasebe kaydı;

SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.000	
HASILAT		1.000

Olay B Fesih Edilemez Sözleşme

Sözleşmenin fesih edilemez olması dışında Olay A'daki bütün faktörler Olay B'ye uygulanır.

Bu durumda muhasebe kaydı;

a) 31 Mart tarihinde yapılacak muhasebe kaydı;

ALICILAR	1.000	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ		1.000

b) 30 Nisan 2017 yapılan 1.000 TL'lik ödeme;

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.000	
ALICILAR		1.000

c) 10 Mayıs 2017 ürünün devri yapıldığında yapılacak muhasebe kaydı;

SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.000	
HASILAT		1.000

Örnek 2 İşletmenin Edimi İçin Muhasebeleştirilen Sözleşme Varlığı (UFRS 15, Green Book, sayfa 1801)

1 Ocak 2018 de bir işletme 1000 TL karşılığında müşteriye A ve B ürününün devri için sözleşme yapmıştır. Sözleşme ilk olarak A ürününün teslimini gerektirir ve A ürününün devri için ödemenin B ürününün teslimine bağlı olduğunu belirtir. Diğer bir deyişle 1000 TL’lik bedel ancak A ve B ürünlerinin müşteriye devrinden sonra alınacaktır. Sonuç olarak işletme A ve B ürününü müşteriye devretmeden sözleşme bedelini alma hakkına sahip olmaz.

İşletme A ve B ürünlerinin teslimini iki ayrı edim yükümlülüğü olarak belirler ve sözleşme bedelini ilişkili tek başına satış fiyatı yöntemini kullanarak A’ya 600 TL, B’ye ise 400 TL olarak dağıtır. İşletme varlıkların kontrolü müşteriye geçtikten sonra sırasıyla aşağıdaki kayıtları yapacaktır.

A ürününün devri için edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde;

SÖZLEŞME VARLIĞI	600	
HASILAT		600

İşletme B ürününü de teslim ettiğinde koşulsuz bedel alma hakkını muhasebeleştirecektir.

ALICILAR	1.000	
SÖZLEŞME VARLIĞI		600
HASILAT		400

Örnek 3 İşletmenin Edimi için Muhasebeleştirilen Alacaklar (UFRS 15, Green Book, sayfa 1801)

Bir işletme her ürün için 150 TL karşılığında ürünlerin müşteriye devri için sözleşme yapıyor. Eğer müşteri bir takvim yılında 1.000.000 üründen fazla satın alırsa, sözleşmeye göre ürün fiyatı 125 TL olacaktır.

Sözleşme kapsamında işletme sözleşme bedelini ancak ürünlerin kontrolü müşteriye geçtiği zaman tahsil etme hakkına sahiptir. Bu nedenle işletme, indirimli fiyat uygulanana kadar her üründen 150 TL için koşulsuz bir tahsil hakkına sahiptir.

Sözleşme fiyatı belirlenirken, işletme sözleşme başında müşterinin 1.000.000 ürün satın alma eşiğini geçeceği sonucuna varır ve bu nedenle her ürün için fiyatı 125 TL olarak hesaplar. Sonuç olarak ilk 100 ürünün devri gerçekleşirken aşağıdaki kaydı yapar;

ALICILAR	15.000	
HASILAT		12.500
GERİ İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ		2.500

Para iadesi yükümlülüğü her ürün için 25 TL para iadesi yapılabileceği anlamına gelir.

Para iadesi yapıldığında işletmenin yapacağı muhasebe kaydı ($25 \times 100 = 2.500$);

GERİ İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ	2.500	
BANKALAR		2.500

11. Dipnotlar

Örnek 1 Hasılat Dağılımı-Sayısal Açıklamalar (UFRS 15, Green Book, sayfa 1802)

İşletme, dipnotlarda hasılat ile ilgili bilgileri UFRS 8 kapsamında raporlar. Örneğin; tüketici ürünleri, ulaşım ve enerji (UFRS 8 Faaliyet Bölümleri) gibi. Bir işletme yatırımcıya yönelik sunum hazırlarken bölgesel pazarlar içine, ana ürünlere ve hasılatı muhasebeleştirme zamanına göre geliri dağıtır.

