



T.C.

RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT
STANDARDINA GÖRE FASON ÜRETİM VE
MUHASEBE İŞLEMLERİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

VELİ DURMUŞ

Doç. Dr. Davut AYGÜN

Danışman

RİZE

2019

KABUL VE ONAY

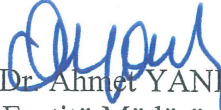
Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalında, Veli DURMUŞ tarafından hazırlanan *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Fason Üretim ve Muhasebe İşlemleri* başlıklı bu çalışma, 18 Ekim 2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği/~~oy çokluğuyla~~ başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Uğur KAYA  (Kabul/~~Red~~)

Üye: Doç. Dr. Ahmet YANIK  (Kabul/~~Red~~)

Üye: Doç. Dr. Davut AYGÜN  (Kabul/~~Red~~)

6.12.2019


Doç. Dr. Ahmet YANIK
Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Bu tezdeki bütün bilgileri etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yaptığımı bildiririm. İfade ettiklerimin aksi ortaya çıktığında ise her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim. **18/10/2019**



Veli DURMUŞ

ÖN SÖZ

Bir işletmenin gerekli ara malı ya da hammaddeyi sağlayarak başka bir işletmeye mal imal ettirmesi olarak tanımlanabilecek fason üretim küreselleşme sürecinin geniş bir coğrafya üzerinde yapılanma şekli, büyümenin lokomotifi ve üretimin kalbi olarak düşünülmekte olup dünya ekonomisinde azımsanmayacak kadar önemli bir yer tutmaktadır. Üretim maliyetlerini düşürmek, karlılığı artırmak, istenilen zaman ve kalitede ürüne ulaşmak fason üretimin tercih edilme sebepleri olarak düşünülmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın konusunun başrolünde fason üretim bulunmakta olup “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Fason Üretim ve Muhasebe İşlemleri” isimli tez, literatüre az da olsa bir katkı yapmayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmanın konusunun seçiminde ve hazırlanmasında maddi ve manevi desteğini esirgemeyen ve 2011’de lisans eğitimim için üniversiteye geldiğim ilk hafta anlatmış olduğu ders ile bana daha en başından muhasebeyi sevdiren tez danışmanım sayın Doç. Dr. Davut AYGÜN Hocama teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca bana tek bir harf öğretmiş olsa dahi üzerimde emeği olan Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi’ndeki bütün hocalarıma vermiş oldukları emeklerinden dolayı gönülden teşekkür ederim.

Son olarak, dualarıyla ve bana güven veren sözleriyle her an yanımda olan ve ilim yolunda desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli aileme teşekkürü bir borç bilir, minnet ve sevgilerimi sunarım. Hakikaten zorlu bir süreçte yazılan bu tezin son zamanlarında dünyaya gelen oğlum Abdulgani Yusuf Beyefendi’nin de ilim yolundaki her türlü zorluğu gönlünde ve zihninde aşarak daha güzel tezler yazabilmesi duası ile. Ayrıca, bu tez sürecinde ahirete irtihâl eden ve Hakk’ın rahmetine kavuşan canım kardeşim Hüseyin’e bakî dua ile...

Veli DURMUŞ

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY.....	2
ETİK BEYAN.....	3
ÖNSÖZ.....	4
ÖZET.....	10
ABSTRACT	11
ŞEKİLLER LİSTESİ	12
GİRİŞ	13

BİRİNCİ BÖLÜM

FASON ÜRETİM

1.1.Fason Üretimin Tanımı	15
1.1.1. Esnek Üretim	15
1.1.2. Taşeronluk	16
1.1.3. Fason Üretim	17
1.2. Fason Üretim Türleri	17
1.2.1. Uzmanlık Fason Üretim	17
1.2.1. (Tam) Kapasite Fason Üretim	18
1.2.3. Marjinal Fason Üretim	18
1.3. Fason Üretimin Avantaj ve Dezavantajları	18
1.3.1. Fason Üretimin Firmalar Açısından Avantaj ve Dezavantajları	19
1.3.2. Fason Üretimin Ülke Ekonomileri Açısından Avantaj ve Dezavantajları.....	24
1.3.3. Fason Üretimin İşçiler Açısından Avantaj ve Dezavantajları	25
1.4. Fason Üretimin Tarihi Gelişimi	26
1.4.1. Dünya’da Fason Üretim	26

1.4.2. Türkiye’de Fason Üretim	29
--------------------------------------	----

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

2.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci.....	34
2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Amacı	35
2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Kapsamı	35
2.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi İle Sonuçlanacak Süreç: Beş Aşamalı Model	37
2.4.1. Birinci Aşama: İlgili Sözleşmelerin Belirlenmesi	38
2.4.1.1. Farklı Sözleşmelerin Birleştirilmesi	40
2.4.1.2 Sözleşmede Değişiklik Yapılması İle İlgili Şartlar	40
2.4.2. İkinci Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi.....	41
2.4.3. Üçüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....	44
2.4.3.1. Değişken İşlem Fiyatı	45
2.4.3.2. Değişken İşlem Fiyatı Tahminlerinin Sınırlandırılması.....	46
2.4.3.3. İlgili Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı.....	46
2.4.3.4. Gayri Nakdî (Aynî) İşlem Fiyatı	48
2.4.3.5. Müşteriye Ödenebilir İşlem Fiyatı	48
2.4.4. Dördüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	49
2.4.4.1. İndirim Dağıtılması	51
2.4.4.2. Değişken Fiyatın Dağıtılması	52
2.4.4.3. İşlem Fiyatındaki Değişimler	52
2.4.5. Beşinci Aşama: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	53

2.4.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi	54
2.4.5.1.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri	55
2.4.5.1.2. Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri	56
2.5. İlgili Sözleşmelerdeki Maliyetler	57
2.5.1. Sözleşme Yapılması İçin Tahammül Edilen Ek Maliyetler	57
2.5.2. Sözleşmeyi Yerine Getirmek İle İlgili Maliyetler	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE FASON ÜRETİM VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

3.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardındaki Beş Aşamalı Modelin Fason Üretim İle İlişkisi	60
3.1.1. İlgili Sözleşmelerin Belirlenmesi İle Fason Üretim Arasındaki İlişki.	60
3.1.2. İlgili Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi ile Fason Üretim Arasındaki İlişki	62
3.1.3. İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Belirlenmesi ile Fason Üretim Arasındaki İlişki	64
3.1.4. İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması ile Fason Üretim Arasındaki İlişki	65
3.1.5. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ile Fason Üretim Arasındaki İlişki....	66
3.2. Fason Üretimin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu	67
3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	68
3.2.2. Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu	68
3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	69
3.2.4. Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	71
3.3. Fason Üretimin Muhasebeleştirilmesi	71
3.3.1. Fason Üretimin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesap Planı ve Maliyet Hesapları	71

3.3.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe Fason Üretim İle İlgili Örnek Uygulama.....	72
3.3.2.1. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi.....	73
3.3.2.2. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Hizmet Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi	77
3.3.2.3. Fason Üretim Yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Muhasebeleştirilmesi	80
3.3.3. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe Fason Üretim İle İlgili Örnek Uygulama	82
3.3.3.1. Örnek Uygulamanın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Beş Aşamalı Modeline Uyarlanması.....	84
3.3.3.2. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi	86
3.3.3.3. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Üretim Faaliyeti Olarak (Vadeli İşlem) Muhasebeleştirilmesi.....	90
3.3.3.4. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Hizmet Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi	92
3.3.3.5. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Hizmet Üretim Faaliyeti Olarak (Vadeli İşlem) Muhasebeleştirilmesi	95
3.3.3.6. Fason Üretim Yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Muhasebeleştirilmesi.....	97
3.3.3.7. Fason Üretim Yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre (Vadeli İşlem) Muhasebeleştirilmesi	100

SONUÇ	103
KAYNAKÇA	106
ÖZGEÇMİŞ	113



Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ana Bilim Dalı: İşletme

Tez Türü: Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Davut AYGÜN

Hazırlayan: Veli DURMUŞ

Yıl: 2019

Sayfa Sayısı: 113

ÖZET

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE FASON ÜRETİM VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Küresel ekonomik düzen açısından olduğu kadar Türkiye ekonomisi için de büyük önem taşıyan ve yaygın şekilde kullanılan fason üretim tekstil ve konfeksiyon sektöründe sıkça tercih edilen bir üretim sistemidir. Bu çalışmada fason üretimin yoğun olduğu tekstil ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe işlemlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'na göre incelenmesi amaçlanmıştır. Türkiye'de, 28 Mayıs 2014 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmasına karar verilmiştir. Beş aşamalı bir model öneren TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını uygulayacak fason üretim işletmelerinin ilgili modelin beşinci aşaması olan hasılatın muhasebeleştirilmesi aşamasından etkilenecekleri ileri sürülebilir.

Anahtar Kelimeler: Fason Üretim, TFRS 15, Hasılat, Beş Aşamalı Model, Fason Üretim Muhasebe İşlemleri.

Recep Tayyip Erdogan University Graduate School of Social Sciences

Department: Business Administration

Thesis Type: Master Thesis

Supervisor: Doç. Dr. Davut AYGÜN

Author: Veli DURMUŞ

Year: 2019

Pages: 113

ABSTRACT

CONTRACT MANUFACTURING AND ACCOUNTING TRANSACTIONS ACCORDING TO TFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

The contract manufacturing that carries great importance for both the global economic order and Turkey, is a widely preferred mode of outsource production system in textile and apparel industries. In this study, it is aimed to examine the accounting transactions of the contract manufacturing companies operating in the textile and apparel sector with reference to TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard. In Turkey, on 28 May 2014 TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard was issued by The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority and it was decided to be implemented as of January 1, 2018. This study suggests that, the subcontracting production companies applying TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, which propose a five-stage model, would be effected by the accounting of revenue, which is the fifth stage.

Keywords: Contract Manufacturing, TFRS 15, Revenue, Five Stage Model, Contract Manufacturing Accounting Transactions.

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İşletmelerde Fason Üretim Yapmanın Kendilerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler	23
Şekil 2: İşletmelerde Fason Üretim Yaptırmanın Kendilerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler	23
Şekil 3: Fason Üretim Yapan İşletmelerin Sektörel Dağılımı.....	30
Şekil 4: Fason Üretim Yaptıran İşletmelerin Sektörel Dağılımı.....	31
Şekil 5: Fason Üretim Yapan İşletmelerin Bölgesel Dağılımı.....	32
Şekil 6: Fason Üretim Yaptıran İşletmelerin Bölgesel Dağılımı.....	32

GİRİŞ

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standardının Türkiye'deki uyarlaması TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı adıyla 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Anılan standart, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre yapılmakta olan muhasebe işlemlerinde bir takım değişiklikler meydana getirmektedir. Ancak muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi noktasında kullanılacak hesaplar ile ilgili değişimler henüz bütün sektörlerde fiili olarak gerçekleşmemiş olup geçiş aşaması problemleri devam etmektedir.

Türkiye'de farklı sektörlerde fason üretim sistemine göre üretim yapan çok sayıda firma bulunmaktadır. Fason üretim sisteminin yaygın şekilde kullanılmasına, pek çok firmanın fason üretim yapan veya yaptıran durumunda bulunmasına rağmen özellikle hasılatla ilgili muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı esas alınarak Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına uygun şekilde yeniden düzenlenmesi meselesi henüz halledilebilmiş değildir. Bu çalışma fason üretim sisteminin çokça tercih edildiği tekstil ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren fason üretim yapan ve yaptıran işletmelerin hasılatla yönelik muhasebe işlemlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre muhasebeleştirilmesini incelemeyi amaçlamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde fason üretim incelenmiş olup bu bağlamda esnek üretim, taşeronluk ve fason üretim kavramlarına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Devamında fason üretim türlerine değinilmiştir. Literatürde birçok fason üretim türü mevcut olup bu bağlamda diğerlerine göre daha fazla önem arz eden uzmanlık fason üretim, (tam) kapasite fason üretim ve marjinal fason üretim türleri ile ilgili bilgiler verilmiştir. Daha sonra fason üretim faaliyetinin avantaj ve dezavantajları fason üretim ilişkisinin tarafı olan ana ve fasoncu firma, çalışanlar,

tüketiciler ve ülke ekonomisi açısından ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bu bölümde son olarak fason üretimin Dünyada ve Türkiye’de tarihsel gelişimi ele alınmış ve açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2014 yılında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı adı ile yayımlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmasına karar verilmiş olan standart tanıtılmıştır. Söz konusu standardın isminden de anlaşılacağı üzere TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında müşteri, sözleşme ve hasılat kavramları büyük önem arz etmektedir. Standartta, hasılatın muhasebeleştirilmesi bir süreç olup beş aşamalı bir modelden meydana gelmektedir. Bu bölümde bu beş aşamalı model detaylarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, fason üretimin en sık görüldüğü sektörlerin başında gelen tekstil ve konfeksiyon sektöründeki işletmelerin fason imalatla ilgili muhasebe işlemleri ortaya konulmuştur. Bu bağlamda öncelikle fason üretimin vergi kanunları karşısındaki durumu incelenmiş, daha sonra fason üretim yapan ve yaptıran işletmelerin yaptıkları faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusu MSUGT ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açısından karşılaştırmalı olarak ortaya konulmuştur. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre muhasebeleştirme yapılırken KGK tarafından önerilen Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’ndan yararlanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

FASON ÜRETİM

Fason üretimin inceleneceği çalışmanın bu bölümünde öncelikle esnek üretim, taşeronluk ve fason üretim kavramlarına yönelik açıklamalara yer verilmiş olup devamında fason üretim türlerine değinilmiştir. Daha sonra fason üretimin avantaj ve dezavantajları hakkında bilgi verilmiştir. Bölüm fason üretimin Dünyada ve Türkiye’de tarihsel gelişiminin açıklanması ile sona ermiştir.

1.1. Fason Üretimin Tanımı

Fason üretim ile ilgili literatür incelendiğinde kavramların kullanımı bağlamında bir konsensüs olmadığı görülmektedir. Bu bağlamda özellikle esnek üretim, fason üretim ve taşeronluk kavramlarının birbirlerinin yerine kullanıldıkları sık karşılaşılan bir durumdur. Söz konusu kavramlar arasındaki fark esasen uygulamalardaki farkı da ortaya koymakta olup aşağıda bu üç kavram ayrı ayrı açıklanmıştır.

1.1.1. Esnek Üretim

Esnek üretim, fason ve taşeronluk dâhil, birçok üretimi içinde barındıran genel ve geniş bir kavramdır. Sözlük anlamı itibariyle esneklik; değişebilme ve yeni ihtiyaç ve şartlara uyabilme derecesi anlamına gelir. Bu anlamda esneklik genel olarak, durum değişkenliği veya ortamdan kaynaklanan sorunlarla baş etme kabiliyeti olarak ifade edilebilir. Kavram literatürde de farklı şekillerde kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir: Esnek üretim, üretim faktörlerinin hızlı bir şekilde kullanımı ve üretilen ürünlerin pazarda tüketicilere ulaştırılarak nakde çevrilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bir diğer tanımda ise esnek üretim, farklı parça ve ürünleri önemli bir değişiklik ve tezgâh duruşuna gerek kalmaksızın, üretebilme kabiliyeti olan sistemlerdir (Say ve Kınalı, 2017, 90).

1970'lerle birlikte liberal ekonomik sistemin yaşadığı kriz, birçok alanda tartışmaya yol açmıştır. Bu krizden hangi araçlarla ve yollarla çıkılacağı tartışmasında “esneklik” kavramı da önemli rol oynamış ve dahası giderek önem kazanmıştır. Bu önemle birlikte esnek üretim çeşitlenmiş ve farklı alt üretim modellerini beraberinde getirmiştir. Bu çeşitlenmeler kuşkusuz müşteri istek ve ihtiyaçlarının değiştiği pazarda var olabilmeyi mümkün kılmak için bir çıkış yoludur. Çünkü işletmelerin verimliliklerinin artırılmasında, teknolojiye uyum sağlamak ve pazarın ihtiyaçlarına uygun yöntemler belirlemek büyük önem arz etmektedir. Hem pazarda var olmak hem de istek ve ihtiyaçları daha az maliyetle karşılamak için klasik üretim sistemleri yerini, zamanla otomasyona dayalı, daha esnek sistemlere bırakmaya başlamıştır. Bu amaçla işletmeler, düşük, orta hacimli ve orta çeşitte üretim yapan esnek üretim sistemlerine yönelmişlerdir (Say ve Kınalı, 2017, 90).

1.1.2. Taşeronluk

Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde, büyük bir işin bir bölümünü yaptırmayı, asıl müteahhitten alarak kendisi üstlenen diğer yüklenici olarak ifade edilen taşeronluk, günümüzde sadece inşaat sektöründe değil, birçok alanda kullanılır hale gelmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere taşeronluk esnek bir üretim modelidir. Ayrıca sözlük anlamına ilaveten taşeronluk, dışsal sayısal esneklik olarak da tanımlanmaktadır (Tiyek, 2014, 10). Dış tedarik veya taşeronlaşma en basit anlamıyla bir işi yaptırmak maksadıyla hizmet sözleşmesinin yerine ticari bir sözleşmenin ikame edilmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Parlak ve Özdemir, 2011, 23). İşe alma ve işten çıkarmada, belirsiz süreli hizmet sözleşmesiyle çalışma yapmak yerine taşeronla çalışmada esnekliğe sahip olmayı ifade etmektedir. Bu tanıma göre taşeronluk, piyasa şartlarına bağlı olarak çalıştırdıkları işgücünün sayısında ihtiyaç duyduğu müdahaleleri yapabilmesi anlamına gelmektedir (Tiyek, 2014, 10). Taşeron çalıştırmada iş değiştirme hızı yüksek, ücretler düşük, çalışma koşulları ağır, sosyal güvencesizlik yaygın, iş sağlığı ve iş güvenliği önlemleri çok düşük ve ciddi sosyal hak kayıplarının mevcut olduğu görülmektedir (Yücesan Özdemir, 2010, 42-43).

1.1.3. Fason Üretim

Taşeron ile çoğu zaman aynı anlamda kullanılan fason kelimesi, TDK'nın sözlüğünde “Malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak başka bir firmaya yaptırılan mal” şeklinde tanımlanmaktadır. Uygulamada ise fason kavramı, asıl iş veya ürün sahibinin, iş veya ürünle ilgili işlemlerin tamamını veya bir kısmını dışarıdan birilerine yaptırması halinde kullanılmaktadır (Öğredik, 2007). Başka bir ifadeyle fason üretim, bir malın girdilerinin veya tümünün bir şirket tarafından başka kişi veya şirketlere sipariş usulüyle yaptırılmasıdır (outsourcing, contract manufacturing). Bu ilişkide genellikle bir bağımlılık söz konusudur (Koç, 2001, 2). Fason ile ilgili tanımlamalara bakıldığında fason üretimin, taşeronluğun bir alt kolu ya da çeşidi şeklinde değerlendirilmesinin mümkün olduğu görülecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, esnek üretimin hem taşeronluğu hem de fason üretimi; taşeronluğun ise fason üretimi kapsadığı ifade edilebilir.

1.2. Fason Üretim Türleri

Literatürde birçok fason üretim türü mevcuttur. Çalışmanın bu kısmında bu türler arasında önem bakımından öne çıkan üç tanesi incelenmiştir. Diğer türlere göre daha fazla önem arz eden bu türler, uzmanlık fason üretim, (tam) kapasite fason üretim ve marjinal fason üretimdir.

1.2.1. Uzmanlık Fason Üretim

Dünyada yaşanan son değişimler ve hızlı teknolojik gelişmeler, sermaye değişimini ve artışını sürekli hale getirmiştir. Bu gelişme karşısında firmalar, topyekûn bir üretime girmekten ve bu üretimin sermayesini karşılamaktan daha çok üretim için gerekli olan bölümün dışarıdan işle alakalı uzmanlaşmış kişilerce yapılmasını sağlamaktadırlar. Kısacası uzmanlık fason üretimde işletmeler, maliyeti düşürmek ve birtakım teknik sorunları aşmak için o iş koluyla ilgili uzmanlaşmış işletmelere başvururlar. Uzmanlık fason üretim endüstriyel gelişime paralel bir seyir izlemekte olup işletmeler çoğu zaman da üretimin tamamlanması noktasında uzmanlaşmış işletmelere başvurmaya mecbur kalmaktadır (Özeren, 2003, 13-14).

1.2.2. (Tam) Kapasite Fason Üretim

Literatürde hem kapasite hem de tam kapasite şeklinde kullanılan bu fason üretim türünde, işletmeler karşılaştıkları yoğun talep karşısında tam kapasite çalışmak mecburiyetinde kalmaktadır. Bunun neticesinde, bu işletmeler, fazla gelen talebe de cevap verebilmek için artan üretimi diğer bazı işletmelere devretmek suretiyle üretim yapmaktadır. Yani kâr maksimizasyonu ve gelen fazla talebi reddetmemek için bu yola başvuran işletmeler, kapasite üstü taleplerin giderilmesinde iş paylaşımına gitmektedir. Örnek olarak günlük 1000 adet üretim yapan bir işletme, 1200 adetlik bir talep aldığında, talepleri geri çevirmemekte ve ilave 200 adedi başka işletmelere başvurarak karşılamaktadır (Özbilgi, 2001, 9). Kapasite fason üretimde en önemli hususlardan biri zamandır. Bazı işletmeler, kendi kapasitesini aşan büyük bir alım yapmak istediklerinde fasoncularını da önceden ayarlayarak hem kısa bir teslim tarihi hem de daha uygun bir üretim maliyeti öngörmektedirler. Bu şekilde faaliyet gösteren işletmeler pazarda ideal fiyat performans teklifi ile daha fazla talep karşılayabilmekte ve iş alabilmektedirler (Özeren, 2003, 15).

1.2.3. Marjinal Fason Üretim

İşletmeler bazen miktar itibarıyla az ya da mevcut üretimle ilgisiz birtakım taleplerle karşılaşabilirler. Bazen de alınan siparişlerin düzensiz olması söz konusudur. Bu durumla karşılaşan işletmeler, kendi rutinlerini ve ritimlerini bozmamak için düzeni bozan talepleri başka firmalara yaptırmaktadırlar (Özbilgi, 2001, 10). Örneğin, sadece takım elbise üretimi yapan bir firmaya bazen gömlek siparişi de gelebilir. Bu durumda kendi düzeni takım elbise üretmek olan işletme, düzeni bozan gömlek siparişlerini başka işletmelere yaptırabilir. Bu üretim şekli, marjinal fason üretim olarak adlandırılmaktadır.

1.3. Fason Üretimin Avantaj ve Dezavantajları

Fason üretim faaliyetinin avantaj ve dezavantajları fason üretim ilişkisinin tarafı olan ana ve fasoncu firma, çalışanlar, tüketiciler ve ülke ekonomisi açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Fason üretim içerisinde yer alan ve bu

faaliyetin sonuçlarından etkilenen bu taraflar farklı avantaj ve dezavantajlarla karşılaşmaktadırlar.

