

# INCOTERMS 2020 VE TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNİN HASILAT STANDARTI KAPSAMINDA RAPORLANMASI\*

Dr. Öğr. Üyesi Özlem DOĞAN<sup>a</sup>

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili  
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2021; 14 (1): 313-341*

## ÖZ

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılatın muhasebe kayıtlarına alınmasıyla ilgili olarak uluslararası raporlama yapan işletmeler için 2018 yılı itibariyle uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca dış ticarete malların teslim şekilleri de güncellenerek uluslararası bir düzenleme olan Incoterms 2020 uygulamaya girmiştir. Bu bağlamda dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim şekilleri sözleşmeden elde edilecek hasılatın muhasebe kayıtlarına alınmasında belirleyici olmaktadır. Bu noktadan hareketle, çalışmanın amacı, uluslararası düzeyde ticari faaliyet gösteren işletmelerin yaptıkları satış işlemleri sonucu ortaya çıkan hasılatın “TFRS 15 Standardı” çerçevesinde nasıl kayıtlara alınması gerektiğini ortaya koymaktır. Örnek uygulama ile yürütülen çalışmanın sonucunda; işletmelerin kullandıkları Incoterms yapısının, hasılatın ortaya çıkış dönemini değiştirdiği ve bu durumda, hasılatın finansal tablolara alınma ve vergilendirilme dönemini farklılaştırdığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Incoterms, TFRS 15, Hasılat.

**JEL Kodları:** M40, M41.

### APA Stili Kaynak Gösterimi:

Doğan, Ö. (2021). Incoterms 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinin Hasılat Standardı Kapsamında Raporlanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (1), 313-341.

\* Makalenin gönderim tarihi: 17.04.2020; Kabul tarihi: 30.05.2020, iThenticate benzerlik oranı %21  
<sup>a</sup> Iskenderun Teknik Üniversitesi, Barbaros Hayrettin Gemi İnşaatı ve Denizcilik Fakültesi, [ozlemcelikdogan@gmail.com](mailto:ozlemcelikdogan@gmail.com), ORCID: [0000-0002-5752-9031](https://orcid.org/0000-0002-5752-9031).

## INCOTERMS 2020 DELIVERY METHODS AND REPORTING WITHIN THE IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMER

### ABSTRACT

The “IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers” standard has started to be implemented in companies reporting internationally regarding the acquisition of revenue from contracts with customers to accounting records. In addition, the methods of delivery of goods in foreign trade has been updated and an international regulation, Incoterms 2020, has been implemented. In this context, the forms of delivery used in foreign trade transactions are important in the accounting records of the proceeds to be obtained from the contract. The aim of this study is to demonstrate how the revenue generated by the sales transactions carried out by the companies operating at international level should be recorded within the framework of the “IFRS 15 standard”. As a result of the study carried out with the sample application, it was determined that the structure of Incoterms used by the enterprises changed the period of emergence of revenue and, in this case, differentiated the period of income to be recognized and taxed in the financial statements.

**Keywords:** Incoterms 2020, IFRS 15, Revenue.

**JEL Codes:** M40, M41.

### EXTENDED ABSTRACT

#### Introduction

The “IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers” standard has started to be implemented in companies reporting internationally regarding the acquisition of revenue from contracts with customers to accounting records. In addition, the methods of delivery of goods in foreign trade has been updated and an international regulation, Incoterms 2020, has been implemented. Foreign trade transactions consist of transactions in which the delivery of goods is extended over long periods and these transactions are carried out in different legal regulations and currencies, and the delivery of goods and payment risks are undertaken by businesses from different countries. In addition to these, there are eleven different delivery methods in the Incoterms 2020 arrangement, in which the expense of the goods is added to the cost of the goods, depending on the agreement between the buyer and the seller in foreign trade practices. In each of these delivery methods, the risk and control regarding the goods subject to sale passes to the purchaser at different stages. The purpose of this study is to reveal how the revenue generated as a result of the sales transactions made by the businesses operating at international level should be recorded within the framework of "IFRS 15 Standard". In this direction, within the scope of the study, the delivery of goods and payment methods used in foreign trade have been examined, and when the revenue will be recorded in accounting records, it has been evaluated according to IFRS 15 and this recorded case has been demonstrated with sample applications. The study is important in terms of

both theory and practice as it demonstrates in practices how the revenue to be obtained from foreign trade transactions will be recorded in accounting according to TFRS 15.