İşletme dağıtımın amacını karşılamak için kullanılabilecek yatırımcı sunumlarda kullanılacak kategorileri belirler (UFRS 15, madde 114, sayfa 16). Bu kategoriler aşağıda verilmiştir:

- a) Ekonomik nedenlerden etkilenen nakit akışları
- b) Hasılatın belirsizliği
- c) Zamanlama
- d) Miktar
- e) Özelliği

Aşağıdaki tablo gerekli bölüm başlıkları esas alınarak hazırlanmıştır (UFRS 15, madde B89, sayfa 32).

Tablo 1: Hasılatın Dipnotlarda Yatırımcıya Sunulması

Bölümler	Tüketici Ürünleri	Nakliye	Enerji	Toplam
Öncelikli Bölgesel Pazarlar				
- Kuzey Amerika	990	2.250	5.250	8.490
- Avrupa	300	750	1.000	2.050
- Asya	700	260		960
Toplam	1.990	3.260	6.250	11.500
Ana Ürünler / Hizmet Alanları				
- Ofis Malzemeleri	600	-	-	600
- Aletler	990	-	-	990
- Giysiler	400	-	-	400
- Motosikletler	-	500	-	500
- Arabalar	-	2.760	-	2.760
- Solar Paneller	-	-	1.000	100
- Enerji Santralleri	-	-	5.250	5.250
Toplam	1.990	3.260	6.250	11.500
Hasılatın Muhasebeleştirme Zamanı				
- Zamanın Belirli Bir Anında Devredilen Ürünler	1.990	3.260	1.000	6.250
- Zaman Yaygın Olarak Devredilen Hizmetler	-	-	5.250	5.250
Toplam	1.990	3.260	6.250	11.500

Kaynak : A Guide Through UFRS' Standarts (Green Book) Part B, UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2017, sayfa 1803.

**Örnek 2 Kalan Edim Yükümlülüklerine Dağıtılmış İşlem Fiyatı Dipnotları
(UFRS 15, Green Book, sayfa 1803)**

30 Haziran 2017, işletme hizmet sağlamak için farklı müşterilerle 3 farklı sözleşme yapmıştır. İşletme 31 Aralık 2017’de kalan edim yükümlülükleri için dağıtılmış sözleşme fiyatının dipnotlarda her sözleşmede hangi bilginin olacağını belirlerken aşağıdaki değerlendirmeleri yapar.

A Sözleşmesi

Temizleme hizmetleri her ay en az bir kere olmak şartıyla önümüzdeki iki yıl boyunca sağlanacaktır. Sağlanan hizmetler için müşteri 1 saat için 25 TL öder.

Çünkü işletme sağlanan hizmetin her saati için sabit miktar faturalandırmaktadır. İşletme o tarihe kadar işletmenin tamamlanan ediminin değerini karşılayan miktarda müşteriye fatura kesme hakkına sahiptir (UFRS 15, madde B16, sayfa 23). Sonuç olarak herhangi bir dipnota gerek kalmaz (UFRS 15, madde 121b, sayfa 18).

B Sözleşmesi

Temizleme ve çim bakım hizmetleri, iki yıl boyunca her ay en fazla 4 kere olmak üzere ne zaman ihtiyaç olursa sağlanacaktır. Müşteri her iki hizmet için her ay 400 TL sabit bedel öder. İşletme, zaman esaslı ölçüyü kullanarak edim yükümlülüğünün tamamlanma yüzdesini ölçer.

İşletme, işletmenin hasılat olarak muhasebeleştirmeyi beklediği miktarı gösteren nicel zaman gruplarıyla tablo içinde hasılat olarak henüz muhasebeleştirilmeyen işlem fiyatını belirtir.

Tablo 2: 31 Aralık 2017 İtibariyle Muhasebeleştirilmesi Beklenen Gelir Tutarı

2018	2019	TOPLAM
TL	TL	TL
4.800	2.400	7.200

Kaynak: A Guide Through UFRS' Standarts (Green Book) Part B, UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2016.