1.3.1. Fason Üretimin Firmalar Açısından Avantaj ve Dezavantajları

Firmalar fason üretimi tercih ederken temel hedefleri üretim maliyetlerini düşürmektir. Firmaların fason üretimden sağladıkları faydaların başında işgücü maliyetlerinin düşürülmesi gelmektedir. İşçi ücretlerinin fason üretimde düştüğü, yapılan karşılaştırmalı çalışmaların sonuçlarıyla desteklenmektedir. İşçi ücretlerinin düşürülerek kârlılığın artırılması fason üretimin ana firma açısından temel avantajı olarak değerlendirilmektedir (Shammas ve diğerleri, 1998, 186). Fason üretim neticesinde emek kullanımı en az maliyetli ve en etkin şekilde gerçekleşmektedir (Saraçoğlu ve Başak, 2009, 218).

Ana firmanın fason üretim yoluyla maliyetleri düşürmesini sağlayan başkaca etkenler de vardır. Bunların başında ana firmanın ekipman ve makine giderlerini, üretim araçlarından kaynaklı amortisman maliyetlerini fason üreticiye yüklemesi gelmektedir. Ayrıca ana firmaya göre fason üretimi yapan firma alanında daha çok uzmanlaştığı için belirli malları daha ucuza üretebilmektedir (Watanabe, 1971, 54). Fasoncuların daha esnek üretim sistemine sahip olmaları, hızlı karar alarak değişiklikleri hayata daha az maliyet ve sürede geçirebilmeleri de sağlayarak maliyetleri düşürmektedir (Şen, 1996, 59).

Fason üretim ana firmanın üretim ve pazarlamadan kaynaklı riskleri fason üreticilerle paylaşmasına, fason üreticileri risk ve değişimler karşısında tampon olarak kullanmasına ve bu şekilde ortaya çıkabilecek olumsuzluklardan daha az etkilenmesine de imkân vermektedir. Üretim için yeni teknik ve ekipmanların değişmesi, talepte ortaya çıkacak dalgalanmaların etkisinin azaltılması, fason üretimin ana firmaya sağladığı önemli avantajlardandır (Özeren, 2003, 21). Teknolojik gelişmeler karşısında yeni ekipman ve araçlarının temin edilmesi ihtiyacı, bu ihtiyacı karşılayacak fason üretimi bulunarak veya yeni araçların teminin fason üretici tarafından sağlanması ile karşılanabilmektedir. Belirli riskleri fason üretici firmalara dağıtan ve üretim maliyetlerini düşüren ana firma,

içerisinde bulunduğu rekabet koşullarında üretim kaynaklarını daha verimli kullanarak avantaj sağlamaktadır (Hanson, 1995, 348). Üretim kapasitesinin artırılması, esneklik, risklerin dağıtılması gibi avantajlar rekabet ortamında ana firmaya ekonomik üstünlük sağlayarak rakipleri karşısında sektöründe öne geçmesini kolaylaştırmaktadır.

Fason firmanın uzmanlığı üretim aşamasında nitelikli iş gücü ve hammadde teminini kolaylaştırmaktadır. Ana firma üretim aşamasında uzmanlaşmış fason üretici sayesinde nitelikli iş gücüne eğitim ve işçi istihdamı maliyetlerine girmeden sahip olabilmektedir. Yine, hammaddenin uzmanlık sahibi firma tarafından zamanında ve ucuza sağlanmasının getirdiği avantajlardan faydalanılabilmektedir (Özeren, 2003, 21).

Öte yandan ana firma fason üretim tercihine bağlı olarak çeşitli olumsuz durumlarla da karşılaşabilmektedir. Fason üretici tarafından işin istenilen nitelikte yapılmaması ana firma için dezavantajlı durumlardan bir tanesidir. Fason üreticinin teknik yetersizliğinden, kalifiye işçi istihdam edememesinden veya maliyetleri düşürmek kaygısından kaynaklı olarak teslim etmesi gereken ürünleri düşük kalitede üretmesi söz konusu olabilmektedir. Fason üretim yapan firmaların kurumsallaşma bakımından yeterli seviyeye ulaşamadıkları durumlarda kalite kontrolünü gerektiği gibi yapamamaları da mümkündür.

Fason üretim yapan firmanın teslim tarihine riayet etmemesi ortaya çıkabilecek dezavantajlardan bir diğeridir. Üretim maliyetlerini kısarak kendi kârlılığını yükseltmeyi amaçlayan fason üretici firma, makinelerin bakımını ihmal edebilmektedir. Ortaya çıkacak arızalar ise sipariş teslim tarihinde gecikmelere sebep olmaktadır. Hammadde temininde yaşanılacak aksaklıklar, üretim planlamasının gereği gibi yapılmaması da taahhüt edilen teslim tarihinde sarkma sonucunu doğuracaktır (Özeren, 2003, 22).

Fason üretim yapan firmanın fason ilişkisi sonucunda ana firma ile rekabet eder hale geldiği örnekler de mevcuttur. Bu durum fason üretim yoluyla

sektöründe rekabet üstünlüğü sağlamayı amaçlayan ana firma için yeni bir rakibin ortaya çıkması sonucunu doğurmaktadır. Bu pazar payının azalması anlamına da gelmektedir. Fason üretim yapan firma açısından fason üretimin önemli avantajlarından ve imkânlarından sayılabilecek bu durum ana firma açısından ise dezavantajlı bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.

Fason üretim yapan firmalar belirli mal çeşitlerinde uzmanlaşmaya giderek mali açıdan güçlenme imkânı bulabilmektedirler. Üretim yaptığı mal çeşidi itibariyle kendi pazar alanını oluşturarak büyük firmalar ile ilişkisini arttırabilmektedir. Ancak uzmanlaşmanın avantajları yanında dezavantajları da bulunmaktadır. Sürekli aynı ürünün üretimi ürün gelişimine uzun vadede zarar vermekte, üretimde monotonlaşmaya sebep olmaktadır (Chung Lai, 2000, 360).

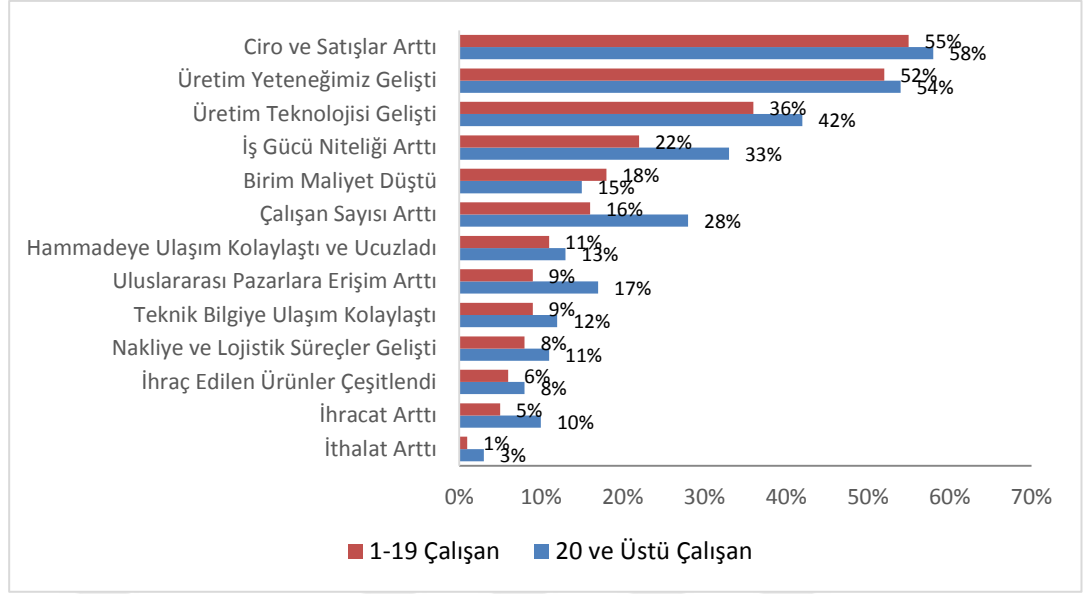
Fason üretim yapan küçük firmalar uzmanlaşmanın etkisi ve ana firmanın talepleri neticesinde teknik kapasitelerini arttırmakta, teknolojik gelişmelere uygun olarak kendisini yenileyebilmektedir. Siparişlerde düzenli bir akışın bulunması, imal edilen ürünün alım garantisine sahip olması fason üretim yapan firmanın düşük riskler ile üretim yapmasını olanaklı kılmaktadır. Ayrıca ana firmaların fason üretim yapan firmalara sağladıkları teknik, kalite ve yönetim destekleri de bulunmaktadır (Özeren, 2003, 23). Bu süreç fason üretim yapan firmanın üretim kapasitesi ve kalitesinin artmasına yol açmaktadır. Fason üretim faaliyeti neticesinde küçük firmalar çağın gereklerine cevap verebilecek şekilde daha güçlü hale gelmektedir. Kalifiye firma sayısının artışında fason üretimin katkısı bu şekilde ortaya çıkmaktadır (Özgen, 1994, 30).

Fason üretim faaliyeti riski firmalar arasında paylaştırırken bu durumdan ana firmaya göre fason üreticinin zarar görmesi ihtimali çok daha büyüktür. Talep dalgalanmaları, üretim aşamasında meydana gelebilecek aksaklık ve beklenmedik durumlar karşısında mali gücü ve üretim kapasitesi sınırlı olan fason üretici, büyük maliyetler ödemekle yüzleşebilir. Ödemelerin gecikmesi, önceden haber verilmeden yapılan değişiklikler, beklenenden az siparişler ve maliyetlerdeki değişimler fason üretim yapan firmaların aksaklıkları tolere edebilme düzeylerini

zorlamaktadır. Büyük firmaların ürün teslimine dair kesin bir planlama yapmamaları veya belirlenen tarihleri tek taraflı şekilde değiştirerek karşı tarafa bildirmeleri de fason üretim yapan firmaların maruz kaldıkları problemlerdendir (Milli Prodüktivite Merkezi, 1970, 31). Ana üreticinin istediği kalitede üretim yapmak için girişilen faaliyetler de ciddi bir maliyete yol açabilmektedir (Ankara Sanayi Odası Medya Dergisi, 1995, 34).

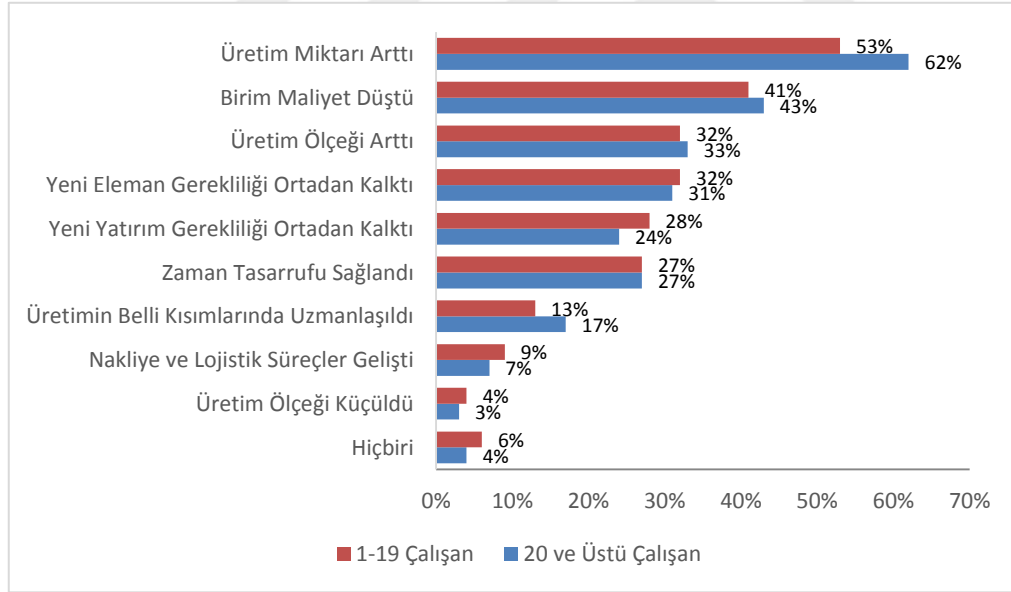
Fason üretim ilişkisinin zayıf tarafı durumundaki fason üreticiler rekabetin ağırlığından ve kötü üretim maliyeti planlamasından dolayı çok düşük ücretlere iş kabul edebilmektedir. Benzer şekilde işi almak adına tahammül edemeyecekleri derecede fiyatları kırabilmektedirler. Aldığı işin maliyetini ve risklerini doğru hesaplayamayan firmalar işin sonunda ciddi zararlarla yüzleşebilmektedir. Bunun yanında iş alma kaygısıyla nitelik ve nicelik itibarıyla kendilerine uygun olmayan işleri kabul etmek durumunda kalan firmalar benzer zorluk ve zararlarla yüzleşebilmektedir. Bu durumu işgücü maliyetlerinden kesinti yaparak, makinelerin teknik bakım ve amortisman giderlerinden kısarak kapatmaya çalışan firmalar ürün kalitesinden taviz vermekte, beklenmedik teknik arızalarla karşılaşabilmektedir. Sipariş gecikmeleri veya ürün niteliğindeki problemlerin ana firma tarafından çok sert ve sıkı şartlara bağlanması fason üretim yapan firma açısından katlanılması zor maliyetlere sebep olabilmektedir. Sonuç olarak siparişin kabul edilmemesi, iş ilişkisinin sonlandırılması veya cezai şartların yürütülmesi gibi riskler gündeme gelmektedir (Özeren, 2003, 23).

Yukarıda özetlenen avantaj ve dezavantajlar bir bütün olarak ele alınıp değerlendirildiğinde fason üretim yapan ve yaptıran işletmelerin fason üretim faaliyetinden etkilenme biçimleri aşağıda Şekil 1 ve Şekil 2’de gösterilmiştir:



Şekil 1 : İşletmelerde Fason Üretim Yapmanın Kendilerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler

Kaynak : (Çoban vd., 2018, 236).



Şekil 2 : İşletmelerde Fason Üretim Yaptırmanın Kendilerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler

Kaynak : (Çoban vd., 2018, 237).

Şekil 1’de görüldüğü üzere, fason üretim yapan işletmelerde işletmelerin yarısından fazlasının cirosu ve satışlarının arttığı, üretim yeteneklerinin geliştiği anlaşılmaktadır. Yine işletmelerin önemli bir kısmının üretim teknolojilerinin

geliştiği ve işgücü niteliğinin yükseldiği gözükmemektedir. Bu veriler ışığında fason üretimin önemli ve müspet etkilerinin azımsanmaması gerektiği ortaya çıkmaktadır (Çoban vd., 2018, 236).

Şekil 2’de fason üretim yaptıran işletmelerdeki değişim gözükmemektedir. Fason üretim yapan ve yaptıran işletmeler mukayese edildiğinde, fason üretim yapan işletmelerdeki ciro ve satışların artması ile uyumlu olarak fason üretim yaptıran işletmelerde üretim miktarındaki artış öne çıkmaktadır. Ayrıca fason üretim yaptıran işletmelerde üretim ölçeklerinin arttığı ve birim maliyetlerinde düşüş olduğu ifade edilebilir. Fason üretim yaptırma sonucu yeni eleman alma ve yeni yatırım yapma mecburiyetinin yok olduğunu söyleyen işletmelerin oranı da önemli büyüklüktedir. Bütün bu veriler göz önüne alındığı vakit, fason üretim yaptıran işletmelerin bu üretim ilişkisinden beklentileri doğrultusunda kazançlı oldukları ileri sürülebilir (Çoban vd., 2018, 236).

1.3.2. Fason Üretimin Ülke Ekonomileri Açısından Avantaj ve Dezavantajları

Günümüz dünyasında maliyetlerin düşürülmesi amacıyla ana firmalar fason üretimlerini az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde yaptırmayı tercih etmektedirler (Simmons ve Kalantaridis, 1996, 122). Bu durum fason üretimin yapıldığı ülke açısından sanayileşme, üretimin artması, istihdama katkı, nitelikli iş gücünün oluşumu, teknolojik gelişmelerin ülkeye aktarımı, ticari faaliyet sahasının büyümesi gibi artılar sağlamaktadır. Fason üretim yapan firmaların büyük firmalarla dayanışma ve ilişki içerisinde oluşu zamanla uzmanlaşmış, rekabetçi, güçlü firmaların ortaya çıkmasına, patentleşmenin artmasına imkan tanımaktadır. Mali açıdan güçlü rekabetçi firmaların varlığı ülke ekonomisinin büyümesi ve ekonomik istikrarın sağlanmasında büyük katkı sunmaktadır (Özeren, 2003, 24).

Aynı ülke içerisinde fason üretimin yapılması da bölgeler arası sanayileşme farkını azaltmaya hizmet edebilmektedir. Ayrıca ticari entegrasyonun

gelişimini arttırmaktadır. Yeni iş sahalarının oluşumu, uluslararası rekabette yer alabilen firmaların sayısının artması, nitelikli üretim yapabilen iş yeri ve imalathanelerin çoğalması, ülke ekonomileri için potansiyel avantajlardır. Parçalara ayrılmış bir üretim sürecinde her parça en uygun yer ve koşullarda üretilmekte, bu da ülke genelinde üretimin verimini arttırmaktadır (Saraçoğlu ve Başak, 2009, 218).

Ancak fason üretimin küçük firmalar açısından taşıdığı dezavantajların ülkeler için de risk taşıdığı göz ardı edilmemelidir. Bu noktada fason üretime bağımlılık ürün geliştirilmesine mâni bir unsur olarak kendisini gösterebilmektedir. Katma değeri yüksek yeni ürünlerin üretiminden pazar ve alım garantisi bulunan ancak kâr marjı ve katma değeri daha düşük ürünlerin üretimi zamanla ülke ekonomileri için bir risk faktörüne dönüşebilmektedir. Fason üretim ile işe başlayıp zamanla ana firma ile rekabet edebilen firmaların ortaya çıkabilmesi iyi bir planlama ve yönetim ihtiyacını gerektirmektedir. Ayrıca maliyetlerin düşürülmesi amacıyla ucuz iş gücüne yönelerek işçilerin mali ve sosyal haklarından, iş güvenliği ve güvencesinden taviz verilmesi de gerçek ve kalıcı bir sanayileşme ile kalkınmanın önünde engel teşkil edebilmekte, sosyal problemler ve emeğin sömürülmesi tartışmalarına yol açabilmektedir (İrmiş ve Gök, 2008, 201).

1.3.3. Fason Üretimin İşçiler Açısından Avantaj ve Dezavantajları

Bir işin parçalara bölünmek suretiyle ana firma tarafından fason üretim yapan alt işverenlere yaptırılması, fason üretim yapan firmada çalışan işçiler için ciddi hak kayıplarına sebep olmaktadır. Ana firmanın fabrikasında ana firmaya bağlı olarak çalışan işçilerin çalışma koşulları, sosyal hakları, ücretleri iyi durumdayken fason üretim yapan firmada çalışan işçiler için durum böyle değildir. Bu durum elverişsiz çalışma şartlarından düşük ücrete varıncaya kadar pek çok olumsuzluk taşımaktadır. Maliyetin düşürülmesinde iş gücü giderlerinin azaltılması en büyük katkıyı sunduğu için fason üretim yapan firmanın işçileri sigorta hakkından dahi mahrum edilebilmektedir (Saraçoğlu ve Başak, 2009, 218).

Öte yandan vasıflı işçi çalıştırmanın maliyetinden kaçmak isteyen fason üretim yapan firmalar vasıfsız işçi çalıştırma yoluna başvurmaktadırlar. Bu şekilde fason üretimin hâkim olduğu yerlerde vasıflı iş gücü atıl kalırken vasıfsız iş gücü çalışma hayatına katılmaktadır. Personel eğitimi gibi maliyetli faaliyetler ise küçük işletmeler tarafından uygulanmamaktadır. Kapitalist büyük firmaların fason üretim yeri olarak kendilerine seçtikleri yerlerde işçilerin sosyal güvenlik haklarında gerilemeler gözlenmektedir. Esnek üretim, esnek çalışma saatleri, düşük işçi maliyeti talebi karşısında zayıf konuma düşen işçiler örgütlenme ve sendikalaşma haklarını kullanamaz duruma gelmektedirler. Bu şekilde işçilerin hak taleplerini dile getirebilecekleri ve kendilerini sermaye karşısında koruyabilecekleri sendikalar ve kolektif sosyal hakları fason üretim ilişkisi neticesinde kullanılamaz hale gelebilmektedir (İrmiş ve Gök, 2008, 201).

1.4. Fason Üretimin Tarihi Gelişimi

Aşağıda fason üretimin gelişimi öncelikle dünya ölçeğinde açıklanmış sonra Türkiye bağlamında açıklamalara yer verilmiştir.

1.4.1. Dünyada Fason Üretim

Fason üretimin dünyada ortaya çıkışı tarihsel olarak 1960'lı ve 1970'li yıllarda yaşanan bir dizi olay sonucu olmuştur. Önceleri üreticiler bir ürünün tüm parçalarını kendileri tasarlar ve üretirken, özellikle kapitalist ekonominin sıkıntıya girdiği, ekonomik krizlerin arttığı ve işçi eylemlerinin sık görüldüğü 1970'li yıllarla birlikte üretimlerinin bir kısmını başka üreticilere devretmeye başlamışlardır. Aynı şekilde özellikle 1990'larla birlikte üretimde elektronik devrimle birlikte büyük işletmeler için fason üretim yaptırmak operasyon ve yatırım maliyetlerini düşürdüğü için yaygın olarak tercih edilir hale gelmiştir (Hassig, 1995). Bu yolla firmalar hem iç hem de dış piyasalarda rekabet edebilme kapasitelerini arttırmışlardır (Saraçoğlu ve Başak, 2009, 217).

1970'lerdeki uygulamalarda “grevler yüzünden bunalan işverenler, kendine yakın ve güvenilir buldukları bazı işçilerine bir miktar sermaye ve makine vererek, küçük atölyeler açmalarını sağladılar” (Özeren, 2003, 12). Bu atölyelerin bir kısmı fabrikaların içlerinde kuruldu. Zamanla üretim bir ülkeden başka ülkelere ve aynı ülke içerisinde bir bölgeden başka bölgelere ve hatta evlere yayılmıştır (Saraçoğlu ve Başak, 2009, 218). Üretim yapanlar genelde aileleriyle birlikte çalıştıkları için büyük işverenler açısından işçilik ücretinden tasarruf da sağladı. “Bu sayede büyük işletmeciler hem üretim kaybını önlediler, hem de daha öncekinden daha ucuza üretim yaptırıldılar” (Özeren, 2003, 12). Bu üretim şekli günümüzde de devam etmektedir. Özellikle gelişmemiş ve ucuz işgücünün yaygın olduğu doğu bloğu ülkeleri ile Asya ülkelerinde bu uygulamalar çok sık görülmektedir.

1990'larda yaşanan endüstriyel ve elektronik devrim ile birlikte fason üretim yapan imalathaneler nitelik değiştirmeye başlamıştır. Önceleri büyük sermaye grupları fason üretimi iş ve işçi maliyetlerini düşürmek için kullanırken günümüzde bundan daha fazlası için fason üretimi kullanmaktadırlar. Çünkü fason imalathaneler de modernleşmiştir. Günümüz modern fason üretim imalathaneleri büyük firmaların üretim yeteneklerinin neredeyse tümüne sahiptir. Hatta yer yer onlara rakip bile olabilmektedirler. Modern fason üretim imalathaneleri büyük sermaye sahibi firmalar için tasarımdan itibaren üretimin her aşamasında hizmet sunabilmektedirler (Hassig, 1995). Örneğin tekstil sektöründe fason üretim yapan çok büyük firmalar ortaya çıkmış, hatta bu firmalar markalaşmış ve tekstil dünyasında söz sahibi bile olmuşlardır. Benzer şekilde bilgisayar devi IBM firmasına fason üretim yapmak için 1984'te Çin'de kurulan Lenovo firması buna önemli bir örnektir. Lenovo daha önce IBM'in kullandığı üretim fabrikalarını satın bile almıştır (Arrunada ve Vazquez, 2006).