### **Literature On Research**

The new revenue standard also puts an end to different accounting practices across sectors, and foresees that the revenue is included in the financial statements as soon as (or as) the control of the product or service passes to the customer. For this reason, important changes have occurred in the measurement of the revenue generated by some sectors, in terms of their inclusion in accounting records and financial reports. Aktaş and Varol (2017) discussed exemplary implementations regarding when and in which amount the revenue to be obtained from the contract should be recognized in case there are more than one element in the contracts signed by the companies and changes are made in the agreements made by the companies. Gökğöz and Özdemir (2015) discussed when and at which amount the delivery and payment methods used in foreign trade will be included in the accounting records in accordance with the provisions of TAS 18 Revenue Standard.

### **Method Of The Research**

Within the scope of the study, Incoterms 2020 product delivery and payment methods used in foreign trade were examined in detail. According to these regulations, the time when revenue arises and should be recorded in the accounting records has been evaluated according to TFRS 15 and the situations that import and export businesses may encounter have been demonstrated by using case management.

### **Findings Of The Research**

The goods or service purchase and sale contracts made by businesses related to foreign trade transactions has been evaluated within the scope of TFRS 15 Standard. In this context, the revenue records to be made by the international reporting companies in accordance with the TFRS 15 standard caused the financial statements of the companies to change according to the abolished revenue standard. TFRS 15 standard regulates the measurement of the revenue arising from the contracts of the enterprises and how they should be recorded. All transactions specified in the contracts of goods subject to foreign trade and that can be separated are considered as a transaction action and the transaction price for each action have determined. All transactions specified in the contracts of goods subject to foreign trade and that can be separated should be deemed a transaction act and the transaction price for each act should be determined. Acts for which transaction costs are determined should be recorded as accrual on the actual export date, but not reported as revenue. Depending on the Incoterms 2020

delivery method selected between the parties regarding the contractual goods, the time when the control of the goods passes to the buyer should be determined and the revenue should be recorded.

### **Conclusion**

In accordance with TFRS 15 Standard, the transfer of control of the goods subject to export to the buyer determines the birth of the revenue and the payment method chosen determines the time of collection. This situation actually has leads to the result that the export, the revenue to be obtained as a result of the export and the collection of this revenue correspond to different periods. It will also cause the taxation period of the revenue generated by the business to change. Since the payment method agreed by the parties regarding the goods subject to sale in the enterprises will affect the cash flow to the enterprises, this should be taken into account in the preparation of payment plans.

## 1. GİRİŞ

“Hasılat”, işletmelerin ticari faaliyetlerinin en önemli başarı göstergelerinden biri olup gerek işletme yöneticileri gerekse işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla “Hasılat” kavramının ilgili yasal mevzuatlar çerçevesinde tespiti, ölçümü ve finansal tablolarda raporlanma şekli işletmeler için oldukça önemlidir. Bununla beraber özellikle dış ticaret işlemlerinde, farklı ülkelerden işletmelerin mal teslimi ve ödeme riskini üstlendiği, mal tesliminin uzun sürelere yayıldığı ve bu işlemlerin farklı yasal mevzuatlar içerisinde farklı para birimleriyle gerçekleştiği bilinmektedir. Bunlara ek olarak dış ticaret uygulamalarında bir malın tesliminde, mal bedelinin alıcı ile satıcı arasındaki anlaşmaya bağlı olarak, değişen masrafların da mal bedeline ilave edildiği Incoterms 2020 düzenlemesinde on bir farklı teslim şeklinin var olduğu görülmektedir. Ayrıca bu teslim şekillerinin her birinde satışa konu olan mallarla ilgili risk ve kontrol farklı aşamalarda satın alana geçmektedir. Bununla beraber ihraç ya da ithal edilen mal veya hizmet bedelinin, ödenme zamanını içeren sekiz farklı ödeme şekli de bulunmaktadır.