C Sözleşmesi

Temizlik hizmeti önümüzdeki iki sene boyunca ihtiyaç duyulduğu zaman sağlanacaktır. Müşteri, her ay 100 TL'ye ek olarak müşterinin tesislerinin bir kerelik düzenleyici inceleme ve belgelendirme hizmeti için 0-1000 TL arasında bir kerelik değişken bedel öder. İşletme değişken bedelin 750 TL'sini alacağını varsayar. İşletme sözleşme fiyatında değişken bedelin 750 TL olduğunu varsayar (UFRS 15, madde 57, sayfa 9). Çünkü kümülatif hasılat kaydının miktarında belirgin geri dönüş olmayacaktır. İşletme zaman esaslı, ölçütü kullanarak edim yükümlülüğünün tamamlanma yüzdesini ölçer.

İşletme, işletmenin hasılat olarak muhasebeleştirmeyi beklediği miktarı gösteren nicel zaman gruplarıyla tablo içinde hasılat olarak henüz muhasebeleştirilmeyen işlem fiyatını belirtir. İşletme ayrıca dipnotlarda herhangi bir belirgin değişken maliyet içermediğinde ilgili nitel tartışma içerir. Aşağıda C sözleşmesi için ortalama dipnotlar verilmiştir.

Tablo 3: 31 Aralık 2017 Tarihinde Sözleşmede Tanımlanacak Beklenen Hasılat

2018	2019	TOPLAM
TL	TL	TL
1.575	788	2.363

Kaynak : A Guide Through UFRS' Standarts (Green Book) Part B, UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2016.

Ek olarak işletme dipnotlardan hariç tutulan edim primlerinin parçası nitel olarak dipnotlara alınır (UFRS 15, madde 122, sayfa 19). Çünkü bu sözleşme fiyatında yoktur. Edim priminin bu parçası değişken bedelin kısıtlayıcı tahminler için gerekliliklerine göre işlem fiyatından çıkartılmıştır.



BÖLÜM 4 SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Hasılat unsuru günümüzde finansal tablo kullanıcıları için en önemli göstergelerden birisidir. Bu unsurun finansal tablolarda güvenilir ve ihtiyaca uygun sunumu önemlidir. Bu sebeplerden dolayı ortaya çıkan UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat standardı getirdiği yeni muhasebeleştirme modeli ile finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alan hasılat bilgisinin güvenilirliğini ve ihtiyaca uygunluğunu büyük ölçüde sağlamıştır.

Yeni hasılat standardı; TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardını yürürlükten kaldırmıştır. TMS 18 Hasılat standardının açıklamadığı birçok unsuru açıklayan standart belirli başlıklar altında firmaların karşılaştacağı durumlarla ilgili geniş kapsamlı açıklamalar getirmiştir.

Yeni standart hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirileceği konusunda getirdiği yeni muhasebeleştirme modelinin ilk aşaması sözleşmeyi tanımlamaktır. İkinci aşamada ayrı edim yükümlülükleri belirlenir. Üçüncü aşamada sözleşme fiyatı belirlenir. Dördüncü aşamada belirlenen sözleşme fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılacaktır. Son aşamada ise hasılat muhasebeleştirilecektir. TMS 18 Hasılat standardı içerisinde hasılatın muhasebeleştirilmesi için ürün ve hizmetin risk ve getirilerinin müşteriye geçmesi esas alınırken yeni hasılat standardında kontrolün devri esas alınmaktadır.

Bu beş aşamalı model sonucunda firmaların hasılat yazacağı tutarlar net olarak belirlenebilmektedir. Bunu sağlayan en önemli unsur sözleşmenin içinde ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sözleşme bedelinin bu edim yükümlülüklerine dağıtılarak, edim yükümlülüğü yerine getirildiği durumda hasılatın muhasebeleştirilmesidir. Burada muhasebeleştirilecek tutar sözleşme içerisinde edim yükümlülüğüne dağıtılan tutardır. Yeni muhasebeleştirme modeli ayrıca bazı firmaların hasılatı muhasebeleştirmesini hızlandırır, bazı firmaların ise yavaşlatır. İşletmelerin sözleşmenin başında depozito olarak aldıkları tutarlar eğer sözleşme fiyatının kalan kısmının tahsil edilebilirliğinde bir risk yoksa hasılat olarak finansal tablolara alınacaktır. Bu tarz sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilme süreci