Dünyadaki fason üretim örnekleri çok çeşitli sektörlerde ve pek çok ülkede görülmektedir. Fason üretimin çok sık tercih edildiği ülkeler olarak uzak doğu Asya ülkelerinden Çin, Endonezya, Malezya ya da Sri Lanka öne çıkmaktadır. Bu ülkelerin gelişmişliklerini fason üretime borçlu olduğu ileri sürülebilir. Maliyet

üstünlükleri sebebiyle bu ülkeler sanayileşmiş ve kalkınmış ülkelerin üretim yapısındaki boşlukları doldurmuşlardır. Bu yolla dünya ticaretindeki paylarını arttırmışlardır. Bu ülkelerden bazıları “uluslararası fason üretimin geliştirilmesinin kendi sanayi kalkınmalarında resmi politikaları olduğunu açıklamışlardır” (Özeren, 2003, 17). Bunun haklı olduğu da fason üretim aracılığıyla gelişmekte olan ülkelerin kendi bağımsız ulusal sanayilerini oluşturabilmiş olmalarında, sermaye yetersizliğine rağmen üretim yoluyla istihdamı arttırabilmelerinde ve ülkelere sürekli döviz girişi sağlayabilmelerinde görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelere fason üretim kapsamında belirli bölgeler tesis edilmekte, teşviklerle birlikte bu bölgelerde üretimin teknolojik alt yapısı el ile üretimden endüstriyel üretime çekilmektedir. Bu ülkelere ayrıca uzun süreli ve kalıcı fason üretim anlaşması sağlayabilmiş firmalar sayesinde sanayi ve teknoloji altyapısında sürekli iyileşme de tesis edilebilmektedir. Bu fason üretimin, gelişmekte olan ülkeler için sanayileştirici rolü olarak anılmaktadır (Özeren, 2003, 17). Gelişmekte olan ülkelere fason üretim anlaşmaları ayrıca o ülkeye yabancı şirketlerin yerleşmelerinin de ilk adımını oluşturmaktadır.

Gelişmiş ülkelerin fason üretimle kurdukları ilişki gelişmekte olan ülkelere biraz farklıdır. Örneğin, Avrupa Birliği fason üretim aracılığıyla kendisine üye olmuş görece kalkınma sıkıntısı yaşayan ülkelerin alt yapılarına destek olmaktadır. Avrupa Birliği kapsamında iletişim ağları kurarak fason üretim yapacak firmalarla üretim yaptıracak firmaların bir araya gelmesini sağlamaktadır. Dışarıya karşı oluşturduğu ekonomik koruma iklimi altında fason üretimi teşvik de etmektedir. Çünkü fason üretim Avrupa içerisindeki ortaklıkları geliştirmeye katkı sunmakta, üye ülkeler arasındaki karşılıklı iş imkanlarını arttırmaktadır. Avrupa’ya benzer şekilde Japonya için de fason üretim üretimin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Örneğin otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir Japon firması üretimin yüzde 30 kadarını kendisi kendi tesislerinde gerçekleştirmekte, üretimin geri kalanını parça ya da mamul halinde fason üretim aracılığıyla ürettirmektedir. Toyata’nın “etrafında 36000 adet küçük fason üretici işletme”nin yer alması bu yüzde 70’lik kısmın dışarıya ürettirilmesinden ileri gelmektedir (Özeren, 2003, 16).

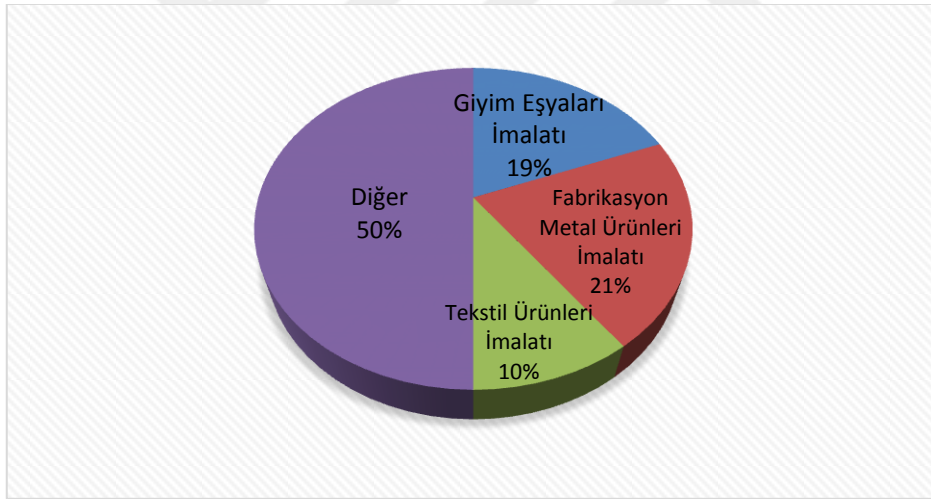
1.4.2. Türkiye’de Fason Üretim

Türkiye’de fason üretim 1980 sonrası düşük işçilik giderine dayalı ihracat politikalarının sonucunda sistemli olarak yaygınlaşmıştır (Koç, 2001, 3). Çünkü 1980 öncesinde iç piyasalar dış dünyadan korunarak ondan kopuk bir faaliyet göstermiş olup Türk firmaları düşük kaliteli üretimlerini yüksek karlarla satmışlardır. Ancak, 1980 sonrası ihracata dayalı bir kalkınma stratejisinin benimsenmesiyle Türk firmaları rekabet politikalarını değiştirmişlerdir. Özellikle tekstil sektöründeki çok sayıdaki firma küresel üretim zincirlerine onların fason üretimlerini yaparak eklemlenmişlerdir. Bunda ihracat teşviklerinin de rolü büyüktür. Küresel üretim zincirlerine bu eklemlenme diğer gelişmemiş ülkelerdekine benzer şekilde çok uluslu firmaların ucuz işgücü ihtiyacını karşılamıştır. Fason imalat ile gayrisafı yurtiçi hasılda sanayinin payı artarken ihracat rakamlarındaki yükseliş fason üretimin büyümeyi olumlu etkilemesiyle sonuçlanmıştır (Özkul, 2011, 120, 125).

Fason üretim noktasında tekstil sektörü başı çekmektedir. Tekstil konusunda da özellikle Denizli özel bir yere sahiptir. Gerek tarihsel olarak gerekse günümüzde Denizli’deki tekstil firmaları dünya çapında pek çok zincirin ve markanın fason üretimlerini yapmaktadırlar. Bu zincir ve markalar arasında Adidas, Metro, Tesco, Victoria Secret, Walt Disney, Marks & Spencer, Philip Morris, Tommy Hilfiger, Woolmark, Next gibi firmalar mevcuttur. Bu noktada önemli bir üretim ve küresel üretim süreçlerine entegrasyon başarısı gösterildiği ileri sürülebilir. Buna karşın fason üretim yapan tekstil firmalarında yaygın biçimde marka noktasında rekabet zayıflığı ve özellikle yurtdışına kendi markasıyla açılma sıkıntıları yaşanmaktadır. Örneğin, Denizli özelinde üretim yapan tekstil firmalarının yüzde 90’ının yurtdışı markası yoktur. Bu firmalar onlara fason üretim yaptıran büyük firmaların nüfuzu altında kalmakta, büyük firmalar bunların işletmelerindeki stratejik kararlarını dahi belirleyebilmektedirler (Durak, 2006, 113-114).

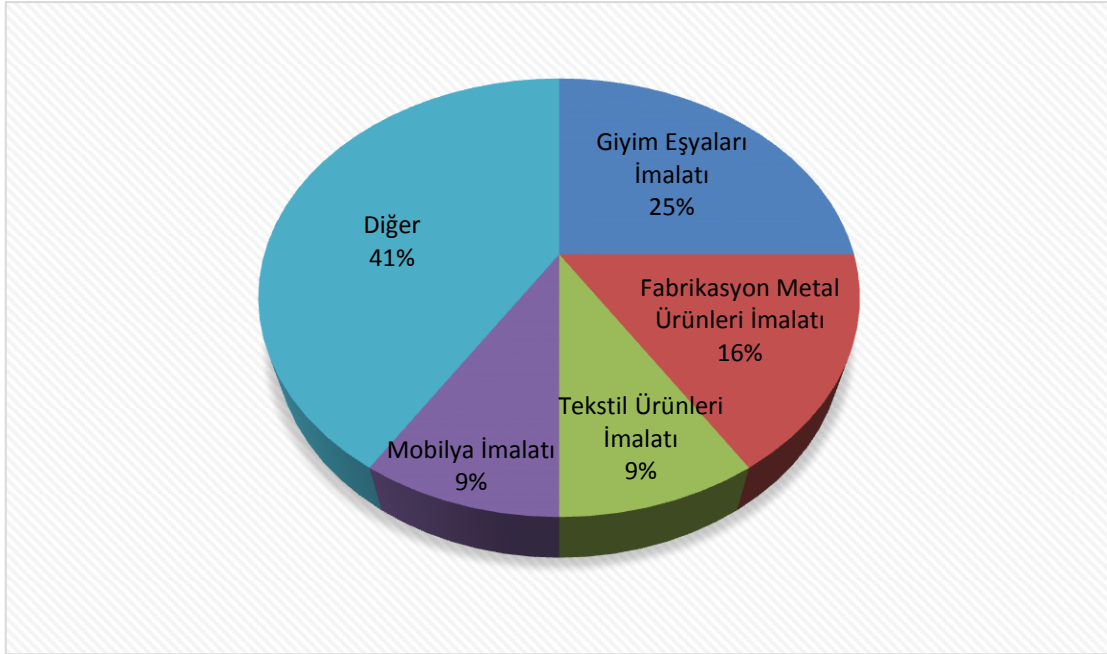
Tekstil yanı sıra özellikle beyaz eşya sektöründe, sektörün gelişiminde fason üretim önemli bir basamak olmuştur. Beyaz eşya sektöründe de küresel değer zincirlerine katılım fason üretim ve montaj ile başlamış ve yerli üretimin süreçteki payı zamanla artmıştır. Buna karşın, küresel rekabet piyasalarına katılım planlı gerçekleşmediğinden fason üretimden markalaşmaya geçiş süreci Türkiye gibi benzer ülkelerdeki firmaların tecrübe ettiklerine göre daha geride kalmıştır. Yine de Türkiye’de fason imalattan nihai ürün üretme ve yeni tasarımlar ortaya koyma aşamalarına geçiş noktasında kendi değer zincirlerini, bunun yanı sıra kendi yenilik ağlarını kuran firmalara en iyi örnekler beyaz eşya sektöründedir (Özkul, 2011, 125).

Türkiye’de fason üretim yapan işletmelerle fason üretim yaptıran işletmelerin sektörlere göre dağılımı aşağıda Şekil 3 ve Şekil 4’te gösterilmiştir:



Şekil 3 : Fason Üretim Yapan İşletmelerin Sektörel Dağılımı

Kaynak : (Çoban vd., 2018, 220).



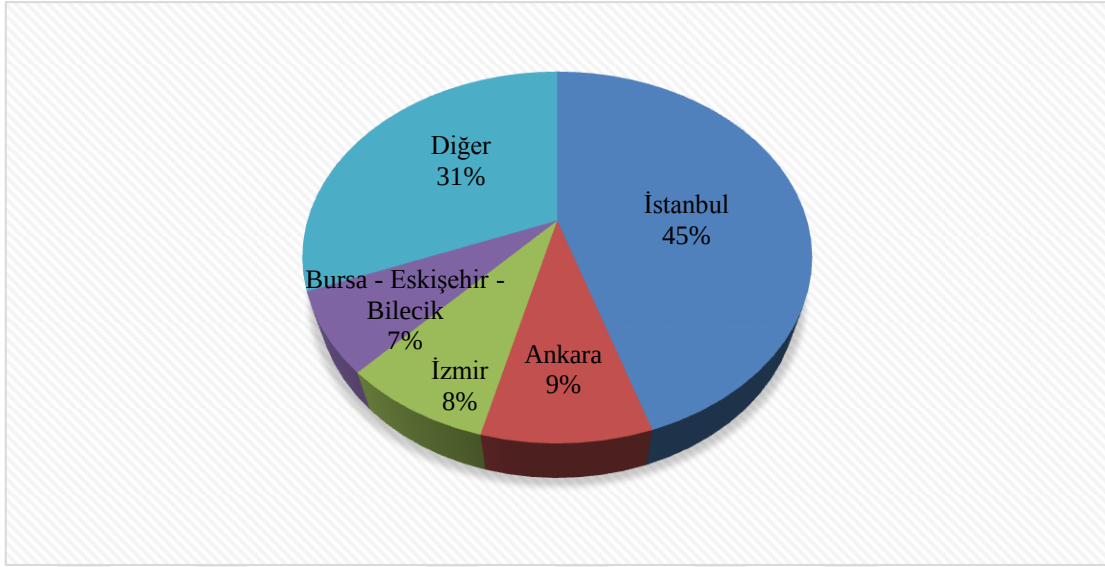
Şekil 4 : Fason Üretim Yaptıran İşletmelerin Sektörel Dağılımı

Kaynak : (Çoban vd., 2018, 229).

Şekil 3 ve Şekil 4'te görüldüğü üzere, fason üretim yaptıran işletmelerin sektör dağılımının fason üretim yapan işletmelerin sektör dağılımı ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Şekil 3'te tekstil ürünlerinin imalatı sektörüyle giyim eşyalarının imalatı sektörü oranları toplamı yaklaşık olarak %30 ile en fazla fason üretim yapılan sektörler arasında ön plana çıkarken, benzer olarak Şekil 4'te yine bu iki sektörün oranları toplamı %34 ile en fazla fason üretim yaptırılan sektörler arasında ön plana çıktığı görülmektedir (Çoban vd., 2018, 228-229).

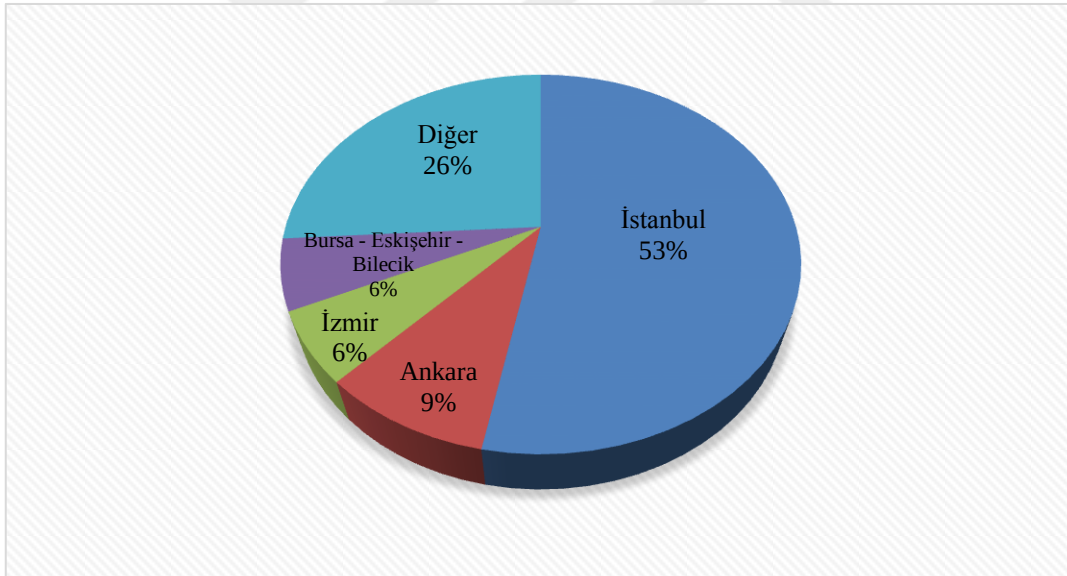
Yukarıda yer verilen Şekil 3 ve Şekil 4'ten de görüleceği üzere, fason üretimin daha ziyade tekstil ve konfeksiyon sektöründe tercih edilen bir üretim sistemi olduğu ifade edilebilir. Bu noktadan hareketle bu çalışmada fason üretim tekstil ve konfeksiyon sektörü özelinde ele alınıp incelenmiştir.

Öte yandan fason üretim yapan işletmelerle fason üretim yaptıran işletmelerin bölgesel dağılımları aşağıda Şekil 5 ve Şekil 6'da gösterilmiştir:



Şekil 5 : Fason Üretim Yapan İşletmelerin Bölgesel Dağılımı

Kaynak : (Çoban vd., 2018, 221).



Şekil 6 : Fason Üretim Yaptıran İşletmelerin Bölgesel Dağılımı

Kaynak : (Çoban vd., 2018, 230).

Şekil 5 ve Şekil 6’da görüldüğü üzere, fason üretim yapan işletmelerin bölgesel dağılımı ile fason üretim yaptıran işletmelerin bölgesel dağılımı da benzerlik göstermektedir. Şekil 5 ve Şekil 6’daki oranlar farklılık göstermekle birlikte, fason üretim yapan ve yaptıran işletmelerin yoğun olduğu bölgeler benzerlik göstermekte olup İstanbul, Ankara, İzmir ve Bursa’nın öne çıkan

bölgeler olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla bu benzerlik, fason üretimin (yapan / yaptıran fark etmeksizin) belli bölgelerde yoğunlaştığı sonucunu desteklemektedir (Çoban vd., 2018, 229).

Fason üretimi yapan ve yaptıran işletmelerin esasen bütün işlemleri gelir elde etmek, daha fazla kâr sağlayabilmek için yaptıkları ifade edilebilir. Fason üretimde yapılacak olan işlemler bir sözleşme ile başlamakta ve hasılatın kazanılması ile sonlanmaktadır. İşte tam bu noktada, sözleşme ile başlayıp hasılatın kazanılması ve muhasebeleştirilmesi ile sonuçlanacak beş aşamalı bir model öneren TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını incelemenin yararlı olacağı ileri sürülebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye’de, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2014 yılında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı adı ile yayımlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmasına karar verilmiş olan standart tanıtılacaktır. Söz konusu standardın isminden de anlaşılacağı üzere TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında müşteri, sözleşme ve hasılat kavramları büyük önem arz etmektedir. Standartta, hasılatın muhasebeleştirilmesi bir süreç olup beş aşamalı bir modelden meydana gelmektedir. Bu bölümde bu beş aşamalı model detaylarıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci

Uluslararası muhasebe sistemlerinin oluşmasında önemli etkiye sahip olan iki farklı kurul olan IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), gelirin tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkların finansal tabloların küresel düzeyde karşılaştırılabilirliğini önemli derecede etkilediği düşüncesi ile 2002 yılında bu farklılıkları ortak bir düzene çevirmek ve sermaye yatırımlarının uluslararası piyasalara kolayca ulaşmasını sağlamak gayesiyle, ortak bir hasılat standardı için çalışmalara başlamıştır (Fangshu, 2015, 21). IASB tarafından hazırlanan IAS 18 Hasılat Standardında gelirin açıklanması, kamuyu aydınlatma açısından çok önemli olan dipnotlarda açıklanan bilgilerin yetersiz kalıyor olması gibi nedenler yeni bir hasılat standardına olan ihtiyacı artırmıştır (Grant Thornton, 2014a, 18).

Türkiye’de ise, bilhassa 2010 yılı sonrasında hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin yapılan çalışmalar hızlanmış olup bu çalışmalar neticesinde KGK internet sitesinden yeni hasılat standardını uzman kişilerin ve

akademisyenlerin görüşleri alınmak üzere taslak olarak yayınlanmıştır. 28 Mayıs 2014 tarihinde ise “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” (Revenue from Contracts with Customers) Standardı KGK’nin internet sitesinde yayınlanmış ve uygulanmasına 1 Ocak 2018 itibariyle başlanmasına karar verilmiştir.

2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Amacı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan hakların tam olarak elde edilebilmesini ve risklerin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır. Ayrıca, elde edilecek sözleşmeden doğan hakların niteliği, tutarı ve zamanı gibi oldukça önemli konularda yapılacak sunum işlemlerinde uyulması gereken ilkeleri düzenlemektedir (TFRS 15, Madde 1, 1).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının amacının gerçekleşmesindeki temel husus, işletmenin ürettiği ürün ve hizmetleri tüketicilere ulaştırması karşılığında elde edeceği tutarı gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolara yansıtmasıdır (TFRS 15, Madde 2, 1). Bu standardın uygulanmasında, müşteri ile yapılan sözleşmedeki koşul ve şartlara dikkat edilmeli, aynı zamanda benzer sözleşmeler de tutarlı bir şekilde tatbik edilmelidir (TFRS 15, Madde 3, 1). Bu standart, her bir sözleşmenin farklı olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir, fakat benzer özellikte olan ve sözleşmenin şartlarının muhasebe kayıtlarında ciddi bir değişikliğe yol açmayacak bir portföye, işlemleri kolaylaştırması durumunda, portföyde yer alan sözleşmelere de uygulanabilir. İşletme bu muhasebeleştirme işlemleri sırasında portföy için gerekli olan bazı tahmin ve varsayımları kullanabilir (TFRS 15, Madde 4, 1).

2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Kapsamı

Standardın uygulanmasında müşteri unsuru çok önemli yere sahiptir. Bu standart, müşterilerle yapılan ve ürün teslimini veya hizmet sunumunu gerektiren tüm sözleşmeleri içermektedir (Özerhan ve diğerleri, 2015, 195). Buna ek olarak, müşteri alım satım dışında farklı amaçlar (olası belirsizlikleri azaltmak, yararları elde etmek vb.) için işlem yapıyorsa söz konusu işlemlere bu standart uygulanamaz. Standardın buradaki hareket noktası tam olarak alım satım işlemleridir. Standart aşağıdaki sözleşmeleri kapsamamaktadır (TFRS 15, Madde 5, 1):

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

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı incelendiğinde, bazı kavramlara yönelik tanım ve açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Bu kavramlar, tanım ve açıklamalar aşağıda kısaca özetlenmiştir (TFRS 15, Ek A, 19);

Sözleşme; Yasal olarak haklar ve yükümlülükler doğuran iki veya daha fazla taraf arasında imzalanan bir anlaşma biçiminde tanımlanabilir. Standard, bu tanımın kapsamındaki tüm anlaşmaları TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre sözleşme olarak kabul eder.

Sözleşme Varlığı; İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığı olarak, sürenin aşılmasından ziyade başka bir şarta bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.

Sözleşme Yükümlülüğü; İşletmenin müşteriden aldığı bedel karşılığı olarak mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğünü ifade etmektedir.

Müşteri; İşletmenin olağan faaliyetlerinin neticesi olan mal ve hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır.

Gelir; Hesap dönemi süresince işletme ortaklarının yapmış olduğu katkılarla ilgili olanlar hariç, özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydalardaki meydana gelen artıştır.

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 devredilmesi ile alakalı taahhütlerdir.

Hasılat; İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkmış olan gelirdir.

Müstakil olarak satış fiyatı; İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye ayrı olarak satması karşılığında talep edeceği fiyatı ifade etmektedir.

İşlem fiyatı; İşletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi umduğu tutardır.

2.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ile Sonuçlanacak Süreç: Beş Aşamalı Model

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardındaki temel ilke, müşteriye taahhüt edilmiş olan mal veya hizmetlerin tüketiciye ulaştırılması ile birlikte bunun karşılığı olarak elde edilmesi beklenen tutarı hasılat olarak muhasebeleştirmek şeklinde ifade edilebilir (Özerhan ve diğerleri, 2015, 196). Bu bağlamda TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş aşamalı bir model önermektedir. Müşteriler ile yapılmış olan sözleşmelere ağırlık veren ve sözleşmeleri önemseyen bu beş aşamalı modelin en önemli amacı hasılatın ne tutarda ve hangi vakitte muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir (Köse ve Çelikay, 2015, 20). Diğer bir anlatımla, var olan taraflar arasındaki sözleşmede belirlenmiş olan sorumluluk ve yükümlülükler yerine getirildikçe kontrolü devreden bir modeldir.

Bu temel ilkeden hareketle hasılatın muhasebeleştirilmesi ile sonuçlanacak olan beş aşamalı modelin aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Birinci Aşama: İlgili Sözleşmelerin Belirlenmesi
- İkinci Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi
- Üçüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Belirlenmesi

- Dördüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması
- Beşinci Aşama: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Standartta benimsenmiş olan beş aşama modeline göre hasılatın bahsedebilmek için ilk olarak müşteri ile yapılan belirli bir sözleşme olmalıdır. İkinci aşamada ise müşteri ile yapılmış olan sözleşmenin yükümlülükleri (malın teslim edilmesinin veya hizmetin sağlanmasının sözünü vermek) tespit edilmelidir. Üçüncü aşamada işlem fiyatı belirlenir. İşlem fiyatının belirlenmesinden sonra işlem fiyatının bu sözleşmedeki yükümlülüklerle dağıtılma aşaması dördüncü aşamadır. İşletmenin sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden hemen sonra (malı teslim etme veya hizmeti sağlama gibi) hasılat muhasebeleştirilebilmektedir. Standartta beş aşama modeli olarak tanımlanmış olan bu kurallar zincirinin özümzenmesi ve yerine getirilmesi beklenmektedir (KPMG, 2014, 16). Aşağıda modele ilişkin her bir aşama ayrı ayrı açıklanmıştır.

2.4.1. Birinci Aşama: İlgili Sözleşmelerin Belirlenmesi

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında bulunan beş aşamalı modeli uygulamak için ilk olarak mal ve hizmet teslimini içeren sözleşmenin belirlenmesi gerekir. Standart bu sözleşmeyi, bir veya daha fazla tarafa haklar ve yükümlülükler oluşturan bir anlaşma olarak tanımlamıştır (TFRS 15, EK A, 19). Sözleşme içeriğinde olmazsa olmaz unsur haklar ve yükümlülüklerdir. Bu sözleşmelerin kapsamı aşağıdakiler olabilir (EY, 2017, 34);

- Yazılı Sözleşmeler,
- Sözlü Sözleşmeler,
- İşletmenin Süregelen İş Faaliyetleri ile İlgili Sözleşmeler.

Sözleşmenin müşteriyle yapılması zorunludur. Standartta müşteri işletmenin işletme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan mal veya hizmetlerini belli bir tutar karşılığında almak için işletme ile sözleşme yapan taraf olarak tanımlanmıştır (TFRS 15, EK A, 19). Bir başka ifadeyle, müşterinin temel amacı mal veya hizmeti satın almaktır. Müşterinin işletmenin faaliyetlerine ve yönetim süreçlerine katılması ve işletmenin risk ve faydalarından etkilenmesi (varlık

geliştirme, ürün geliştirme vb.) standart kapsamında değerlendirilmemiştir (TFRS 15, Madde 6, 1).

Bir sözleşmenin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı bağlamında değerlendirilebilmesi için bir takım kriterleri karşılamalıdır. Bunlar (FASB IN FOCUS, 2016, 2);

- Müşteriyle anlaşılmış olan mal ve hizmetlerin onayı ve taahhüdü,
- Tarafların haklarının tanımlanması,
- Ödeme dönemlerinin tanımlanması,
- Sözleşme ticari mal içermesi.

Öte yandan bir sözleşmenin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki şartları karşılaması gerekmektedir (TFRS 15, Madde 9, 2);

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olması,
- Devredilecek mal veya hizmetler ile ilgili her bir tarafın haklarının tanımlanabiliyor olması,
- Devredilecek mal veya hizmetler ile ilgili yapılacak ödeme koşullarının tanımlanabiliyor olması,
- Ticari nitelikte bir sözleşme olması,
- Müşteriye devredilecek mal veya hizmetlere karşılık olarak hak kazanılacak bedelin tahsil edilebilmesi muhtemel olmalıdır. İşletme bir bedelin tahsil edilebilmesi durumunun muhtemel olup olmadığını değerlendireceği zaman, yalnızca müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve de niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bu bedel, müşterisine bir fiyat avantajı teklif etmesi sebebi ile sözleşmede belirtilen fiyattan daha düşük olabilir (TFRS 15, Madde 52, 9).

Müşteri ile yapılmış olan sözleşmenin yukarıda sıralanan şartları karşılayamaması halinde, işletme bu şartların sonradan yerine getirilip

getirilmediğini anlayabilmek için sözleşmeyi değerlendirmeye devam eder. Böylesi bir durumda işletmenin hasılatı müşteriden tahsil edilen miktar üzerinden ölçerek finansal tablolara alması için iki koşul vardır: Bunlardan birincisi şartların sonradan karşılanmış olması durumudur. İkincisi şartların karşılanmamış olsa da işletmenin müşteriden bedeli tahsil etmiş olması durumudur. Anılan ikinci durum gerçekleştiğinde finansal tablolara varlık olarak almak için aşağıdaki durumlardan herhangi birinin ortaya çıkması gerekir (TFRS 15, Madde 15, 3);

- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devri ile ilgili hiçbir yükümlülüğünün kalmaması, müşteri tarafından taahhüt edilen tutarın tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu tutarın iadesinin mümkün olmaması,
- Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen tutarın iadesinin mümkün olmaması.

2.4.1.1. Farklı Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletme, aşağıda belirtilen şartlardan en az birini karşılaması durumunda, aynı müşteri (ya da bu müşterinin ilişkili tarafları) ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirir (TFRS 15, Madde 17, 3):

- Sözleşmenin tek bir ticari gaye için bir bütün halinde müzakere edilmesi,
- Bir sözleşme karşılığında ödenecek olan bedelin başka bir sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması,
- Sözleşme kapsamında sözü verilmiş olan mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

2.4.1.2 Sözleşmede Değişiklik Yapılması ile İlgili Şartlar

Sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya işlem fiyatında (veya her ikisinde) ilgili taraflarca karşılıklı olarak onaylanmış değişikliklerdir. Sözleşme değişikliği; değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme gibi de tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler doğuran değişiklik ilgili taraflarca onaylandığı vakitte gerçekleşir. Sözleşme değişikliği yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun başka bir şekilde

onaylanabilir. İlgili taraflar sözleşme değişikliğini onaylamamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar bu Standardı mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder (TFRS 15, Madde 18, 3).

Standarda göre sözleşmede yapılan değişiklik; ayrı bir sözleşme olarak ya da ayrı bir sözleşme olmayarak iki durumda ele alınır. Standardın 20. Maddesine göre işletme, söz verilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi ve sözleşme tutarının, işletme tarafından ek olarak söz verilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak tutar kadar arttırılmasını ele alır.

2.4.2. İkinci Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde, hasılatın muhasebeleştirilmesinin sözleşmede açıkça belirtilen hak ve yükümlülükler tamamlandıkça yapılması gerekir. Diğer bir ifadeyle, sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen hizmetlerin sunulması ve sözleşmede tamamlanması gereken malların müşteriye devredilmesi ile hasılat muhasebeleştirilecektir. Bu sebeple, sözleşmenin ilk kısmında tarafların yükümlülüklerinin kesin ve anlaşılır bir şekilde, bilhassa da satışı yapan tarafın müşterisine olan edim yükümlülüklerinin belirlenmiş olması önem arz etmektedir (Şavlı, 2016, 35). Böylece her iki tarafta, sonradan ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklarda sözleşmede belirtilen hak ve yükümlülüklerin açık ve anlaşılabilir olması ile var olan anlaşmazlığı kolaylıkla ortadan kaldıracaktır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında edim yükümlülüklerinin belirlenmesi aşaması müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanmasından sonraki aşamadır. Standardın en önemli ilkelerinden biri ilgili sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmesidir. İlgili sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ölçütü aslında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının en önemli kısmını oluşturmaktadır. Çünkü gelirin satıcı için tahakkuk etmesi için, ilgili sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gerekmektedir

(Keskin ve Dinçer, 2015, 227). Bu durum, daha önce KGK tarafından TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yayınlanmasından sonra yürürlükten kalkan TMS 18 ve TMS 11 Standartlarının değinmediği çoklu gelir unsurlu sözleşmeleri ihtiva etmektedir (Grant Thornton 2014b, 6). Çoklu gelir unsurlu sözleşmelere, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açıklık getirmiştir.

Edim yükümlülüğü, özetle sözleşmeye dayalı ayrı bir mal veya hizmet ya da ayrı bir mal veya hizmet paketini müşteriye devredeceğine dair bir sözdür (BDO, 2014, 12). Sözleşmenin başlangıcında işletme, müşteri ile yapmış olduğu sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir sözü bir edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15, Madde 22, 4):

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

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında edim yükümlülükleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- **Ayrı mal veya hizmet sunumu:** Ürün veya hizmet ayrı ayrı satılabilir ya da kullanılabilir. Örneğin; tüketim malları, montajı ve kurulumu kolay olan mallar, cep telefonu ve hat hizmeti ve benzeri.
- **Entegre mal veya hizmet paketi:** Sözleşmedeki diğer kalemlerle ilişkilidir. Örneğin; inşaat sözleşmeleri, karmaşık kurumlar, özelleştirilmiş yazılımlar ve benzeri.
- **Hizmet serileri:** Aynı türde hizmet sağlayan firmalar. Örneğin; gündelik olarak temizlik hizmetleri, seyahat kart hizmetleri, çağrı merkezi hizmetleri ve benzeri (PWC, 2014, 49).

Sözleşmede belirtilen mal veya hizmetin, müşteriye gelecekte fayda sağlayabilmeye yönelik olarak aşağıdaki nitelikleri taşıması gerekmektedir (BDO, 2016, 4):

- Tek başına kullanılabilir durumda olmalı,
- Hazır olan diğer kaynaklar ile kullanılabilir durumda olmalı,

- Tüketilebilir, kullanılabilir ve satılabilir durumda olmalı,
- Hurda değerinden daha yüksek bir değerden satılabilir durumda olmalı,
- Elde tutulduğu vakit gelecekte iktisadi olarak fayda sağlayacak niteliğe sahip durumda olmalıdır.

Bir müşteriye söz verilen mal veya hizmet, aşağıdaki her iki koşulun birlikte karşılanması halinde farklı mal veya hizmettir (TFRS 15, Madde 27, 5):

- Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte yararlanabilir (diğer bir ifadeyle, mal veya hizmet farklı olabilme niteliğine sahip durumdadır),
- İşletmenin müşteriye mal veya hizmetin devri ile ilgili verdiği söz, sözleşmedeki diğer verilen sözlerden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir (diğer bir ifadeyle, mal veya hizmetin devri ile ilgili verilen söz sözleşme içeriğinde farklıdır).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 27. Maddesinin ikinci hükmü uyarınca, bir işletmenin müşteriye söz verdiği mal veya hizmetlerin ayrı olarak tanımlanabilir olup olmadığının değerlendirilmesinin gayesi belirtilmiştir. Bu bağlamda, verdiği sözün niteliğinin, sözleşme kapsamında, her bir mal veya hizmetin ayrı olarak veya bunun yerine söz verilen mal veya hizmetlerin girdileri olduğu birleşik kalem veya kalemler olarak devredilip devredilmediğini değerlendirmesi gerekmektedir. Müşteriye mal veya hizmetlerin devri için iki veya daha fazla verilen sözün ayrı olarak tanımlanamadığını gösteren faktörler, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki durumlar gibidir (TFRS 15, Madde 29, 5):

- İşletme, mal veya hizmetleri sözleşmede belirtilen diğer mal veya hizmetlerle bütünleştirerek, müşterinin kendisi için sözleşme yaptığı birleşik çıktıyı veya çıktıları temsil eden bir mal veya hizmetler paketine dâhil etme şeklinde önemli bir hizmet verir. Başka bir ifadeyle, işletme mal veya hizmetleri müşteri tarafından belirlenen birleşik çıktı veya çıktıları üretmek veya teslim etmek için girdi olarak kullanır. Birleşik çıktı veya çıktılar birden fazla aşama, unsur veya birim içerebilir.
- Bir veya daha fazla mal veya hizmet, sözleşmede söz verilen başka mal veya hizmetleri önemli ölçüde değiştirir veya müşterinin arzusuna göre

özelleştirir veya başka mal veya hizmetler tarafından önemli ölçüde değiştirilir veya müşteri arzusunun göre özelleştirilir.

- Sözleşmede belirtilen ürün veya hizmetler yüksek derecede birbirleriyle bağımlı veya ilişkilidir. Diğer bir ifadeyle, mal veya hizmetlerden her biri sözleşmede yer alan diğer mal veya hizmetlerin bir veya daha fazlasından önemli ölçüde etkilenir.

İşletme eğer aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması halinde bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve de dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı da zamana yayılı olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, Madde 35, 6):

- İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı yararı aynı vakitte alıp tüketmesi halinde,
- İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması halinde veya geliştirmesi halinde,
- İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının mevcut olması halinde.

Edim yükümlülükleri eğer yukarıda sıralananlardan başka bir durumda ise edim yükümlülüğü zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilecektir (TFRS 15, Madde 38, 7).

2.4.3. Üçüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Sözleşmelerdeki işlem fiyatının belirlenmesi aşaması TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında açıklanan beş aşamalı modelin üçüncü aşamasıdır. Bu aşamada işletme, ilgili sözleşmelerdeki işlem fiyatını belirlemek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önüne alır. İşlem fiyatı, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç, söz verdiği mal veya hizmetleri müşteriye teslim etmesi durumunda hak etmeyi beklediği fiyattır. Müşteriyle yapılan sözleşmede söz verilen tutar, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir (TFRS 15, Madde 47, 8).

Müşteri tarafından söz verilen fiyatın niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem fiyatı tahminini etkiler. İşlem fiyatını belirlerken işletme aşağıdakilerin hepsinin etkilerini dikkate almalıdır (TFRS 15, Madde 48, 8):

- Değişken işlem fiyatı
- Değişken işlem fiyatı tahminlerinin sınırlandırılması
- İlgili sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı
- Gayri nakdî işlem fiyatı
- Müşteriye ödenebilir işlem fiyatı.

2.4.3.1. Değişken İşlem Fiyatı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 50. Maddesi; bir sözleşmede değişken işlem fiyatının var olması durumunda, işletmenin müşteriye söz verdiği mal veya hizmetlere karşılık olarak tahsil edeceği fiyatı tahmin edilmesini ifade etmektedir. İlgili standardın 51. Maddesine göre ise değişken işlem fiyatı aşağıdakilerden birisi olabilir:

- İndirimler
- Para İadeleri
- Geri Ödemeler
- Puanlar
- Fiyat Avantajı
- Teşvikler
- Performans Primleri
- Cezalar vb. diğer unsurlar

Öte yandan değişken işlem fiyatının tahmin edilmesinde beklenen değer ve en muhtemel değer biçiminde iki yöntem söz konusudur. Bu iki yöntem aşağıda kısaca açıklanmıştır (TFRS 15, Madde 53, 9):

- **Beklenen değer:** Gerçekleşmesi mümkün fiyatlar aralığındaki tutarların tahmini olarak toplanması ile elde edilir. Beklenen değer, işletme benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahip olduğu zaman, değişken işlem fiyatının daha uygun bir tahmini olabilir.
- **En muhtemel değer:** Gerçekleşmesi mümkün fiyatlar aralığındaki en muhtemel olan tutardır (diğer bir ifadeyle sözleşmenin en muhtemel

neticesidir). En muhtemel değer, sözleşmede sadece iki olası netice öngörülmekte ise (işletmenin bir performans primi alabilmesi ya da alamaması gibi), değişken işlem fiyatının uygun bir tahmini olabilir.

2.4.3.2. Değişken İşlem Fiyatı Tahminlerinin Sınırlandırılması

Değişken işlem fiyatının hasılat olarak muhasebeleştirilmesine yönelik belirsizliğin ortadan kalkması halinde hasılat olarak kaydedilen tutarın ilerleyen zamanlarda iptal olup olmayacağı veya büyüklüğünde bir değişme olup olmayacağı değerlendirilir. Bu değişime sebep olabilecek faktörler TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 57. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- İşlem Fiyatı, işletmenin etkisi dışındaki faktörlere son derece hassastır.
- İşlem Fiyatına ilişkin belirsizliğin uzun süre ortadan kalkması beklenmemektedir.
- İşletmenin benzer türde sözleşmelerle ilgili tecrübesi (ve diğer kanıtlar) sınırlıdır veya bu tecrübenin (ya da diğer kanıtların) tahminlerde kullanılabilme özelliği sınırlıdır.
- İşletmenin geniş bir yelpazede fiyat avantajı sunma ya da benzer koşullar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları bulunmaktadır.
- Sözleşme için çok sayıda ve geniş bir yelpazede gerçekleşmesi mümkün işlem fiyatı söz konusudur.

2.4.3.3. İlgili Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

Sözleşmenin taraflarınca karar verilen ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zımnen), müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir yarar sağlıyor ise, işletme işlem fiyatını belirlerken söz verilen fiyatta paranın zaman değerinin etkisine göre bir düzeltme yapacaktır. Bu şartlarda sözleşme mühim bir finansman bileşeni ihtiva etmektedir (TFRS 15, Madde 60, 10).

Sözleşmede belirtilen fiyatta düzeltme yapılmasının temel gayelerinden biri, söz verilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (başka

bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdaki durumların her ikisi de dâhil olmak üzere, ilgili tüm durum ve koşulları dikkate alır (TFRS 15, Madde 61, 10):

- Varsa, söz verilen fiyat ile söz verilen mal veya hizmetlerin nakit satış fiyatı arasındaki fark,
- İşletmenin söz verdiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetlere karşılık olarak ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve ilgili piyasada yaygın olan faiz oranları.

Öte yandan aşağıdaki durumlardan herhangi birinin var olması halinde ise, müşteriyle yapılan bir sözleşme önemli bir finansman bileşenine sahip değildir (TFRS 15, Madde 62, 10):

- Mal veya hizmet fiyatının devirden önce ödenmiş olması ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşterinin takdirinde olması.
- Müşteri tarafından söz verilen fiyatın mühim bir bölümünün değişken olması ve bu fiyatın tutar veya zamanlamasının büyük ölçüde müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olarak değişiklik arz etmesi.
- Mal veya hizmetin söz verilen fiyatı ile nakit satış fiyatı arasındaki farkın, müşteri ya da işletmeye finansman temini dışındaki nedenlerden doğması ve aradaki farkın bu nedenlerle orantılı olması.

TMS 18 Hasılat Standardından farklı olarak TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uygulamaya bir kolaylık getirmiştir. Şöyle ki; sözleşmenin başlangıcında, işletmenin müşteriye söz verdiği mal veya hizmetin teslim edilme zamanı ile müşterinin ödeme tarihi arasındaki zaman bir yıl veya bir yıldan az ise, sözleşmede söz verilen fiyatın düzeltilmesine gerek olmadığına, işlemin önemli bir finansman bileşeni içermediğine yönelik bir açıklamaya yer verilmiştir (TFRS 15, Madde 63, 10).

2.4.3.4. Gayri Nakdî (Aynî) İşlem Fiyatı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, işletme, işlem fiyatını gayri nakdi fiyatı gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Ancak gerçeğe uygun değeri makul şekilde tahmin edemiyorsa, söz verilen mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatları referansında dolaylı olarak ölçer (CPA Deloitte, 2015, 25).

Müşteri, işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak gayesi ile mal veya hizmet katkısında bulunuyor ise (ilk madde ve malzeme, teçhizat veya işçilik temini vb.), işletme katkı olarak verilen bu mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçip geçmediğini değerlendirir. Kontrol kendisinde ise, mal veya hizmet katkılarını müşteriden alınan gayri nakdî (aynî) fiyat olarak muhasebeleştirir. (TFRS 15, Madde 69, 11).

2.4.3.5. Müşteriye Ödenebilir İşlem Fiyatı

Bir müşteriye ödenebilir işlem fiyatı, işletmenin müşterisine (ya da işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödeyeceği veya ödemeyi umduğu tutarları kapsar. Müşteriye (veya işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödenebilir işlem fiyatı işletmeye borçlu olunan tutarlara karşı işletilebilecek puan veya diğer öğeleri de (örneğin kupon veya hediye çeki gibi) içerir. Müşteriye yapılan ödeme müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetlere karşılık olarak yapılmıyorsa, işletme müşteriye ödenebilir fiyatı işlem fiyatında ve dolayısı ile hasılatla azaltma olarak muhasebeleştirir. Müşteriye ödenebilir fiyatın değişken bir tutar içermesi halinde, işletme işlem fiyatını tahmin edecektir (TFRS 15, Madde 70, 11).

Müşteriye ödenebilir fiyat müşteriden alınan farklı mal veya hizmetlere karşılık olarak bir ödeme ise, işletme mal veya hizmet alımını tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarla aynı şekilde muhasebeleştirir. İşletme, müşteriye ödenebilir fiyatın müşteriden aldığı farklı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını işlem fiyatından bir azaltma olarak muhasebeleştirir. İşletme, müşteriden aldığı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini elverişli bir şekilde tahmin edemeyecek durumdaysa, müşteriye ödenebilir fiyatın hepsini işlem fiyatından bir azaltma olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, Madde 71, 11). Bununla birlikte,

müşteriye ödenebilir fiyatın işlem fiyatından azalış olarak muhasebeleştirilmesi halinde, işletme hasılatındaki azalışı aşağıdaki hadiselerden hangisi daha sonra gerçekleşirse o tarihte finansal tablolara alır (TFRS 15, Madde 72, 11):

- İşletmenin ilgili mal veya hizmetleri müşteriye devretmesine karşılık olarak hasılatı finansal tablolara alması,
- İşletmenin fiyatı ödemesi veya ödeme sözünü vermesi.

2.4.4. Dördüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Sözleşme tek bir yükümlülük içermesi durumunda işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı gibi bir uygulamaya ihtiyaç olmayacaktır. Bilhassa çoklu satış sözleşmeleri ile ilgili durumlarda, diğer bir ifadeyle birden fazla malın veya hizmetin bir paket halinde pazarlanıp satılması durumlarında, ilgili sözleşmelerdeki işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması aşaması hasılatın tanımı sürecinde son derece mühim bir aşama olmaktadır. TMS 18 Hasılat Standardında, çoklu satış sözleşmeleri ile ilgili detaylı olarak düzenlemeler pek fazla olmamasına rağmen, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile bu konuda detaylı düzenlemeler getirilmiş oldu.