hızlanmıştır. Eğer sözleşme fiyatının tahsilinde büyük bir risk görülüyorsa bu tutar hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Eğer işletme imzaladığı sözleşmeyle ilgili sözleşme fiyatının bir bölümünün tahsil edilebileceğine inanıyorsa tahsil edebileceği tutarı hasılat olarak muhasebeleştirecektir. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre böyle bir durum yoktur. Üzerinde anlaşılan tutar ve faturası kesilen tutar hasılat olarak muhasebeleştirilir. Daha sonra tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda karşılık ayrılarak gerekli kayıtlar ve işlemler yapılacaktır. Bu tür durumlarda ise hasılatın standart kapsamında daha yavaş muhasebeleştirildiği görülmektedir. Değişken bedel içeren sözleşmelerde hasılatın standart kapsamında daha hızlı muhasebeleştirildiği görülmüştür. Sözleşme fiyatının sözleşme başlangıcından sonra değiştiği durumlarda değişim tutarına göre standart kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesi de etkilenecektir. Standarda göre değişiklikten itibaren sözleşme kapsamında kalan toplam tutar, toplam süreye bölünerek her yıl aynı hasılat tutarı muhasebeleştirilir. Bu durum da Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre toplam sözleşme süresi boyunca hasılatın daha hızlı veya yavaş muhasebeleştirilmesine sebep olabilecektir. Sözleşme imzalandıktan sonra sözleşmenin içeriğinin değişmesi sonucu geçmişe yönelik daha fazla hasılat tutarı muhasebeleştirilmesi gerekebilir. Bu tür durumlar standart kapsamında değişiklik kesinleştiği anda hasılat olarak muhasebeleştirilip düzeltme yapılır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre fatura kesilmesi gerektirir. Bu tür durumlarda da standart hasılatın muhasebeleştirilmesini hızlandıracaktır. Bu değerlendirmeler yapılırken işletme her zaman hasılatı tahsil edip edemeyeceğinin riskini değerlendirmektedir. Sonuç olarak yeni standart risk yönetiminin günümüzde çok önemli bir yeri olduğu mesajını da vermektedir.

Yeni hasılat standardının yukarıda anlatılan olaylardan dolayı işletmelerin ödeyecekleri vergi tutarları üzerinde de etkileri olduğu belirlenmiştir. İşletmeler hasılatın muhasebeleştirilmesinin hızlandığı durumlarda daha çok, yavaşladığı durumlarda ise daha az vergi ödeyecektir.

Yeni hasılat standardı ayrıca sözleşme değişiklikleri sonucunda hasılatın değişimi, çoklu ürün ve hizmet teslimini içeren sözleşmeler, işletmelerin edimlerini

yerine getirme performanslarına göre alacağı prim tutarın nasıl muhasebeleştirileceği, sözleşme yapıldıktan sonra karşılaşılabileceği durumlar sonucunda sözleşme bedelinin ve dolayısıyla hasılatın değişeceği durumlar ve bunun sonucunda değişen bu bedelin finansal tablolara ve dipnotlara nasıl yansıtacağı, iade hakkı içeren sözleşmelerde işletmenin nasıl muhasebeleştirme yapması gerektiği, yazılım hizmeti sağlayan firmaların ek olarak verdikleri hizmetlerin değerlendirilmesinin nasıl yapılacağı ve sözleşme içerisinde hangi unsurlara göre edim yükümlülüklerine ayrılacağı ve edim gerçekleştikçe muhasebeleştirileceği gibi konularda önemli açıklamalar yapmıştır.

Yeni hasılat standardı kapsamında ayrıca “Sözleşme Yükümlülüğü” ve “Sözleşme Alacağı” hesaplarından bahsedilmiştir. Sözleşmenin başlangıcında alınan avanslar ya hasılat olarak ya da sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir. Eğer işletme yaptığı değerlendirmeler sonucunda sözleşme fiyatını tahsil edemeyeceğine inanıyorsa alınan avans sözleşme yükümlülüğü olarak kayıtlara alınacaktır. Sözleşme alacağı hesabı ise sözleşme kapsamında sözleşme fiyatının tahsilinin bütün ürünlerin devrine bağlandığı durumda son ürün devredilene kadar yapılan ürün devirlerinde hasılat muhasebeleştirilirken sözleşme alacağı hesabı kullanılacaktır.

Yeni hasılat standardı incelendiğinde eğer bir işletme sözleşme edinmek için bazı maliyetlere katlanmışsa ve nu maliyetleri ilerleyen zamanda kazanabileceğine inanıyorsa bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alacaktır ve her yıl sonunda amortisman ayırabilecektir. Fakat bu tutarların geri kazanılabileceğine inanmıyorsa işletme yapılan maliyetler gider olarak muhasebeleştirilecektir.