İşletme açısından, ilgili sözleşmelerdeki işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasındaki temel gayelerden biri, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir. Dağıtımın gayesine ulaşmak için, işlem fiyatı, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre ilgili sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılacaktır (TFRS 15, Madde 73-74, 11).

Tanım olarak tek başına satış fiyatı, işletmenin söz verdiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması halinde talep edeceği fiyattır. Tek başına satış fiyatını belirlerken kullanılabilecek en uygun gösterge, bir mal veya hizmetin işletme tarafından benzer durumlarda ve benzer müşterilere ayrı olarak satılması durumunda müşahede edilebilir olan fiyattır. Tek başına satış fiyatının doğrudan müşahede edilebilir olmaması halinde, işletme, ilgili sözleşmelerdeki işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması için tek başına satış fiyatını tahmin edecektir. İşletme tek başına satış fiyatını tahmin ederken, olağan

koşullarda temin edilebilir tüm bilgileri dikkate alır (piyasa koşulları, işletmeye özgü durumlar ile müşteri veya müşteri sınıfı hakkında bilgiler ve benzeri bilgiler). İşletme bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını tahmin edeceği vakit aşağıdaki uygun yöntemleri kullanacaktır (TFRS 15, Madde 77-79, 12):

- **Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı:** İşletme faaliyette bulunduğu piyasayı değerlendirip bu piyasadaki bir müşterinin bu mal veya hizmetlere karşılık olarak ödemeye razı olacağı fiyatı tahmin yoluyla belirleyebilir. Bu yaklaşım ayrıca işletmenin benzer mal veya hizmet satışı gerçekleştiren rakiplerinin uyguladığı fiyatları kaynak almasını ve gerektiğinde söz konusu fiyatları işletmenin maliyet ve kar marjlarını yansıtacak şekilde düzeltmesini de içerebilir.
- **Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı:** İşletme ilgili sözleşmelerdeki işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasının beklenen maliyetini tahmin edebilir ve daha sonra bu tahmine o mal veya hizmet için uygun bir kar marjı ilave edebilir.
- **Bakiye yaklaşımı:** İşletme, toplam işlem fiyatından sözleşmede söz verilen diğer mal veya hizmetlerin müşahade edilebilir tek başına satış fiyatları toplamını çıkartmak yoluyla bulacağı tutarı kaynak olarak tek başına satış fiyatını tahmin edebilir. Ancak işletme bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını tahmin edeceği vakit bakiye yaklaşımından faydalanabilmesi için aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması gerekir:
 1. İşletme aynı mal veya hizmeti farklı müşterilere geniş bir fiyat yelpazesinden satmaktadır (diğer bir ifadeyle, satış fiyatı yüksek derecede değişkendir),
 2. İşletme henüz söz konusu mal veya hizmet ile ilgili bir fiyat belirlememiş ve mal veya hizmet geçmişte tek başına satılmamıştır (diğer bir ifadeyle, satış fiyatı belirsizdir).

Sözleşme kapsamında söz verilen mal veya hizmetlerden iki veya daha fazlasının tek başına satış fiyatlarının yüksek derecede değişken veya belirsiz olması halinde, bu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının tahmininde tahmin yöntemlerinin birlikte kullanılmasına ihtiyaç olabilir. Örnek olarak bir işletme, bakiye yaklaşımını kullanarak, söz verilen mal veya hizmetlerden tek

başına satış fiyatı belirsiz veya yüksek derecede değişken olanların tek başına satış fiyatları toplamını tahmin edebilir. Daha sonra da başka bir yöntem kullanarak, bu toplama dâhil her bir mal veya hizmetin ayrı ayrı tek başına satış fiyatlarını, yine bu toplama göre tahmin edebilir (TFRS 15, Madde 80, 12). Burada mühim olan birden fazla yöntemin aynı anda kullanılmasının muhasebe kayıtlarında tutarlılık yönünden bir sorun teşkil etmiyor olmasıdır.

2.4.4.1. İndirim Dağıtılması

Sözleşmede söz verilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamının sözleşmede bunlar için söz verilen fiyatı aşması halinde, müşteri bir mal veya hizmet paketini satın almasına karşılık olarak indirim almış demektir. İndirimin sözleşmede düzenlenen edim yükümlülüklerinin tamamına değil sadece bir veya birkaçı ile ilgili olduğuna dair müşahede edilebilir göstergelerin bulunduğu haller dışında, işletme, indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtacaktır. Bu hallerde indirimin orantılı dağıtımı, ilgili sözleşmelerdeki işlem fiyatının her bir edim yükümlülüklerine dağıtılırken, bunları oluşturan farklı mal veya hizmetlerin nispi tek başına satış fiyatlarının esas alınmasının bir neticesidir. İşletme, aşağıdaki koşulları tamamen karşılaması halinde, indirimi edim yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya birkaçına dağıtacaktır (TFRS 15, Madde 81-82, 12-13):

- **İlgili Sözleşmedeki Mal veya Hizmetin İşletmece Muntazam Satışı:** İşletme ilgili sözleşmedeki farklı her bir mal veya hizmeti (ya da farklı mal veya hizmetlerden oluşan her bir paketi) muntazam olarak tek başına satmaktadır,
- **Paketi, Oluşturan Mal veya Hizmetin Satış Fiyatları Üzerinden İndirimli Satış:** İşletme ayrıyeten, muntazam olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paket (ya da paketler) halinde, her bir pakete dâhil olan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre indirimle satmaktadır,
- **İndirim Müşahede Edilebilir Bir Delildir:** TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının 82. maddesinin ikinci koşulunda belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim sözleşmede yer

alan indirim ile büyük oranda benzerdir. Ayrıca, her bir paket içeriğindeki mal veya hizmetlerin analizi, sözleşmedeki indirimin tamamının ait olduğu edim yükümlülüğüne (ya da edim yükümlülüklerine) dair müşahede edilebilir delil sağlamaktadır.

2.4.4.2. Değişken Fiyatın Dağıtılması

Bir sözleşmede söz verilen değişken fiyat, sözleşmenin tamamı ile veya sözleşmenin aşağıdaki gibi belirli bir bölümü ile ilişkilendirilebilir (TFRS 15, Madde 84, 13):

- Tamamı ile olmayacak şekilde, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bir veya birkaçı ile.
- Tamamı ile olmayacak şekilde, tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını teşkil eden bir seri farklı mal veya hizmet kapsamında söz verilen farklı mal veya hizmetlerin bir veya birkaçı ile.

Bir işletme, aşağıdaki koşulların her ikisinin birlikte karşılanması halinde, bir değişken tutarı (ve bu tutarda sonradan meydana gelen değişiklikleri) tamamı ile bir edim yükümlülüğüne veya tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan farklı bir mal veya hizmete dağıtacaktır (TFRS 15, Madde 85, 13):

- Değişken ödemenin koşulları, özel olarak işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti devretme gayretlerine bağlanmışsa,
- Fiyatın değişken tutarının tamamının söz konusu edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete dağıtılması, ilgili sözleşmedeki edim yükümlülükleri ve ödeme koşullarının hepsi dikkate alındığında dağıtım gayesi ile çelişmiyor ise.

2.4.4.3. İşlem Fiyatındaki Değişimler

Sözleşmenin başlamasından itibaren, belirsizliklerin çözümlenmesi veya koşullarda meydana gelen diğer değişiklikler gibi işletmenin söz verdiği mal veya hizmetlere karşılık olarak hak etmeyi umduğu fiyatı değiştiren çeşitli nedenlerle işlem fiyatı değişebilir. İşletme, işlem fiyatında sonradan ortaya çıkan herhangi bir değişikliği, sözleşme başlangıcındaki ile aynı esasları kullanarak edim yükümlülüklerine dağıtır. Bununla bağlantılı olarak, işletme, tek başına satış

fiyatlarında sözleşme başladıktan sonra meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için işlem fiyatını yeniden dağıtmaz. Yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğüne tekabül eden tutarlar işlem fiyatında değişikliğin olduğu dönemde hasılat ya da hasılatтан indirim olarak finansal tablolara alınır (TFRS 15, Madde 87-88, 13). İşletme bir sözleşme değişikliğinin işlem fiyatında sebep olduğu değişimi muhasebeleştirir. Ancak sözleşme değişikliğinden sonra işlem fiyatında meydana gelen bir değişim ile ilgili olarak işletme, işlem fiyatındaki bu değişimi, dağıtmak için aşağıdaki seçeneklerden uygulanabilir olanını kullanır (TFRS 15, Madde 90, 13-14):

- İşlem fiyatındaki değişikliğin sözleşmedeki değişiklikten önce söz verilen bir değişken fiyata atfedilmesi ve sözleşme değişikliğinin muhasebeleştirilmesi halinde, işletme, işlem fiyatındaki değişikliği sözleşmedeki değişiklikten önce sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtır.
- Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği tüm diğer durumlarda, işletme işlem fiyatındaki değişimi değiştirilen sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtır.

2.4.5. Beşinci Aşama: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin olağan faaliyetlerinden elde ettiği tutar olarak tanımlanan hasılatın (Kavramsal Çerçeve, 2011, 16) ne zaman ve hangi tutarda kayda alınacağı önem arz etmektedir. İşletmenin varlıklarında bir artışa sebep olan hasılat, ürün veya hizmetin satışında veya satış tutarının tahsil edilmesi anında muhasebeleştirilir. Fakat işletmenin muhasebeleştirme işlemini yapabilmesi için, sözleşmede belirlenen hak ve yükümlülüklerin önemli ölçüde tamamlanması durumunda ancak kayda alınabilir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, işletmenin sözleşmede taahhüt ettiği ürün veya hizmeti, diğer bir ifadeyle, işletmenin varlığını müşterisine devretmesi durumunda ve aynı zamanda sözleşmedeki edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde hasılatı muhasebeleştirebilir. Kavramsal Çerçevede varlığın tanımına göre, işletmenin sunduğu ürün veya hizmetin

işletmenin kontrolünden çıkararak, müşterinin kontrolüne geçmesi gerekir. Bu durumda varlık devredilmiş olur, böylece hasılatın işlem kaydı gerçekleştirilir.

Standardın önceki aşamalarında, sözleşmede belirtilen işlem fiyatının belirlenmesi ile işletmenin hasılat tutarı da belirlenir. Hasılatın ne zaman kayda alınacağı ise, sözleşmede belirlenen edim yükümlülüklerine göre farklılık gösterebilir. Sözleşmede belirlenen edim ve yükümlülükler tamamlandığında ve ürün veya hizmet müşterinin kontrolüne geçmesi kesin bir hal alması durumunda hasılat kaydı yapılır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında, varlığın kontrolü şöyle açıklanmıştır (TFRS 15, Madde 33, 6): varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücü. Bir varlığın faydası aşağıda emsalleri verilen birçok yöntem ile doğrudan veya dolaylı olarak sağlanabilen potansiyel nakit akışlarıdır (nakit girişi- nakit çıkışından tasarruf).

- Varlığın ürün ve hizmet üretimi için kullanılması (Kamu hizmetleri de dâhil)
- Varlığın işletmenin sahip olduğu başka bir varlığın değerini artırması
- Varlığın sözleşmede belirlenen yükümlülükleri yerine getirmek veya işletme giderlerini azaltmak için kullanılması
- Varlığın, işletmenin sahip olduğu başka bir borç için teminat olarak verilmesi
- Varlığın gelecekteki faydası düşünülerek elde tutulması.

2.4.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, KGK tarafından yürürlükten kaldırılan TMS 18 Hasılat Standardından farklı olarak, sözleşmede belirlenen her edim yükümlülüğünün, zamanla veya zamanın herhangi bir anında işletme tarafından yerine getirilip getirilmediğini belirler ve daha sonra yapılan işlemi muhasebeleştirilir. İşletme daha önce söz verdiği edimi sözleşme tarihine ve zamanına uygun bir şekilde gerçekleştirmiyorsa, zamanın belli bir anında

yerine getirebilir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, edim yükümlülüklerini iki farklı şekilde tanımlamıştır: zaman içinde yerine getirilen edim yükümlülükleri ve zamanın belirli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleri.

2.4.5.1.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, aşağıda belirtilen şartların herhangi birinin karşılanması durumunda, işletmenin mal veya hizmet sunumunun kontrolünün zamana yayılı olarak devreder ve işlemin zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmesine izin verir (TFRS 15, Madde 35, 6):

- İşletmenin sözleşmede belirttiği yükümlülüğü yerine getirdikçe, müşterinin faydayı aynı anda kullanması,
- İşletme sözleşmede belirlenen edimin yapımına başladıkça veya onu geliştirdikçe kontrolün müşteriye geçen bir varlığı oluşturması (Örneğin, yapım aşamasındaki binalar),
- İşletme ediminin, işletme için başka bir kullanımı olan varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

İşletmenin meydana getirdiği bir varlığın işletme için alternatif bir kullanımının olmaması varlığın meydana getirilmesi ya da geliştirilmesi sırasında varlığı başka bir kullanım gayesi ile kolayca yönetmesinin sözleşmeyle sınırlandırılması veya tamamlanan varlığı başka bir kullanım gayesi ile kolayca yönetmesinin fiili olarak kısıtlanması halinde söz konusudur. Bir varlığın işletme açısından alternatif bir kullanımının olup olmadığı ile ilgili değerlendirme, sözleşmenin en başında yapılır. Sözleşmenin başlangıcından sonra işletme, ilgili taraflar edim yükümlülüğünü büyük bir ölçüde değiştiren bir sözleşme değişikliğini kabul etmedikçe, varlığın alternatif kullanımına ilişkin değerlendirmesini güncellemez (TFRS 15, Madde 36, 6).

İşletme, o vakte kadar tamamlanan edime karşılık olarak yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının olup olmadığını değerlendirirken, sözleşmeye uygulanan kanunların yanı sıra sözleşme koşullarını da göz önüne alır. O vakte kadar tamamlanan edime karşılık olarak tahsil hakkının, sabit bir tutara ilişkin olması gerekmez. Ancak sözleşmenin, işletmenin söz verdiği haliyle edimini yerine getirememesi dışındaki nedenlerle müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi halinde, işletme sözleşme süresince her zaman en az o vakte kadar tamamladığı edimi karşılayan bir tutara hak kazanmalıdır (TFRS 15, Madde 37, 6).

2.4.5.1.2. Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Bir edim yükümlülüğünün zamana yayılarak yerine getirilmediği bir durumda, edim yükümlülüğü belirli bir anda yerine getirilecektir. Peşin bir ödeme ile cep telefonu satışları bir anda gerçekleşen edim yükümlülüğüne örnektir. Müşteri cep telefonunu beğenir ve bedelini ödeyerek, mülkiyetini alır. Telefonun alınması ile birlikte telefonun bütün riskleri müşteriye geçer (Örten ve diğerleri, 2018, 139).

Müşterinin söz verilen varlığın kontrolünü ele geçirdiği ve işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anı tespit etmek için, işletme kontrole ilişkin gereklilikleri göz önüne alır. Buna ilave olarak, işletme kontrolün devrine yönelik aşağıdakileri kapsayan, ancak bunlarla sınırlı olmayan göstergeleri göz önüne alır (TFRS 15, Madde 38, 7):

- İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir—müşterinin bir varlık karşılığı olarak mevcut bir ödeme yükümlülüğünün bulunması, müşterinin varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm yararını önemli ölçüde elde edebilme gücüne sahip olduğunu gösterebilir.
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir—yasal mülkiyet, taraflardan hangisinin varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm yararını önemli ölçüde elde edebildiğini veya başka işletmelerin bu yarara erişimini sınırlayabildiğini gösterir. Dolayısı ile bir varlığın yasal mülkiyetinin devri, müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiğine işaret edebilir. İşletme yasal mülkiyeti sadece müşterinin ödeme yükümlülüğünü

yerine getirememesine karşı güvence olarak elinde bulunduruyorsa, işletmenin bu hakkı müşterinin varlığın kontrolünü elde etmesine engel oluşturmaz.

- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir—varlığın zilyetliğinin müşteride olması, müşterinin söz konusu varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm yararını önemli ölçüde elde edebildiğini veya başka işletmelerin bu yarara erişimini sınırlayabildiğini gösterebilir. Ancak, zilyetlik bir varlığın kontrolü anlamına gelmeyebilir.
- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır—varlığın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devri, müşterinin varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm yararını önemli ölçüde elde edebildiğini gösterebilir. Ancak, söz verilmiş bir varlığın mülkiyetinin getirdiği risk ve getirileri değerlendirirken işletme, varlığın devrine ilişkin edim yükümlülüğünden ayrı ilave bir edim yükümlülüğüne yol açan herhangi bir riski kapsam dışında bırakır.
- Müşteri varlığı onaylamıştır—müşterinin varlığı onaylaması, varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm yararını büyük ölçüde elde ettiğini gösterebilir.

2.5. İlgili Sözleşmelerdeki Maliyetler

2.5.1. Sözleşme Yapılması İçin Tahammül Edilen Ek Maliyetler

Bir işletme bir müşteri ile sözleşme yapılması için tahammül edilen ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, bu maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir. Sözleşme yapılması için tahammül edilen ek maliyetler, işletmenin bir müşteri ile sözleşme yapması halinde tahammül edeceği, sözleşme yapmamış olsa idi tahammül etmeyeceği maliyetlerdir (örneğin satış komisyonları). Sözleşmenin yapıp yapılmadığından bağımsız olarak, sözleşme yapılması için tahammül edilen maliyetler (sözleşmenin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler hariç) gider olarak muhasebeleştirilir. Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, varlığın itfa süresinin bir

sene veya daha az olması halinde sözleşme yapılması için tahammül edilen ek maliyetler gider olarak muhasebeleştirilebilir (TFRS 15, Madde 91-94, 14).

2.5.2. Sözleşmeyi Yerine Getirmek ile İlgili Maliyetler

Müşteri ile yapılan bir sözleşme yerine getirilirken tahammül edilen maliyetlerin başka bir Standardın kapsamında olmaması durumunda (örneğin TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi) işletme ancak aşağıdaki koşullar tamamen karşılanması durumunda, söz konusu maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, Madde 95, 14):

- Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşme ile ilgili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşme ile ilgili olması,
- Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
- Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

Müşteri ile yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesi kapsamında tahammül edilen ve başka bir Standardın kapsamında yer alan maliyetler ise o Standart uyarınca muhasebeleştirilir. Bir sözleşme ile (ya da belirli muhtemel bir sözleşme ile) doğrudan ilgili maliyetler aşağıdakileri içermektedir (TFRS 15, Madde 96-97, 14):

- Direkt işçilik,
- Direkt malzeme,
- Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler,
- Sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,
- İşletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için tahammül ettiği diğer maliyetler (örneğin taşeronlara yapılan ödemeler).

Öte yandan bir işletme aşağıdaki maliyetleri, tahammül ettikçe gider olarak muhasebeleştirecektir (TFRS 15, Madde 98, 14-15):

- Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri,

- Sözleşme fiyatına yansıtılmamış olup sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,
- İlgili sözleşmede yerine getirilmiş (ya da kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleriyle ilgili maliyetler,
- İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleriyle mi, yoksa yerine getirilmiş (veya kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleriyle mi ilgili olduğunu ayırt edemediği maliyetler.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE FASON ÜRETİM İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, ilk olarak TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında yer alan beş aşamalı modelin fason üretimle olan ilişkisi değerlendirilecek, daha sonra ise fason üretimin muhasebe kayıtları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre örneklerle açıklanacaktır.

3.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardındaki Beş Aşamalı Modelin Fason Üretim ile İlişkisi

Aşağıda TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında tanımlanan beş aşamalı modelin her bir aşaması fason üretim bağlamında değerlendirilmiştir.

3.1.1. İlgili Sözleşmelerin Belirlenmesi ile Fason Üretim Arasındaki İlişki

Fason üretimde öncelikle bu tür bir üretim yapan işletme ile fason üretim yaptıran işletmenin kendi aralarında yapmış olduğu sözleşmenin şartları, kısıtları, sorumluluk ve yükümlülüklerin belirlenmesi gerekir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre fason üretim yapan işletme ile fason üretim yaptıran işletmenin sözleşme içeriğinde hak ve yükümlülükleri açık ve anlaşılır bir şekilde belirtilmesi gerekir. Yapılan bu sözleşme, yazılı, sözlü veya işletmenin süregelen iş faaliyetleri ile ilgili sözleşmeler şeklinde olabilir. Standart bu konuda herhangi bir zorunluluk getirmemektedir.

Standart, sözleşmede belirli kriterler belirlemiştir. Fason üretim yapan işletme ile fason üretim yaptıran işletmenin yapmış olduğu sözleşmede, öncelikle karşılıklı iki tarafın onayı, tarafların hak ve yükümlülüklerinin açık bir şekilde ifade edilmesi, ödeme tarihlerinin belli olması ve sözleşmeye konu mal veya

hizmetin sunulması gerekir. Fason üretim yapan işletmenin sözleşmede belirlenen hak ve yükümlülüklerle karşı karşıya kalması için fason üretim yaptıran işletmeye önceden belirlenen tarihlerde hizmet sunumunu yapması gerekir.

Fason üretim yapan işletme, fason üretim yaptıran işletmenin yapılan sözleşmeye uyup uymadığını anlamak için sözleşmenin hak ve yükümlülüklerini değerlendirmeye devam eder. Standart, bu değerlendirmeyi iki şarta bağlamıştır. İlk şart, sözleşmede belirlenen hak ve yükümlülüklerin sözleşme tarihinden sonraki dönemde yerine getirilmesi; ikinci şart ise, şartların karşılanmamış olması ancak fason üretimi yapan işletmenin yaptıran işletmeden bedeli tahsil etmiş olması durumudur. İkinci şart olması durumunda, muhasebe işleminin yapılması ve finansal tablolara alınması için TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında belirtilen aşağıdaki şartlardan herhangi birinin gerçekleşmiş olması gerekir:

- Fason üretim yapan işletmenin yaptıran işletmeye mal veya hizmet devri ile ilgili hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve fason üretim yaptıran işletme tarafından söz verilen tutarın tamamının veya tamamına yakınının fason üretim yapan işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu tutarın iadesinin mümkün olmaması,
- Sözleşmenin feshedilmiş olması ve fason üretim yaptıran işletmeden tahsil edilen tutarın iadesinin mümkün olmaması.

Öte yandan fason üretim yapan işletmenin yaptıran işletme ile ilgili sözleşmesi; tek bir ticari gaye için bir bütün halinde müzakere edilme, ilgili sözleşme karşılığında ödenecek bedelin başka bir sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlı olma, ilgili sözleşme kapsamında sözü verilmiş mal veya hizmetin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması şartlarından en az birini karşılaması halinde, fason üretim yapan işletme aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirir.

Fason üretim yapan ve fason üretim yaptıran işletmeler arasındaki sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında, işlem fiyatında veya her ikisinde

ilgili işletmeler tarafından karşılıklı olarak onaylanmış değişikliklerdir. Sözleşme değişikliği onaylanmamış ise, değişiklik onaylanana kadar işletme, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder. Sözleşme değişikliği ayrı sözleşme ve ayrı olmayan sözleşme olarak iki çeşittir. Fason üretim yapan işletme, söz verdiği mal veya hizmetlere ekleme yapılması sebebi ile ilgili sözleşmenin kapsamının genişlemesi ve sözleşme tutarının fason üretim yapan işletme tarafından ek olarak söz verdiği mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatını yansıtacak tutar kadar arttırılmasını ele alır.

3.1.2. İlgili Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi ile Fason Üretim Arasındaki İlişki

Fason üretim yapan işletme ile fason üretim yaptıran işletme arasındaki sözleşmenin ilk kısmında iki tarafın da yükümlülüklerinin kesin ve anlaşılır bir şekilde, bilhassa fason üretim yapan işletmenin fason üretim yaptıran işletmeye olan yükümlülüklerinin belirlenmiş olması önem arz etmektedir. Böylece fason üretim yapan işletme de, yaptıran işletme de, sonradan ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklarda sözleşmede belirtilen hak ve yükümlülüklerin açık ve anlaşılabilir olması ile var olan anlaşmazlığın kolaylıkla üstesinden gelebilecektir.

Fason üretim yapan işletme ile fason üretim yaptıran işletme arasındaki sözleşmede edim yükümlülüğünün belirlenmesi aşamasının aslında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının en mühim kısmı olduğu ifade edilebilir. Çünkü fason üretim yapan işletme için gelirin tahakkuk etmesi için, ilgili sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Sözleşmenin başlangıcında fason üretim yapan işletme, fason üretim yaptıran işletme ile yapmış olduğu sözleşmede söz verdiği mal veya hizmetleri değerlendirir. Aşağıdakilerden birini devretmek için müşteriye verdiği her bir sözü, edim yükümlülüğü olarak belirler:

- Farklı bir mal veya hizmet,
- Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve fason üretim yaptıran işletmeye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisi.

Fason üretim yapan ve yaptıran işletmeler arasındaki sözleşmede belirtilen mal veya hizmet, fason üretim yaptıran işletmeye gelecekte fayda sağlayabilmesi için aşağıda verilen özelliklere sahip olmalıdır:

- Tek başına kullanılabilen,
- Hazır olan diğer kaynaklar ile kullanılabilen,
- Tüketilebilen, kullanılabilen veya satılabilen,
- Hurda değerinden yüksek bir değerden satılabilen,
- Elde tutulduğu zaman gelecekte iktisadi olarak fayda sağlayabilen gibi nitelikleri taşınmalıdır.

Fason üretim yapan işletme aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder. Dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmekte olup elde edilen hasılatı da zamana yayılı olarak muhasebeleştirir. Bunlar:

- Fason üretim yapan işletme edimi yerine getirdikçe, fason üretim yaptıran işletmenin edimin sağladığı yararı aynı vakitte alıp tüketmesi durumunda,
- Fason üretim yapan işletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü fason üretim yaptıran işletmeye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi durumunda,
- Fason üretim yapan işletme ediminin, fason üretim yapan işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve fason üretim yapan işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının mevcut olması durumunda.

Fason üretim yapan işletmenin edim yükümlülükleri, yukarıda ifade edilen durumlarla ilişkilendirilemiyorsa zamanın belirli bir anında muhasebeleştirecektir.

3.1.3. İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Belirlenmesi ile Fason Üretim Arasındaki İlişki

İşlem fiyatı, fason üretim yapan işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç, söz verdiği mal veya hizmetleri fason üretim yaptıran işletmeye teslim etmesi durumunda hak etmeyi beklediği fiyattır. Fason üretim yaptıran işletme ile yapılan sözleşmede söz verilen tutar, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir. Fason üretim yaptıran işletme tarafından söz verilen fiyatın niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem fiyatı tahminini etkiler. İşlem fiyatını belirlerken fason üretim yapan işletme aşağıdakilerin tamamının etkilerini dikkate almalıdır:

- Değişken işlem fiyatı,
- Değişken işlem fiyatı tahminlerinin sınırlandırılması,
- İlgili sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı,
- Gayri nakdî işlem fiyatı,
- Fason üretim yaptıran işletmeye ödenebilir işlem fiyatı.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, değişken işlem fiyatı aşağıdakilerden birini içeriyor olabilir:

- **İndirim:** Fason üretim yapan işletme ile yaptıran işletme karşılıklı anlaşmaları halinde, sözleşmede belirtilmiş olan mal veya hizmet sunumunun arttırılması durumunda fason üretim yapan işletme yaptıran işletmeye indirim yapabilir.
- **Para İadeleri:** Fason üretim yaptıran işletme sözleşmede belirtilmiş olan miktardan daha az mal veya hizmet sunumu alması durumunda para tahsil edilmiş ise iade yapılacaktır. Aynı zamanda teslim edilen mal veya hizmetin teslim tarihinden sonra kusurlu bozuk olması durumunda sözleşmeye göre para iadesi olabilir.
- **Teşvikler:** Fason üretim yapan işletmenin sözleşmede belirtilen tarihten önce belirlenen mal veya hizmeti sunması durumunda fason üretim yaptıran işletme sözleşmedeki fiyattan daha fazla ödeme yapabilir. Bu teşvik oransal olarak sözleşmede belirtilebilir.

- **Performans Primleri:** Fason üretim yaptıran işletme belirli bir kaliteye ulaşmak için fason üretim yapan işletmeye sözleşmedeki kalite standartlarını karşılaması durumunda belirli bir performans ücreti ödeyebilir.
- **Cezalar:** Fason üretim yapan işletmenin sözleşmede belirtilmiş olan tarihe kadar fason üretim yaptıran işletmeye mal veya hizmet sunumunu yapamaması durumunda oransal olarak belirli bir tutarı ceza olarak ödemesi gerekebilir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uygulamaya bir kolaylık getirmiştir. Buna göre; fason üretim yapan ve yaptıran işletmeler arasındaki sözleşmenin başlangıcında, fason üretim yapan işletmenin fason üretim yaptıran işletmeye söz verdiği mal veya hizmetin teslim edilme zamanı ile fason üretim yaptıran işletmenin ödeme tarihi arasındaki zaman bir yıl veya bir yıldan az ise, işlemin önemli bir finansman bileşeni içermediği varsayıldığından dolayı sözleşmede söz verilen fiyatın düzeltilmesine gerek yoktur.

Fason üretim yaptıran işletme, fason üretim yapan işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak gayesi ile mal veya hizmet katkısında bulunuyor ise, fason üretim yapan işletme katkı olarak verilen bu mal veya hizmetlerin (ilk madde ve malzeme, teçhizat vb.) kontrolünün kendisine geçip geçmediğini ve gelecekte kendisine fayda sağlayıp sağlamayacağını değerlendirir. Bu bağlamda ilgili mal veya hizmetlerin kontrolü kendisinde ise ve mal veya hizmetler gelecekte fayda sağlayacaksa mal veya hizmet katkılarını fason üretim yaptıran işletmeden alınan gayri nakdî (aynî) fiyat olarak muhasebeleştirilmektedir.

3.1.4. İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması ile Fason Üretim Arasındaki İlişki

Sözleşmelerdeki işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması aşaması bilhassa çoklu satış sözleşmeleri ile ilgili durumlarda, diğer bir anlatımla birden fazla malın veya hizmetin bir paket halinde pazarlanıp satılması

durumlarında hasılatın tanımı sürecinde son derece mühim bir aşama olmaktadır. TMS 18 Hasılat Standardında, çoklu satış sözleşmeleri ile ilgili detaylı düzenlemeler olmamasına rağmen, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile bu konuda detaylı düzenlemeler getirilmiştir. Fason üretim yapan işletme açısından, ilgili sözleşmelerdeki işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasındaki temel gayelerden biri, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne tahsis edilmesidir. İşlem fiyatı, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre ilgili sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılacaktır. Bu esas, fason üretim yapan işletmenin söz verdiği bir mal veya hizmeti fason üretim yaptıran işletmeye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyat olarak ifade edilebilir.

İlgili sözleşmede söz verilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamının sözleşmede bunlar için söz verilen fiyatı aşması halinde, fason üretim yaptıran işletme bir mal veya hizmet paketini satın almasına karşılık olarak indirim almış olmaktadır. Bu durumda fason üretim yapan işletme, indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtacaktır.

3.1.5. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ile Fason Üretim Arasındaki İlişki

Fason üretim yapan işletmenin varlıklarında bir artışa sebep olan hasılat; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, fason üretim yapan işletmenin sözleşmede söz verdiği ürün veya hizmeti, fason üretim yaptıran işletmeye devretmesi ve buna bağlı olarak sözleşmedeki edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için fason üretim yapan işletmenin sunduğu ürün veya hizmetin kontrolünün fason üretim yaptıran işletmenin kontrolüne geçmesi gerekmektedir. Bu durumda da varlık devredilmiş olmakta, böylece de hasılatın işlem kaydı gerçekleştirilmektedir.

Standardın önceki aşamalarında, sözleşmede belirtilen işlem fiyatının belirlenmesi ile fason üretim yapan işletmenin hasılat tutarı da belirlenir. Hasılatın ne zaman kayda alınacağı ise, sözleşmede belirlenen edim yükümlülüklerine göre

farklılık gösterebilir. Şöyle ki; sözleşmede belirlenen edim ve yükümlülükler tamamlandığında ve ürün veya hizmet fason üretim yaptıran işletmenin kontrolüne geçmesi kesin bir hal alması durumunda hasılat kaydı yapılır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından yürürlükten kaldırılan TMS 18 Hasılat Standardından farklı olarak, sözleşmede belirlenen her edim yükümlülüğünün, zamanla veya zamanın herhangi bir anında fason üretim yapan işletme tarafından yerine getirilip getirilmediğini belirlemekte olup daha sonra yapılan işlem muhasebeleştirilir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre fason üretim yapan işletmenin, mal veya hizmet sunumunun kontrolünün zamana yayılı olarak devredilmesi, zamana yayılı olarak edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ve de zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmesi durumu söz konusu olabilir. Ayrıca, mal veya hizmet sunumunun kontrolünün zamanın belirli bir anında devredilmesi, zamanın belirli bir anında edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ve de zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilmesi durumu da söz konusu olabilecektir.

3.2. Fason Üretimin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Fason üretimi yapan işletmenin ortaya koyduğu malın veya hizmetin diğer üretim faaliyetlerinden farkı bu malın veya hizmetin fason üretimi yapan işletmeye ait olmamasıdır. Fason üretim yapan işletme yapmış olduğu işlemlere karşılık olarak belirli bir ücret talep eder. Yapılmış olan işlemler üretim işlemleri olup genel anlamda mal üretiminin vergi kanunları karşısındaki durumunun fason üretim faaliyetleri için de geçerli olduğu ifade edilebilir.

Fason üretimin en ayrıntılı açıklandığı vergi kanununun Katma Değer Vergisi Kanunu olduğu söylenebilir. Fason üretim ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda çok az düzenleme vardır. Ayrıca fason üretimi yapan ile fason üretimi yaptıran işletmelerin kendi aralarında yapmış oldukları fason sözleşmesi de Damga Vergisi Kanunu kapsamına girmektedir.

3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nda fason üretim ile ilgili özellikle bir açıklamaya yer verilmemiştir. Fason üretim faaliyeti gelir sağlayan bir faaliyet olması sebebi ile doğal olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” denilmektedir. Aynı kanunun 2. maddesinde de gelirin unsurları, gelire giren kazanç ve iratlar açıklanmıştır (<https://www.mevzuat.gov.tr>) :

- Ticarî kazançlar,
- Ziraî kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazançlar ve de iratlar.

Bu Kanunda aksine bir hüküm olmadığı sürece, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacaktır. Fason üretim 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda açıklanan iki maddesi kapsamında değerlendirildiğinde elde edilecek olan kazancın gelirin tanımı içinde olduğu ve gelir vergisine tabi olduğu anlaşılmaktadır.

3.2.2. Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu

Vergi Usul Kanunu'ndaki fason üretim ile ilgili yer alan açıklama fason üretim yapan işletmenin tutması gereken defterler ile ilgilidir. Bu bağlamda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 197. maddesi, Vergi Usul Kanunu'nda imalat ile uğraşan işletmelerin zorunlu olarak tutması gereken defterlerin yanında bir de imalat defteri tutmaları gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 200. maddesi, bazı bitim işleriyle uğraşan işletmelerin imalat defteri yerine bitim işleri defteri tutmaları gerektiğini belirtmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 197. maddesinde, imalat defterine aşıağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın türü ve miktarı itibarıyla ve tarih sırası ile yazılır (<https://www.mevzuat.gov.tr>) :

- Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzemeler,
- Yukarda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar,
- İmal edilen mamul maddeler,
- Teslim edilen mamul maddeler.

Bitim işleri defteri de 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 200. maddesinde açıklanmıştır (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Buna göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleri ile uğraşan işletmeler, imalat defteri yerine, bir bitim işleri defteri tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın türü ve miktarı tarih sırası ile yazılır. Vergi Usul Kanunu'nun bu maddesinde belirtilen ve belirli bir ücret karşılığında yapılan işlemleri fason üretim kapsamında değerlendirmek mümkündür. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 203. maddesi uyarınca ise, isteyen işletmeler bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken malumatı, imalat defterinin ayrı bir kısmına kaydedebilmeleri mümkündür.

3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Fason üretim işlemlerinde hizmet faaliyeti veya mamul üretim faaliyeti olarak net bir ayırım yapmak söz konusu değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu bağlamında fason üretimi bir hizmet faaliyeti olarak değerlendirmek mümkündür. Bunun sebebi ve hizmetin ne olduğu 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde aşğıdaki gibi açıklanmıştır (<https://www.mevzuat.gov.tr>) :

- Teslim ve teslim sayılan durumlar ile mal ithalatı dışındaki işlemler hizmet olarak kabul edilir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

- Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

Fason üretimdeki katma değer vergisinin matrahı ise 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (<https://www.mevzuat.gov.tr>) :

- Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığı olarak teşkil eden bedeldir.
- Bedel, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemlerin karşılığı olarak her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olarak ifade edilir.

Öte yandan fason üretim, konfeksiyon ve tekstil sektöründe yapıldığı zaman katma değer vergisi açısından bir takım değişiklikler meydana gelmektedir.

Maliye Bakanlığı, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kapsamı ve uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason, tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulaması 10 Ocak 1996 tarihinden başlayarak yapılan işin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 1/3 kısmını fason üretim yapan işletmenin, 2/3 kısmını fason üretim yaptıran işletmenin ödemesine karar vermiştir. Daha sonra bu uygulama, 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.07.2007 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile (<https://www.gib.gov.tr>); 05.01.2008 tarihinden itibaren fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, 1/2 oranında KDV tevkifat uygulaması yeniden getirilmiştir. Bu bağlamda KDV'nin yarısını fason üretim yapan işletme, yarısını fason üretim yaptıran işletme ödeyecektir.

Öte yandan, 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri için geçerli KDV oranı da 1.6.2007'den itibaren %8'e indirilmiştir.

3.2.4. Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Fason üretim yapan ve yaptıran işletmelerin yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde karşı tarafın bir hak iddia etmesi ve iddiasını ispat etmesi için yazılı bir sözleşmenin olması şarttır. Bu sebeple işletmeler kendi aralarında fason iş sözleşmeleri hazırlamakta olup bu sözleşmenin şartlarını taraflar serbestçe belirlerler. Hazırlanan bu fason iş sözleşmesi normal sözleşmelerin tabi olduğu damga vergisi oranlarına tabidir. Bu vergi sözleşmeye damga pulu yapıştırılarak ödenecektir.

31.12.2018 tarihli ve 63 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde sözleşmeler ile ilgili vergiye tabi kâğıtlara 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulanacak damga vergisi oranı (binde 9,48) olarak belirtilmiştir (<https://www.gib.gov.tr>).

3.3. Fason Üretimin Muhasebeleştirilmesi

Üçüncü bölümün bundan sonraki kısmında, fason üretim yapan ve yaptıran işletmelerin zamana yayılı olarak veya zamanın belli bir anında muhasebeleştirilecek olan hasılatın nasıl muhasebeleştirileceği örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır. Bu bağlamda aşağıda hem Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre, hem de TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre muhasebe kaydı örneklerine yer verilmiştir.

3.3.1. Fason Üretimin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesap Planı ve Maliyet Hesapları

Fason üretim yapan ve yaptıran işletmeler temelde maliyet hesaplarını kullanmaktadırlar. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçimde ve nitelikte olması için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek takip edildiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları

7/A'ya göre sunulmuş olup fason üretim, üretim faaliyeti ve hizmet üretim faaliyeti olarak ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Fason üretimde asıl olarak üretim faaliyeti yapılmaktadır. Burada işleme hizmet özelliği katan durum, yapılan bu üretimin bir başka işletme adına yapılıyor olması olarak değerlendirilebilir.

Fason üretim yapan ve yaptıran işletmeler için kullanması uygun olan bir başka hesap grubu da Nazım Hesaplardır. Fason üretim yapan işletmeler kendilerine fason üretim yapılması için gelen malları, kendi işletmelerine ait olmadığı için Nazım Hesaplarda takip edecektir. Aynı şekilde fason üretim yaptıran işletme de, fason üretim yaptırmak için gönderdikleri mallar kendilerine ait olduğundan bu işlemleri Nazım Hesaplarda takip edecektir. Fakat işletmeler her nedense Nazım Hesaplarda kullanmaktan kaçınmaktadırlar. Bunun sebebinin Nazım Hesaplar kullanılmasının zorunlu olmaması olarak düşünülebilir.

Nazım Hesaplar, işletmelerin varlıklarına ve borçlarına etkisi olmayan işlemlerin takip edilmesinde kullanılan hesaplar olup daha ziyade emanet, kefalet ve teminat işlemlerinde kullanılırlar. Fason üretim yapan işletmeye gelen mallar kendisine ait olmadığı için varlıklarını etkilemez fakat diğer yandan bu malları takip etmesi gereklidir. Bu malları takip etmek için de Nazım Hesaplardan yararlanılır.

3.3.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe Fason Üretim İle İlgili Örnek Uygulama

Örnek: Erguvan İşletmesi İkra İşletmesine gerekli hammaddeyi vermekte olup fason olarak pantolon kemer astarı ve pantolon cebi ürettirmektedir. Erguvan İşletmesi 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için gerekli 500.000 TL tutarındaki hammaddeyi İkra İşletmesine göndermiş ve hammadde gönderilirken 23.600 TL (KDV Dâhil %18) nakliye gideri Erguvan İşletmesi tarafından ödenmiştir.

İkra İşletmesi tarafından fason olarak üretilmeye başlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için amortisman giderlerinden fason üretime ayrılan pay 18.000 TL'dir.

İkra İşletmesinde çalışan 10 adet işçinin brüt ücreti 25.584 TL'dir. Bu ücretten sosyal güvenlik kurumu işçi payı olarak 3.582 TL, işsizlik sigortası işçi payı olarak 256 TL, gelir vergisi olarak 3.262 TL hesaplanmış olup ödenecek gelir vergisi 1.342 TL ve damga vergisi olarak da 194 TL kesildikten sonra kalan 20.210 TL işçilere ödenmiştir. İşçilerin asgari geçim indirimi toplam tutarı da 1.920 TL'dir. Ayrıca sosyal güvenlik kurumu işveren payı olan 5.245 TL ve işsizlik sigortası işveren payı olan 512 TL olarak hesap edilmiştir.

Üretimi tamamlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi Erguvan İşletmesi'ne teslim edilmiş olup İkra İşletmesi yapmış olduğu bu fason üretim hizmeti karşılığında 80.000 TL (KDV hariç %8) fason ücret almaya hak kazanmıştır.

3.3.2.1. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi

İkra İşletmesinin maliyet sistemlerinden 7/A'yı kullanması ve fason üretimi normal bir üretim faaliyeti olarak takip etmesi durumunda yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı 901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı ... Nr.lı irsaliye ile gelen hammaddenin işletmeye alınması	500.000	500.000

2	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı 720.10 Brüt Ücret 25.584 720.20 SGK İşveren Payı 5.245 720.30 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 360 Öd. Vergi Ve Fonlar Hesabı 360.10 Gelir Vergisi 1.342 360.20 Damga Vergisi 194 361 Öd. Sos. Güv. Kesintileri Hesabı 361.10 SGK İşveren Payı 5.245 361.20 SGK İşçi Payı 3.582 361.30 İşsizlik Sig. İşçi Payı 256 361.40 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 335 Personele Borçlar Hesabı İşçi giderlerinin tahakkuku	31.341	1.536 9.595 20.210
---	--	--------	--------------------------

3	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı 730.10 Amortisman ve Tükenme Payları 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı Amortismanlardan fason üretime pay verilmesi	18.000	18.000
---	--	--------	--------

4	151 Yarı Mamul-Üretim Hesabı 151.10 Fason Üretim 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı Maliyetlerin yansıtma hesapları ile üretime verilmesi	49.341 	 31.341 18.000
5	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı Maliyet hesaplarının kapatılması	31.341 18.000 	 31.341 18.000

6	152 Mamuller Hesabı 152.10 Fason Üretimden Mamuller 151 Yarı Mamul-Üretim Hesabı 151.10 Fason Üretim Üretimin tamamlanarak stoklara alınması	49.341 	 49.341
---	--	--------------------	--------------------

7	120 Alıcılar Hesabı 120.10 Erguvan İşletmesi 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 600.10 Fason Üretim Hizmet Geliri 391 Hesaplanan KDV ... Nolu Faturayla Fason Üretilen Malın Teslimi	83.200 	 80.000 3.200
---	--	------------------------	-----------------------------

8	901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı 900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı Fason üretim için gelen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi yapılarak teslimiyle nazım hesapların kapatılması	500.000	500.000
---	--	---------	---------

9	620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı 620.10 Fason Üretim Maliyeti 152 Mamuller Hesabı 152.10 Fason Üretimden Mamuller Satılan fason malın stoklardan çıkarılması	49.341	49.341
---	--	--------	--------

Fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre üretim faaliyeti olarak kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Fason üretim için gelen hammadde Nazım Hesaplar'da takip edilmiştir.
- Fason üretim için katlanılan işçilik ve amortisman gibi giderler için 720 ve 730 numaralı hesaplar kullanılmış ve bunlar önce 151 numaralı hesaba sonra da 152 numaralı hesaba aktarılmış olup maliyet hesapları kapatılmış ve üretim tamamlanarak stoklara alınmıştır.
- Fason üretilen mal teslim edilmiş olup bu işlemdeki Hesaplanan KDV'de 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve İkra İşletmesi'nin ödeyeceği KDV $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır.
- Fason üretilen malın teslim edilmesi ile birlikte stoklardan çıkartılmış olup 620 numaralı hesaba aktarılmıştır.