Bu konuda daha birçok akademik çalışma yapılmasına ve farklı akademisyenlerin yorumlarına ihtiyaç vardır. Standart kapsamında yer alan önemli başlıkların firmalar tarafından ne ölçüde uygulanabileceğinin değerlendirilmesi ve ulaşılan sonuçların paylaşılması önemlidir.

KAYNAKÇA

213 No'lu Vergi Usul Kanunu (1961), Sayı: 10703 – 10705, Tertip: 4 Cilt: 1 Sayfa: 1037.

A Guide Through UFRS' Standarts (Green Book) Part B, UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2016.

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

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

BOBİ FRS, www.kgk.gov.tr, 2017.

Bohusova, H., Nerudova, D., (2009) Us Gaap And UFRS Convergence In The Area Of Revenue Recognition, Economics and Management: 2009. 14

Cemalcılar, Ö. ve Önce, S., (1999) Muhasebenin Kuramı ve Yapısı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; NO:1093.

Ciesielski, J., Weirich T., (2015) Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors, The Journal of Corporate Accounting and Finance / March/April.

CPA Deloitte(2015). UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Dalkılıç, A., (2014) The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers, International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences, vol:4, issue:3-4, pp.67-84.

Deloitte, (2016), Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard, Pages 40.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/ASC/Roadmap/us-aers-a-roadmap-to-applying-the-new-revenue-recognition-standard.pdf>

Dyson A. R., (2015) Case Studies In The New Revenue Recognition Guidance, The CPA Journal, March.

Executive Accounting Update, KPMG, 2015.

EY, (2016), A Closer Look at The New Revenue Recognition Standard, www.ey.com.

FASB IN FOCUS, Topic 606, Revenue from Contracts with Customer, www.fasb.org, January 2016.

Holzmann, O., (2011) Revenue Recognition Convergence: The Contract-Based Model, The Journal of Corporate Accounting and Finance / September/October 2011.

Holzmann, O., Munter, P., (2014) New Revenue Recognition Guidance, The Journal of Corporate Accounting and Finance / September/October 2014.

Holzmann, O., Munter, P., (2015) Challenges in Achieving Convergence Between U.S. GAAP and UFRS – The Case of the Revenue Recognition Standard, The Journal of Corporate Accounting and Finance / September/October.

UFRS 15 Revenue From Contracts With Customers.

UFRS' Standards (Red Book) Part B, UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2017.

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, sayfa 219 – 246.

Khamis, A., (2016) Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (UFRS 15): Evidence from Egypt, Proceedings of 35th International Business Research Conference 30 – 31 May.

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

McConnell, P., (2014) Revenue recognition: finally, a Standard approach for all.

Nugent, J., (2014) A New Model for Revenue Recognition: Key Changes to Generally Accepted Accounting Principles, Texas Woman's University, School of Management, April 25.

Olsen, L., Weirich, R., (2010) New Revenue-Recognition Model, The Journal of Corporate Accounting and Finance / November/December 2010.

Özerhan, Y., Marşap, B. ve Yanık, S.S., (2015) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:17 Sayı:2 Haziran 2015.

Questions Answered. 1March 2015.

Sedki, S., (2014) Differences and Similarities Between UFRS and GAAP on Inventory, Revenue Recognition and Consolidated Financial Statements, Journal of Accounting and Finance, vol:14(2)

Sevilengül, O., (2016) Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi.

Şavlı, T., (2016) UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması, İSMMMO.

Tong, T. (2014). A Review of UFRS 15 Revenue From Contracts With Customers.

Yeaton K., (2015) A New World of Revenue Recognition; Revenue from Contracts with Customers, The CPA Journal, July.

Varol, İ. D. (2016). *Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat": Yorum Ve Uygulamaları*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıkılmaz, S., Deran, A., Erduru, İ., (2016), Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir

Araştırma, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,
Ekim 2016; 9(4).

Youell, N., (2016) New Revenue Recognition Guidelines: There's Work to Be Done,
Journal of Corporate Accounting & Finance Volume 28, Issue 1,
November/December, Pages 32–41.