3.3.2.2. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Hizmet Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi

İkra İşletmesinin maliyet sistemlerinden 7/A'yı kullanması ve fason üretimi hizmet üretim faaliyeti olarak takip etmesi durumunda yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı 901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı ... Nr.lı irsaliye ile gelen hammaddenin işletmeye alınması	500.000	500.000

2	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.10 Brüt Ücret 25.584 740.20 SGK İşveren Payı 5.245 740.30 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 360 Öd. Vergi Ve Fonlar Hesabı 360.10 Gelir Vergisi 1.342 360.20 Damga Vergisi 194 361 Öd. Sos. Güv. Kesintileri Hesabı 361.10 SGK İşveren Payı 5.245 361.20 SGK İşçi Payı 3.582 361.30 İşsizlik Sig. İşçi Payı 256 361.40 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 335 Personele Borçlar Hesabı İşçi giderlerinin tahakkuku	31.341	1.536 9.595 20.210
3	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.10 Amortisman ve Tükenme Payları 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı Amortismanlardan fason üretime pay verilmesi	18.000	18.000
4	120 Alıcılar Hesabı 120.10 Erguvan İşletmesi 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 600.10 Fason Üretim Hizmet Geliri 391 Hesaplanan KDV ... Nolu Faturayla Fason Üretilen Malın Teslimi	83.200	80.000 3.200

5	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı 622.10 Fason Üretim Maliyeti 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	49.341	49.341
---	--	--------	--------

6	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı Maliyet hesaplarının kapatılması	49.341	49.341
---	---	--------	--------

7	901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı 900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı Fason üretim için gelen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi yapılarak teslimiyle nazım hesapların kapatılması	500.000	500.000
---	--	---------	---------

Fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre hizmet üretim faaliyeti olarak kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Fason üretim için gelen hammadde Nazım Hesaplar'da takip edilmiştir.
- Fason üretim için katlanılan işçilik ve amortisman gibi giderler için 740 numaralı hesap kullanılmış olup önce 741 numaralı hesaba aktarılmış ve maliyet hesapları kapatılmış, sonra malın teslimiyle 622 numaralı hesaba aktarılmıştır.
- Fason üretilen mal teslim edilmiş olup bu işlemdeki Hesaplanan KDV'de 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve İkra İşletmesi'nin ödeyeceği KDV $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır.

3.3.2.3. Fason Üretim Yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) Göre Muhasebeleştirilmesi

Fason üretim yaptıran Erguvan İşletmesi'nin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	157 Diğer Stoklar Hesabı 157.10 Fason Üretime Gönderilen Hammaddeler 150 İlk Madde Ve Malzeme Hesabı 150.10 Hammadde ... Nr.lı irsaliye ile hammaddenin sevkı	500.000	500.000
2	900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Borçlu Hesabı 901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Alacaklı Hesabı Fason üretim için İkra işletmesine sevk edilen hammadde	500.000	500.000

3	157 Diğer Stoklar Hesabı 157.10 Fason Üretime Gönderilen Hammaddelere İlişkin Nakliye Giderleri 191 İndirilecek KDV 191.10 Nakliye Gider KDV 100 Kasa Hesabı Nakliye faturasının ödenmesi	20.000 3.600	23.600
---	--	-----------------	--------

4	151 Yarı Mamul-Üretim Hesabı 151.10 Pantolon Kemer Astarı ve Pantolon Cebi 191 İndirilecek KDV 191.20 Satın alınan Mal ve Hizmetlerden İnd. KDV 157 Diğer Stoklar Hesabı 157.10 Fason Üretime Gönderilen Hammaddeler 320 Satıcılar Hesabı 320.10 İkra İşletmesi 360 Öd. Vergi Ve Fonlar Hesabı 360.20 Fason Üretim Kısmi Tevkifat Ödenecek KDV Sevk edilen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi olarak teslim alınması	600.000 6.400	520.000 83.200 3.200
---	--	------------------	----------------------------

5	901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Alacaklı Hesabı 900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Borçlu Hesabı Sevk edilen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi olarak teslim alınmasıyla nazım hesapların kapatılması	500.000	500.000
---	---	---------	---------

Fason üretim yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Fason üretim yaptırılmak için verilen hammadde Nazım Hesaplar'da takip edilmiştir.
- Fason üretim yaptırılmak için verilen hammadde 150 numaralı hesaptan 157 numaralı hesaba aktarılmıştır.
- Fason üretim yaptırılmak için verilen hammaddenin teslim alınması ile birlikte pantolon kemer astarları ve pantolon cepleri 157 numaralı hesaptan 151 numaralı hesaba aktarılmıştır.
- Pantolon kemer astarlarının ve pantolon ceplerinin teslim alınması ile birlikte Erguvan İşletmesi'nin ödemesi gereken vergide İkra İşletmesi'nde olduğu gibi 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır. Yukarıdaki 4 numaralı kayıta görüleceği üzere 191 ile 360 numaralı hesaplar arasında gerçekleştirilecek mahsup işlemi neticesinde (6.400 TL - 3.200 TL) İndirilecek KDV tutarı 3.200 TL olarak tahakkuk ettirilecektir.

3.3.3. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe Fason Üretim İle İlgili Örnek Uygulama

Çalışmanın bu kısmında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre yapılmış olan kayıtlar, KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na (<http://www.kgk.gov.tr>) göre yapılacaktır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı dikkate alınarak hazırlanan bu kayıtlar, fason üretim yapan işletmeler ve fason üretim yaptıran işletmeler için öneri niteliği taşımaktadır. Var olan kayıtlar, ilk kısımda verilen örneğin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre uyarlanmış hali ile sunulacaktır.

Örnek; Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne gerekli hammaddeyi vermekte olup fason olarak pantolon kemer astarı ve pantolon cebi ürettirmektedir. Erguvan İşletmesi 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için

gerekli 500.000 TL tutarındaki hammaddeyi İkra İşletmesi'ne göndermiş ve hammadde gönderilirken 23.600 TL (KDV Dâhil %18) nakliye gideri Erguvan İşletmesi tarafından ödenmiştir.

İkra İşletmesi tarafından fason olarak üretilmeye başlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için amortisman giderlerinden fason üretime ayrılan pay 18.000 TL'dir.

İkra İşletmesi'nde çalışan 10 adet işçinin brüt ücreti 25.584 TL'dir. Bu ücretten sosyal güvenlik kurumu işçi payı olarak 3.582 TL, işsizlik sigortası işçi payı olarak 256 TL, gelir vergisi olarak 3.262 TL hesaplanmış olup ödenecek gelir vergisi 1.342 TL ve damga vergisi olarak da 194 TL kesildikten sonra kalan 20.210 TL işçilere ödenmiştir. İşçilerin asgari geçim indirimi toplam tutarı da 1.920 TL'dir. Ayrıca sosyal güvenlik kurumu işveren payı olan 5.245 TL ve işsizlik sigortası işveren payı olan 512 TL olarak hesap edilmiştir.

İkra İşletmesi'nin yalnızca pantolon kemer astarını ya da yalnızca pantolon cebini üretmesi durumunda talep edeceği fason ücret ile pantolon kemer astarını ve pantolon cebini ikisi bir arada paket halinde üretmesi durumunda talep edeceği fason ücret değişiklik göstermektedir. Ücret ile ilgili açıklama aşağıda belirtilmiştir:

- Pantolon kemer astarı üretimi : 51.000 TL
- Pantolon cebi üretimi : 34.000 TL
- İkisi bir arada paket halinde üretim : 80.000 TL

Üretimi tamamlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi Erguvan İşletmesi'ne teslim edilmiş olup İkra İşletmesi yapmış olduğu bu fason üretim hizmeti karşılığında 80.000 TL (KDV hariç %8) fason ücret almaya hak kazanmıştır.

3.3.3.1. Örnek Uygulamanın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Beş Aşamalı Modeline Uyarlanması

Yukarıdaki örneğe göre; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında önerilen beş aşamalı modeli uygulayacak olan işletme İkra İşletmesi olup müşteri olan işletme ise Erguvan İşletmesi'dir.

Birinci Aşama: İlgili Sözleşmelerin Belirlenmesi

Erguvan İşletmesi ile İkra İşletmesi arasında sözleşme imzalanmıştır. Sözleşmeye göre Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne gerekli hammaddeyi vermeyi, İkra İşletmesi fason olarak pantolon kemer astarı ve pantolon cebi üretim hizmeti vermeyi taahhüt etmiştir. Sözleşmede ayrıca İkra İşletmesi'nin yapacağı üretim hizmeti karşılığı olarak hak edeceği bedel 80.000 TL olarak belirlenmiş olup Erguvan İşletmesi bu bedeli ödemeyi taahhüt etmiştir. Erguvan İşletmesi ve İkra İşletmesi arasında yapılan bu sözleşme özü itibari ile ticari bir niteliğe sahiptir. Bu şartlar altında Beş Aşamalı Modelin birinci aşaması gerçekleşmiştir.

İkinci Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

İkra İşletmesi müşterisi olan Erguvan İşletmesi ile yapmış olduğu sözleşmede müşterisine verdiği her bir taahhüdü edim yükümlülüğü olarak belirleyecek olup bunları net bir şekilde ifade edecektir. İki taraf arasında yapılan sözleşmeye göre İkra İşletmesi'nin edim yükümlülüğü 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi üretme hizmetidir.

Üçüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Modelin üçüncü aşamasında İkra İşletmesi sözleşmede belirlenen edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde finansal tablolara yansıtacağı hasılat tutarını hesaplamak için öncelikle işlem fiyatını belirlemektedir. İşlem fiyatı taraflar arasında yapılan sözleşmede 80.000 TL olarak belirlenmiştir. İşlem fiyatı sabit bir fiyat olup sözleşmede değişken bir fiyat yer almamaktadır.

Dördüncü Aşama: İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı beş aşamalı modelinin ikinci aşamasında belirtildiği üzere İkra İşletmesi'nin edim yükümlülüğü 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi üretme hizmetidir. Taraflar arasında yapılan sözleşmede İkra İşletmesi'nin birden fazla edim yükümlülüğü bulunması sebebi ile, işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekecek olup yükümlülüklerin tek başına satış fiyatlarının tespit edilmesi ve işlem fiyatının yükümlülüklerin bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtılması aşaması gerçekleşecektir.

İkra İşletmesi'nin yalnızca pantolon kemer astarını ya da yalnızca pantolon cebini üretmesi durumunda talep edeceği fason ücret ile pantolon kemer astarını ve pantolon cebini ikisi bir arada paket halinde üretmesi durumunda talep edeceği fason ücret değişiklik göstermektedir. Ücret ile ilgili açıklama aşağıda belirtilmiştir:

- Pantolon kemer astarı üretimi : 51.000 TL
- Pantolon cebi üretimi : 34.000 TL
- İkisi bir arada paket halinde üretim : 80.000 TL

Tek başına satış fiyatlarının toplam tek başına satış fiyatı içindeki oranlarının hesaplanması aşağıda açıklanmıştır:

- Pantolon kemer astarı üretimi : $(51.000 / 85.000) \times 100 = \% 60$
- Pantolon cebi üretimi : $(34.000 / 85.000) \times 100 = \% 40$

Daha sonra bulunan oranlar ile işlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılmıştır:

- Pantolon kemer astarı üretimi : $0.60 \times 80.000 = \mathbf{48.000 \text{ TL}}$
- Pantolon cebi üretimi : $0.40 \times 80.000 = \mathbf{32.000 \text{ TL}}$

Beşinci Aşama: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Taraflar arasında yapılan sözleşmede İkra İşletmesi'nin üretmeyi taahhüt ettiği 10.000 adet pantolon kemer astarının ve 10.000 adet pantolon cebinin üretimi tamamlanmış ve Erguvan İşletmesi'ne teslimatı yapılmış olup İkra İşletmesi yapmış olduğu bu fason üretim hizmeti karşılığında 80.000 TL fason ücret almaya hak kazanmıştır. Üretilen malların kontrolü İkra İşletmesi'nden müşteri olan Erguvan İşletmesi'ne geçtiği için varlığın devri tamamlanmıştır. İkra İşletmesi tarafından taahhüt edilen hizmetin müşteriye devri ile birlikte hasılat finansal tabloya alınır ve muhasebeleştirilir. Erguvan İşletmesi tarafından taahhüt edilen 80.000 TL fason ücret pantolon kemer astarlarının ve pantolon ceplerinin teslimatı ile birlikte İkra İşletmesi'ne hemen ödenmiştir. Belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü dolayısıyla hasılat belirli bir anda finansal tablolara alınacak ve muhasebeleştirilecektir.

3.3.3.2. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi

İkra İşletmesi'nin maliyet sistemlerinden 7/A'yı kullanması ve fason üretimi normal bir üretim faaliyeti olarak takip etmesi durumunda Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre (<http://www.kgk.gov.tr>) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uygun muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi önerilmiştir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı 901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı ... Nr.lı irsaliye ile gelen hammaddenin işletmeye alınması	500.000	500.000

2	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı 720.10 Brüt Ücret 25.584 720.20 SGK İşveren Payı 5.245 720.30 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Hesabı 360.10 Gelir Vergisi 1.342 360.20 Damga Vergisi 194 361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler Hesabı 361.10 SGK İşveren Payı 5.245 361.20 SGK İşçi Payı 3.582 361.30 İşsizlik Sig. İşçi Payı 256 361.40 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 335 Personeler Borçlar Hesabı İşçi giderlerinin tahakkuku	31.341	1.536 9.595 20.210
---	---	--------	--------------------------

3	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı 730.10 Amortisman ve Tükenme Payları 258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı Amortismanlardan fason üretime pay verilmesi	18.000	18.000
---	--	--------	--------

4	151 Yarı Mamuller Hesabı 151.10 Fason Üretim 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı Maliyetlerin yansıtma hesapları ile üretime verilmesi	49.341	31.341 18.000
---	--	--------	------------------

5	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	31.341	
	731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	18.000	
			31.341
	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı		
	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı		18.000
	Maliyet hesaplarının kapatılması		

6	152 Mamuller Hesabı	49.341	
	152.10 Fason Üretimden Mamuller		
	151 Yarı Mamuller Hesabı		49.341
	151.10 Fason Üretim		
	Üretimin tamamlanarak stoklara alınması		

7	120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	83.200	
	120.10 Erguvan İşletmesi		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		80.000
	600.10 Fason Üretim Hizmet Geliri		
	391 Hesaplanan KDV		3.200
	... Nolu Faturayla Fason Üretilen Malın Teslimi		

8	901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı 900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı Fason üretim için gelen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi yapılarak teslimiyle nazım hesapların kapatılması	500.000	500.000
---	--	---------	---------

9	620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı 620.10 Fason Üretim Maliyeti 152 Mamuller Hesabı 152.10 Fason Üretimden Mamuller Satılan fason malın stoklardan çıkarılması	49.341	49.341
---	--	--------	--------

Fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre üretim faaliyeti olarak kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Fason üretim için gelen hammadde Nazım Hesaplar'da takip edilmiştir.
- Fason üretim için katlanılan işçilik ve amortisman gibi giderler için 720 ve 730 numaralı hesaplar kullanılmış ve bunlar önce 151 numaralı hesaba sonra da 152 numaralı hesaba aktarılmış olup maliyet hesapları kapatılmış ve üretim tamamlanarak stoklara alınmıştır.
- Fason üretilen mal teslim edilmiş olup bu işlemdeki Hesaplanan KDV'de 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve İkra İşletmesi'nin ödeyeceği KDV $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır.
- Fason üretilen malın teslim edilmesi ile birlikte stoklardan çıkartılmış olup 620 numaralı hesaba aktarılmıştır.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere; fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin üretim faaliyeti olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre kayıtları ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre kayıtları mukayese edildiği zaman kayıtların tamamen benzerlik gösterdiği gözükmemektedir. Yalnızca hesap isimlerinde değişiklikler vardır, hesap numaraları 258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı haricinde aynıdır.

3.3.3.3. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Üretim Faaliyeti Olarak (Vadeli İşlem) Muhasebeleştirilmesi

Çalışmada daha önce ele alınıp incelenen örnek vadeli bir işlem olarak aşağıda yeniden ifade edilmiştir.

Örnek; Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne gerekli hammaddeyi vermekte olup fason olarak pantolon kemer astarı ve pantolon cebi ürettirmektedir. Erguvan İşletmesi 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için gerekli 500.000 TL tutarındaki hammaddeyi İkra İşletmesi'ne göndermiş ve hammadde gönderilirken 23.600 TL (KDV Dâhil %18) nakliye gideri Erguvan İşletmesi tarafından ödenmiştir.

İkra İşletmesi tarafından fason olarak üretilmeye başlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için amortisman giderlerinden fason üretime ayrılan pay 18.000 TL'dir.

İkra İşletmesi'nde çalışan 10 adet işçinin brüt ücreti 25.584 TL'dir. Bu ücretten sosyal güvenlik kurumu işçi payı olarak 3.582 TL, işsizlik sigortası işçi payı olarak 256 TL, gelir vergisi olarak 3.262 TL hesaplanmış olup ödenecek gelir vergisi 1.342 TL ve damga vergisi olarak da 194 TL kesildikten sonra kalan 20.210 TL işçilere ödenmiştir. İşçilerin asgari geçim indirimi toplam tutarı da 1.920 TL'dir. Ayrıca sosyal güvenlik kurumu işveren payı olan 5.245 TL ve işsizlik sigortası işveren payı olan 512 TL olarak hesap edilmiştir.

Üretimi tamamlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi Erguvan İşletmesi'ne teslim edilmiş olup İkra İşletmesi yapmış olduğu bu fason üretim hizmeti karşılığında 80.000 TL (KDV hariç %8) fason ücret almaya hak kazanmıştır. Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne 6 ay vade ve % 20 faiz oranı ile fason ücret ödemesi yapması durumunda İkra İşletmesi'nin yapması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi önerilmektedir.

Etkin Faiz Yöntemine Göre Faiz Hesaplaması

$$\frac{A}{(1+n)^{(t/360)}} - A \quad A: \text{Tutar, } n: \text{oran, } t: \text{gün}$$

$$\frac{80.000}{(1+0.20)^{(180/360)}} - 80.000 = 7.273 \text{ TL}$$

Örneğin fason üretim bedelinin tahsiline kadar olan kısmı değişmediğinden bu kısımlara ilişkin kayıtlara tekrar yer verilmemiş olup vadeli işlemin etkilediği kısma yer verilmiştir.

7	120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	83.200	
	120.10 Erguvan İşletmesi		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		
	600.10 Fason Üretim Hizmet Geliri		72.727
	138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri		7.273
	391 Hesaplanan KDV		3.200
	... Nolu Faturayla Fason Üretilen Malın Teslimi		

Fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre üretim faaliyeti olarak (Vadeli İşlem) kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplanmış olup hesaplanan tutar 138 numaralı hesaba kaydedilmiştir.
- Fason üretilen mal teslim edilmiş olup bu işlemdeki Hesaplanan KDV'de 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve İkra İşletmesi'nin ödeyeceği KDV $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır.

3.3.3.4. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Hizmet Üretim Faaliyeti Olarak Muhasebeleştirilmesi

İkra İşletmesi'nin maliyet sistemlerinden 7/A'yı kullanması ve fason üretimi hizmet üretim faaliyeti olarak takip etmesi durumunda Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına göre (<http://www.kgk.gov.tr>) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uygun fason üretim yapan hizmet işletmelerine aşağıdaki kayıtlar önerilmektedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı 901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı ... Nr.lı irsaliye ile gelen hammaddenin işletmeye alınması	500.000	500.000

2	154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı 154.10 Brüt Ücret 25.584 154.20 SGK İşveren Payı 5.245 154.30 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Hesabı 360.10 Gelir Vergisi 1.342 360.20 Damga Vergisi 194 361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler Hesabı 361.10 SGK İşveren Payı 5.245 361.20 SGK İşçi Payı 3.582 361.30 İşsizlik Sig. İşçi Payı 256 361.40 İşsizlik Sig. İşveren Payı 512 335 Personele Borçlar Hesabı İşçi giderlerinin tahakkuku	31.341	1.536 9.595 20.210
---	--	--------	--------------------------

3	154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı 154.10 Amortisman ve Tükenme Payları 258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı Amortismanlardan fason üretime pay verilmesi	18.000	18.000
---	--	--------	--------

4	120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı 120.10 Erguvan İşletmesi 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 600.10 Fason Üretim Hizmet Geliri 391 Hesaplanan KDV ... Nolu Faturayla Fason Üretilen Malın Teslimi	83.200	80.000 3.200
---	---	--------	-----------------

5	155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı	49.341	49.341
---	--	--------	--------

6	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı 622.10 Fason Üretim Maliyeti 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı Satılan fason pantolon kemer astarlarının ve pantolon ceplerinin stoklardan çıkarılması	49.341	49.341
---	--	--------	--------

7	901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Alacaklı Hesabı 900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Alınan Kıymetler Borçlu Hesabı Fason üretim için gelen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi yapılarak teslimiyle nazım hesapların kapatılması	500.000	500.000
---	--	---------	---------

Fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre hizmet üretim faaliyeti olarak kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Fason üretim için gelen hammadde Nazım Hesaplar'da takip edilmiştir.
- Fason üretim için katlanılan işçilik ve amortisman gibi giderler için 154 numaralı hesap kullanılmış olup bu hesap daha sonra 155 numaralı hesaba aktarılmıştır.
- Fason üretilen mal teslim edilmiş olup bu işlemdeki Hesaplanan KDV'de $1/2$ oranında tevkifat uygulaması vardır ve İkra İşletmesi'nin ödeyeceği KDV $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır.
- Fason üretilen malın teslim edilmesi ile birlikte stoklardan çıkartılmış olup 622 numaralı hesaba aktarılmıştır.

3.3.3.5. Fason Üretim Yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Hizmet Üretim Faaliyeti Olarak (Vadeli İşlem) Muhasebeleştirilmesi

Çalışmada daha önce ele alınıp incelenen örnek vadeli bir işlem olarak aşağıda yeniden ifade edilmiştir.

Örnek; Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne gerekli hammaddeyi vermekte olup fason olarak pantolon kemer astarı ve pantolon cebi ürettirmektedir. Erguvan İşletmesi 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için gerekli 500.000 TL tutarındaki hammaddeyi İkra İşletmesi'ne göndermiş ve hammadde gönderilirken 23.600 TL (KDV Dâhil %18) nakliye gideri Erguvan İşletmesi tarafından ödenmiştir.

İkra İşletmesi tarafından fason olarak üretilmeye başlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için amortisman giderlerinden fason üretime ayrılan pay 18.000 TL'dir.

İkra İşletmesi'nde çalışan 10 adet işçinin brüt ücreti 25.584 TL'dir. Bu ücretten sosyal güvenlik kurumu işçi payı olarak 3.582 TL, işsizlik sigortası işçi payı olarak 256 TL, gelir vergisi olarak 3.262 TL hesaplanmış olup ödenecek gelir

vergisi 1.342 TL ve damga vergisi olarak da 194 TL kesildikten sonra kalan 20.210 TL işçilere ödenmiştir. İşçilerin asgari geçim indirimi toplam tutarı da 1.920 TL'dir. Ayrıca sosyal güvenlik kurumu işveren payı olan 5.245 TL ve işsizlik sigortası işveren payı olan 512 TL olarak hesap edilmiştir.

Üretimi tamamlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi Erguvan İşletmesi'ne teslim edilmiş olup İkra İşletmesi yapmış olduğu bu fason üretim hizmeti karşılığında 80.000 TL (KDV hariç %8) fason ücret almaya hak kazanmıştır. Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne 6 ay vade ve % 20 faiz oranı ile fason ücret ödemesi yapması durumunda İkra İşletmesi'nin yapması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi önerilmektedir.

Etkin Faiz Yöntemine Göre Faiz Hesaplaması

$$\frac{A}{(1+n)^{(t/360)}} - A \quad \text{A: Tutar, n: oran, t: gün}$$

$$\frac{80.000}{(1+0.20)^{(180/360)}} - 80.000 = 7.273 \text{ TL}$$

Örneğin fason üretim bedelinin tahsiline kadar olan kısmı değişmediğinden bu kısımlara ilişkin kayıtlara tekrar yer verilmemiş olup vadeli işlemin etkilediği kısma yer verilmiştir.

4	120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	83.200	
	120.10 Erguvan İşletmesi		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		
	600.10 Fason Üretim Hizmet Geliri		72.727
	138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri		7.273
	391 Hesaplanan KDV		3.200
	... Nolu Faturayla Fason Üretilen Malın Teslimi		

Fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre hizmet üretim faaliyeti olarak (Vadeli İşlem) kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplanmış olup hesaplanan tutar 138 numaralı hesaba kaydedilmiştir.
- Fason üretilen mal teslim edilmiş olup bu işlemdeki Hesaplanan KDV'de 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve İkra İşletmesi'nin ödeyeceği KDV $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere; fason üretim yapan İkra İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre, hem üretim faaliyeti olarak (Vadeli İşlem) kayıtları hem de hizmet üretim faaliyeti olarak (Vadeli İşlem) kayıtları mukayese edildiği zaman kayıtların tamamen benzerlik gösterdiği gözükmemektedir.

3.3.3.6. Fason Üretim Yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Muhasebeleştirilmesi

Fason üretim yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına uygun yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi önerilmektedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	157 Diğer Stoklar Hesabı 157.10 Fason Üretime Gönderilen Hammaddeler 150 İlk Madde Ve Malzeme Hesabı 150.10 Hammadde ... Nr.lı irsaliye ile hammaddenin sevki	500.000	500.000

2	900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Borçlu Hesabı 901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Alacaklı Hesabı Fason üretim için İkra işletmesine sevk edilen hammadde	500.000	500.000
---	---	---------	---------

3	157 Diğer Stoklar Hesabı 157.10 Fason Üretime Gönderilen Hammaddeler 191 İndirilecek KDV 191.10 Nakliye Gider KDV 100 Kasa Hesabı Nakliye faturasının ödenmesi	20.000 3.600	23.600
---	---	-----------------	--------

4	151 Yarı Mamuller Hesabı 151.10 Pantolon Kemer Astarı ve Pantolon Cebi 191 İndirilecek KDV 191.20 Satın alınan Mal ve Hizmetlerden İnd. KDV 157 Diğer Stoklar Hesabı 157.10 Fason Üretime Gönderilen Hammaddeler 320 Satıcılar Hesabı 320.10 İkra İşletmesi 360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Hesabı 360.20 Fason Üretim Kısmi Tevkifat Ödenecek KDV Sevk edilen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi olarak teslim alınması	600.000 6.400 3.200	 520.000 83.200
---	---	---	---

5	901 Alacaklı Nazım Hesabı 901.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Alacaklı Hesabı 900 Borçlu Nazım Hesabı 900.10 Fason Üretim İçin Verilen Kıymetler Borçlu Hesabı Sevk edilen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi olarak teslim alınmasıyla nazım hesapların kapatılması	500.000 	 500.000
---	--	-------------------------	-------------------------

Fason üretim yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Fason üretim yaptırılmak için verilen hammadde Nazım Hesaplar'da takip edilmiştir.
- Fason üretim yaptırılmak için verilen hammadde 150 numaralı hesaptan 157 numaralı hesaba aktarılmıştır.

- Fason üretim yaptırılmak için verilen hammaddenin teslim alınması ile birlikte pantolon kemer astarları ve pantolon cepleri 157 numaralı hesaptan 151 numaralı hesaba aktarılmıştır.
- Pantolon kemer astarlarının ve pantolon ceplerinin teslim alınması ile birlikte Erguvan İşletmesi'nin ödemesi gereken vergide İkra İşletmesi'nde olduğu gibi 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır. Yukarıdaki 4 numaralı kayıta görüleceği üzere 191 ile 360 numaralı hesaplar arasında gerçekleştirilecek mahsup işlemi neticesinde (6.400 TL - 3.200 TL) İndirilecek KDV tutarı 3.200 TL olarak tahakkuk ettirilecektir.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere; fason üretim yaptıran Erguvan İşletmesi'nin hem Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre kayıtları hem de Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre kayıtları mukayese edildiği zaman kayıtların tamamen benzerlik gösterdiği gözükmemektedir.

3.3.3.7. Fason Üretim Yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre (Vadeli İşlem) Muhasebeleştirilmesi

Çalışmada daha önce ele alınıp incelenen örnek vadeli bir işlem olarak aşağıda yeniden ifade edilmiştir.

Örnek; Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne gerekli hammaddeyi vermekte olup fason olarak pantolon kemer astarı ve pantolon cebi ürettirmektedir. Erguvan İşletmesi 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için gerekli 500.000 TL tutarındaki hammaddeyi İkra İşletmesi'ne göndermiş ve hammadde gönderilirken 23.600 TL (KDV Dâhil %18) nakliye gideri Erguvan İşletmesi tarafından ödenmiştir.

İkra İşletmesi tarafından fason olarak üretilmeye başlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi için amortisman giderlerinden fason üretime ayrılan pay 18.000 TL'dir.

İkra İşletmesi'nde çalışan 10 adet işçinin brüt ücreti 25.584 TL'dir. Bu ücretten sosyal güvenlik kurumu işçi payı olarak 3.582 TL, işsizlik sigortası işçi payı olarak 256 TL, gelir vergisi olarak 3.262 TL hesaplanmış olup ödenecek gelir vergisi 1.342 TL ve damga vergisi olarak da 194 TL kesildikten sonra kalan 20.210 TL işçilere ödenmiştir. İşçilerin asgari geçim indirimi toplam tutarı da 1.920 TL'dir. Ayrıca sosyal güvenlik kurumu işveren payı olan 5.245 TL ve işsizlik sigortası işveren payı olan 512 TL olarak hesap edilmiştir.

Üretimi tamamlanan 10.000 adet pantolon kemer astarı ve 10.000 adet pantolon cebi Erguvan İşletmesi'ne teslim edilmiş olup İkra İşletmesi yapmış olduğu bu fason üretim hizmeti karşılığında 80.000 TL (KDV hariç %8) fason ücret almaya hak kazanmıştır. Erguvan İşletmesi İkra İşletmesi'ne 6 ay vade ve % 20 faiz oranı ile fason ücret ödemesi yapması durumunda Erguvan İşletmesi'nin yapması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi önerilmektedir.

Etkin Faiz Yöntemine Göre Faiz Hesaplaması

$$\frac{A}{(1+n)^{(t/360)}} - A \quad A: \text{Tutar, } n: \text{oran, } t: \text{gün}$$
$$\frac{600.000}{(1+0.20)^{(180/360)}} - 600.000 = 54.545 \text{ TL}$$

Örneğin fason üretilen pantolon kemer astarının ve pantolon cebinin teslim alınmasına kadar olan kısmı değişmediğinden bu kısımlara ilişkin kayıtlara tekrar yer verilmemiş olup vadeli işlemin etkilediği kısma yer verilmiştir.

4			
151 Yarı Mamuller Hesabı	545.455		
151.10 Pantolon Kemer Astarı ve Pantolon Cebi			
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı	54.545		
191 İndirilecek KDV	6.400		
191.20 Satın alınan Mal ve Hizmetlerden İnd. KDV			
157 Diğer Stoklar Hesabı		520.000	
157.10 Fason Üretime Gönderilen Hammaddeler			
320 Satıcılar Hesabı			
320.10 İkra İşletmesi		83.200	
360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Hesabı			3.200
360.20 Fason Üretim Kısmi Tevkifat Ödenecek KDV			
Sevk edilen hammaddenin pantolon kemer astarı ve pantolon cebi olarak teslim alınması			

Fason üretim yaptıran Erguvan İşletmesi'nin Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre (Vadeli İşlem) kayıtları incelendiğinde aşağıdakiler görülecektir:

- Etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplanmış olup hesaplanan tutar 338 numaralı hesaba kaydedilmiştir.
- Fason üretim yaptırılmak için verilen hammaddenin teslim alınması ile birlikte pantolon cepleri 157 numaralı hesaptan 151 numaralı hesaba aktarılmıştır.
- Pantolon kemer astarlarının ve pantolon ceplerinin teslim alınması ile birlikte Erguvan İşletmesi'nin ödemesi gereken vergide İkra İşletmesi'nde olduğu gibi 1/2 oranında tevkifat uygulaması vardır ve $6.400/2 = 3.200$ TL olarak hesaplanmaktadır. Yukarıdaki 4 numaralı kayıta görüleceği üzere 191 ile 360 numaralı hesaplar arasında gerçekleştirilecek mahsup işlemi neticesinde (6.400 TL - 3.200 TL) İndirilecek KDV tutarı 3.200 TL olarak tahakkuk ettirilecektir.

SONUÇ

Küreselleşmeye bağlı olarak ekonomik hayatın geldiği nokta dikkate alındığında fason üretimin dünya ekonomisinde azımsanmayacak düzeyde önemli bir yer tuttuğu ileri sürülebilir. Fason üretimin tercih edilme sebepleri olarak üretim maliyetlerini düşürmek, karlılığı artırmak, istenilen zaman ve kalitede ürüne ulaşmak biçiminde sıralanabilir. Bu bağlamda bu çalışmanın konusu fason üretim işlemlerinin muhasebeleştirilmesi olarak belirlenmiştir.

Fason üretim kendi içinde hizmet ve mal üretim özelliklerini bir arada taşımaktadır. Bu çalışmada fason üretim hem normal bir mal üretim faaliyeti olarak hem de bir hizmet üretim faaliyeti olarak değerlendirilmiştir. Ancak yine de fason üretimi yapan işletme açısından bakıldığında yapılan bir hizmet olduğu için hizmet üretim faaliyeti olarak muhasebeleştirilmesinde yarar görmekteyiz. Fason üretimin muhasebe açısından mamul ya da hizmet üretimi olarak değerlendirilmesi gerektiği hususu net bir şekilde açıklanmalı ve bu hususta birlik sağlanmalıdır.

Öte yandan ülkeler ve sektörler bağlamında ortak bir dil oluşturma gayesiyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ortaya çıkmıştır. Bu standartların en yenilerinden birisi olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının hasılatın hakkaniyetli ve adaletli bir şekilde ölçülmesi hususunda önemli katkılar sağlaması beklenmektedir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının tüm sektörler ve işlemler için tek standart olarak ele alınması, standardın anlaşılması ve uygulanabilmesi bakımından önemlidir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi için beş aşamalı bir model öneren TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı aşağıdaki aşamalardan meydana gelmektedir:

- İlgili Sözleşmelerin Belirlenmesi
- İlgili Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi
- İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Belirlenmesi

- İlgili Sözleşmelerdeki İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması
- Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile birlikte yeni kavramlar getirilmiş olup bunlar edim yükümlülüğü, sözleşme varlığı, sözleşme yükümlülüğü, işlem fiyatı ve müstakil olarak satış fiyatı gibi kavramlardır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı pek çok sektörü etkileyecek olup fason üretim sektörünü modelin “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” adını taşıyan beşinci ve son aşamasında etkileyecektir. TMS 18 Hasılat Standardı hasılatı muhasebeleştirmek için tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanırken, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılıp hasılatın muhasebeleştirilmesi aşamasına geçildiğinde ya zamanın belirli bir anında ya da zamana yayılı olarak olmak üzere hasılatın muhasebeleştirilmesini iki farklı şekilde gerçekleştirebilecektir. TMS 18 Hasılat Standardı hasılat kayıtlarında gerçeğe uygun değer kavramı dikkate alınıp hasılat ölçülürken, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı işlem fiyatını dikkate almakta olup bu işlem fiyatında sabit ve değişken fiyat kısımları bulunabilmektedir. TMS 18 Hasılat Standardında birden fazla işlem birbiri ile ilişkili ve iç içe geçmiş olabilmekte olup yeni standartta edim yükümlülüğü kavramıyla birlikte sözleşmede ayrı ayrı edim yükümlülüğü belirtilmesi gerekmektedir.

Çalışmada fason üretimin yapıldığı sektörlerin başında gelen tekstil ve konfeksiyon sektöründeki işletmelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre muhasebe işlemleri yapılmıştır. Daha sonra TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı dikkate alınarak, 2018 Aralık ayında KGK tarafından önerilen Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına göre muhasebe işlemleri yapılmıştır. Bu iki farklı uygulamanın karşılaştırılması yapılmış olup benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmaya çalışılmıştır.

Sonuç olarak, Türkiye’de fason üretimi ve fason üretimin bilhassa muhasebe işlemleri hususunu inceleyen akademik çalışma sayısının yetersiz olduğu görülmektedir. Benzer şekilde 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya

başlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını inceleyen akademik çalışma sayısının da yetersiz olduğu görülmekte ve hazırlanan “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Fason Üretim ve Muhasebe İşlemleri” isimli bu tez alanında yapılan ilk çalışma özelliğini taşımakta olup literatüre az da olsa bir katkı yapmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda, daha fazla akademik çalışmanın yapılmasının yararlı olacağı ve farklı akademisyenlerin yorumlarına ihtiyaç olduğu ifade edilebilir.



KAYNAKÇA

- Arrunada, B. & Vazquez, X. H. (2006). When your contract manufacturer becomes your competitor. *Harvard Bussiness Review*, Boston, USA, September. Retrieved from <https://hbr.org/2006/09/when-your-contract-manufacturer-becomes-your-competitor> on 31.03.2019.
- ASO Medya, (1995). *Ankara Sanayi Odası Medya Dergisi*, Ankara Sanayi Odası Aylık Yayın Organı, Ekim.
- BDO (2016). IFRS At A Glance IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *BDO*, January. Retrieved from <https://www.bdo.global/getmedia/317fedc1-f27b-4c08-a73c-854bbf4afa6a/IFRS-15.pdf.aspx> on 06.03.2019.
- BDO (2014). IFRS in Practice IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *BDO*. Retrieved from https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS-in-Practice-IFRS15_print.pdf.aspx?lang=en-GB on 06.03.2019.
- Chung Lai, L. (2000). The Coasian Market-firm Dichotomy and Subcontracting in the Construction Industry. *Construction Management and Economics*, Vol.18, 355-362.
- CPA Deloitte (2015). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. *CPA Deloitte*, March. Retrieved from https://www.iasplus.com/en/publications/canada/other/ifrs-15-q-and-a/at_download/file/EN-Your%20Questions%20Answered_IFRS%2015_eFINAL.pdf on 02.03.2019.

- Çoban, vd. (2018). Türkiye Verimlilik Gelişim Haritası. *T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Verimlilik Genel Müdürlüğü*.
<https://vgm.sanayi.gov.tr/Handlers/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=3f94785c-fa9b-4ba3-aab7-c2cdc857090f> adresinden 10.10.2019 tarihinde edinilmiştir.
- D.V. (2018). 63 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/63-seri-nolu-damga-vergisi-kanunu-genel-tebliği> adresinden 07.06.2019 tarihinde edinilmiştir.
- Durak, İ. (2006). Denizli Tekstil İşletmeleri Neden Fason Üretim Yapıyor? Bir Şebeke Organizasyon Çeşidi Olarak Fason Üretim ve Denizli Tekstil İşletmeleri Uygulaması Denizli Tekstil İşletmeleri Uygulaması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 27, 101-118.
- EY (2017). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers A closer look at the new revenue recognition standard. *EY*, October. Retrieved from [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Appling-Revenue-October-2017-updated/\\$File/ey-Appling-Revenue-October-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Appling-Revenue-October-2017-updated/$File/ey-Appling-Revenue-October-2017.pdf) on 26.02.2019.
- Fangshu, Z. (2015). Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects. *Research Journal of Management Sciences*, Vol. 4(5), New York, USA, May, 21-36. Retrieved from <http://www.isca.in/IJMS/Archive/v4/i5/4.ISCA-RJMS-2015-025.pdf> on 15.02.2019.
- FASB IN FOCUS (2016). Revenue from Contracts with Customers. *FASB IN FOCUS*, Topic 606, No:2016-08, March. Retrieved from <https://asc.fasb.org/imageRoot/90/79491290.pdf> on 26.02.2019.
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı (2018). http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap

- %20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf adresinden
10.05.2019 tarihinde edinilmiştir.
- G.V.K. (1960). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> adresinden
07.06.2019 tarihinde edinilmiştir.
- Grant Thornton, (2014a). *Grant Thornton Haber Bülteni*, Sayı:14, Ekim-Kasım-Aralık.
http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/GTHBR/Grant_Thornton_Haber_Bulteni_Sayi_14.pdf adresinden 23.02.2019 tarihinde edinilmiştir.
- Grant Thornton, (2014b). IFRS News Special Edition on Revenue. *Grant Thornton*, June. Retrieved from
<https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2014/gti-ifs-news-special-edition-on-revenue-landscape.pdf> on 23.02.2019.
- Hanson, H. G. (1995). Incomplete Contracts, Risk and Ownership. *International Economic Review*, Vol.36, Nr.2, 341-362.
- Hassig, R. (1995). The case for contract manufacturing. *Proceedings of 1995 IEEE International Test Conference (ITC)*, Washington, USA, DOI: 10.1109/TEST.1995.529848. Retrieved from
<https://ieeexplore.ieee.org/document/529848> on 27.03.2019.
- İrmiş, A. & Gök, E. E. (2008). Az Gelişmiş Ülkelerde Fason Üretim Ve Örgütsel Vatandaşlık Olgusu. *Akademik İncelemeler Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, 193-219.
- K.D.V. (1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf> adresinden
07.06.2019 tarihinde edinilmiştir.

K.D.V. (2008). 107 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/node/89163> adresinden 07.06.2019 tarihinde edinilmiştir.

Kavramsal Çerçeve (2011). [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%B0Crkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%B0Crkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf) adresinden 17.03.2019 tarihinde edinilmiştir.

Keskin, A. İ., & Dinçer, B. (2015). UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, Sayı 103, 219-245. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/296233> adresinden 17.10.2018 tarihinde edinilmiştir.

Koç, Y. (2001). Taşeronluk ve Fason Üretim: Sorunlar, Çözümler. *Türk-İş Eğitim Yayınları*, No.61, <http://www.yildirimkoc.com.tr/usrfile/1322171572b.pdf> adresinden 28.02.2019 tarihinde edinilmiştir.

Köse, T. & Çelikay, D. Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:127, Ocak-Şubat. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/127malicozum/003_Do%C3%A7_Dr._Tun%C3%A7_K%C3%B6SE_Ar%C5%9F._Gör._Duygu_%C5%9EEENG%C3%9CL_%C3%87ELiKAY_.pdf adresinden 20.12.2018 tarihinde edinilmiştir.

KPMG (2014). Issues In-Depth: Revenue from Contracts with Customers. *KPMG*, September. Retrieved from <https://www.execed.kpmg.com/content/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf> on 24.02.2019.

MPM (1970). Endüstrimizde Tali Müteahhitliği Geliştirme Semineri. *Milli Prodüktivite Merkezi*, Yayın No:80, İstanbul.

- Öğredik, G. (2007). KDV Sirküleri Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründeki “Fason İş” Kavramı Tartışmasına Son Veriyor. http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2007KDV_Sirkul.pdf adresinden 21.02.2019 tarihinde edinilmiştir.
- Örten, vd. (2018). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi, 11.Baskı, Ankara.
- Özbilgi, E. (2001). *Fason üretim ve muhasebe işlemleri* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Özeren, F. (2003). Hazır giyim sektöründe fason üretim ve denetimi faaliyetlerine yönelik sorunların belirlenmesi ve bir denetim model önerisi (Doktora Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Özerhan, vd. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), Haziran, 193-226. <https://docplayer.biz.tr/40516996-Muhasebe-bilim-dunyasi-dergisi.html> adresinden 22.9.2017 tarihinde edinilmiştir.
- Özgen, L. (1994). Taşeron Üretim ve Taşeron İlişkiler. *Birikim Dergisi*. 29-30.
- Özkul, M. (2011). Türkiye Ekonomisinde Beyaz Eşya Sektörünün Önemi. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 78, 119-136.
- Parlak, Z., & Özdemir, S. (2011). Esneklik Kavramı ve Emek Piyasalarında Esneklik. *Sosyal Siyaset Konferansları*, Sayı: 60, 1-60. <http://www.iudergi.com/tr/index.php/sosyalsiyaset> adresinden 02.03.2019 tarihinde edinilmiştir.
- PWC (2014). Seminar –IFRS Update, New revenue recognition standard (IFRS 15). PWC, Amsterdam, November. Retrieved from <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-seminar-ifrs-update-18102014.pdf> on 04.03.2019.

- Saraçoğlu, D. Ş., & Başak, Z. (2009). Firmalar arası değişim ilişkileri kapsamında fason üretim: Denizli ve Gaziantep tekstil sektörü örneği. *Toplum ve Bilim Dergisi*, Sayı 114, 214-237.
- Say, S., & Kınalı, F. (2017). İşletmelerde Esnek Üretim Sistemlerinin, Maliyet Unsurları Üzerindeki Etkisi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt 20, 89-95.
- Shammas, M. vd. (1998). Obstacles to Implementing Total Quality Management in the UK construction Industry. *Construction Management and Economics*, Vol.16, 177-192.
- Simmons, C. & Kalantaridis, C. (1996). Entrepreneurial Strategies in Southern Europe: Rural Workers in the Garment Industry of Greece. *The Journal of Economic Issues*, Vol.30, Nr.1, 121-142.
- Şavlı, T. (2016). UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması. *İSMMMO Yayınları*, İstanbul. http://archive.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E_Kitap/HASILATIN_Raporlanmasi.pdf adresinden 18.11.2018 tarihinde edinilmiştir.
- Şen, S. (1996). *Ekonomik ve Teknik Anlamda Taşeronluk (Alt İşveren) ve Endüstriyel İlişkilere Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- T.D.K. (2019). Türk Dil Kurumu. www.tdk.gov.tr adresinden 25.02.2019 tarihinde edinilmiştir.
- TFRS 15 (2018). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_15.pdf adresinden 17.01.2019 tarihinde edinilmiştir.
- Tiyek, R. (2014). Devletin Endüstri İlişkilerindeki Rolü ve Taşeron Çalışma. *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, Cilt: 3, Yıl: 3, Sayı: 7, 8-31.
- V.U.K. (1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> adresinden 07.06.2019 tarihinde edinilmiştir.

- Yücesan, Özdemir, G. (2010). Despotik Emek Rejimi Olarak Taşeron Çalışma.
Çalışma ve Toplum Dergisi, 35-50.
- Watanabe, S. (1971). Subcontracting, Industrialisation and Employment Creation.
International Labour Review, Vol.104, Nr.1-2, 51-76.



ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	VELİ DURMUŞ		
Doğum Yeri ve Yılı	KONAK İZMİR – 1990		
Medeni Durumu	EVLİ		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi			
Öğrenim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lisans	2011	2015	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
Yüksek Lisans	2015	2019	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
Doktora			
Çalıştığı Kurum (/lar)		Başlama - Ayrılma Yılı	
1.			
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Medeniyet Topluluğu Üyesi, (2012-2019).		
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayınlar			
Aldığı Ödüller	2014 - 2015 Akademik Yılı İşletme Bölüm Birinciliği		
Diğer			
İletişim (eposta)	velidurmus00@gmail.com		