Dış ticarete konu olan işlemleri yapan işletmelerde, hasılatın raporlanmasında uygulanacak yasal düzenlemeler, finansal tabloların gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanmasında oldukça önem taşımaktadır. Hasılatın ölçümü ve raporlanmasında “TMS 18 Hasılat” standardı kullanılmakta iken standarttaki eksik yönlerin sağlıklı bir finansal raporlama yapmanın önüne geçmesi sebebiyle uygulanmasına son verilmiştir. “TMS 18 Hasılat” standardı yerine hasılatın muhasebeleştirilmesinde, uluslararası düzenlemelere (IAS/IFRS ve US-GAAP) paralel olarak “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Standardın amacı, “*Müşterilerle gerçekleştirilen bir sözleşmeden kaynaklanan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir.*” şeklinde açıklanmıştır (TFRS 15, md.1). Standart, hasılatın kayıtlara alınmasında beş aşamalı bir sözleşme analizi önermektedir. Bu analiz kapsamında, sözleşme ile edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, birleştirilen, ayrıştırılan işlemlerin bedellerin tespiti, hasılatın zamana yayılı veya belli bir zamanda doğmasına göre finansal raporlara nasıl yansıtılması gerektiği belirtilmektedir.

İşletmelerin ticari performanslarının önemli bir ölçütü olan hasılatı, doğru ölçümlemek ve gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlamak, işletmeden bilgi bekleyen tüm taraflar için önem teşkil etmektedir. Bu çalışmanın amacı, işletmelerin elde edeceği hasılatın dış ticarete kullanılan teslim ve ödeme şekillerine göre, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı hükümleri açısından

muhasebeleştirilmesini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda çalışma kapsamında dış ticarete kullanılan mal teslim ve ödeme şekilleri incelenmiş olup, hasılatın ortaya çıkış zamanı ile muhasebe kayıtlarına alınacağı zaman, TFRS 15'e göre değerlendirilmiş ve bu kaydi olgu örnek uygulamalarla ortaya konulmuştur. Çalışma dış ticaret işlemlerinden elde edilecek hasılatın TFRS 15'e göre nasıl muhasebe kayıtlarına alınacağını uygulamalı olarak göstermesi sebebiyle de hem teori hem de uygulama açısından önem arz etmektedir.

## 2. INCOTERMS 2020 VE DIŞ TİCARETTE KULLANILAN ÖDEME ŞEKİLLERİ

Uluslararası ticarete, mal veya hizmetin alıcı ile satıcı arasında güvenli bir şekilde el değiştirmesi ticaretin gelişmesinde en önemli unsuru oluşturmaktadır. Alıcı ve satıcının ticarete konu olan mal üzerindeki sorumluluk ve risklerin ne zaman ve hangi şartlarda el değiştireceğinin belirlenmesinin yanı sıra, alıcı ve satıcının birbirine yabancı olması, kullanılan para birimlerinin farklılığı, ülkelerin hukuki mevzuatlarının farklılaşması, farklı diller gibi sebeplerle mal ve hizmetlerle bedellerinin el değiştirmesi zor ve karmaşık işlemleri de beraberinde getirmektedir.

Uluslararası ticaretin gerek alıcı gerekse satıcı açısından güvenilir bir şekilde yapılabilmesi için Paris'te kurulmuş olan Uluslararası Ticaret Odası (ICC) tarafından Incoterms kuralları oluşturulmuştur. Incoterms kuralları, işletmeler arasında ticarete konu olan mal veya hizmetin teslim ve ödeme şekli, alıcı ve satıcının mal teslimatı konusunda sorumluluğunun başladığı ve bittiği noktanın belirlenmesi, taraflar arasında oluşabilecek hukuki anlaşmazlıkların çözülmesi ve böylece alıcı ve satıcının gereksiz para ve mal kaybının önüne geçilmesi amacıyla oluşturulmuştur (Sayım ve Zengin, 2012:217). Bununla birlikte mal veya hizmetlerle ilgili sigorta, gümrük ve diğer harçları hangi tarafın karşılayacağı, sözleşme konusu malın taşıma şekli, alıcı ve satıcı arasında yapılan diğer anlaşmalar Incoterms kuralları ile düzenlenmiştir (Gökgöz ve Şeker, 2014:73).

Incoterms son olarak 2010 yılında güncellenmiş ve 4'ü denizlerde 7'si genel olmak üzere 11 teslim şekli belirlenmiştir (Sayım ve Zengin, 2012:217). 2011 yılı itibariyle uygulanmaya başlanan Incoterms 2010 kurallarında, 2019 yılında tekrar güncelleme yapılmış ve 2020 yılı itibariyle geçerli olmak üzere bazı kurallar değiştirilmiştir. Incoterms 2020 çerçevesinde, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren kullanılacak teslim şekilleri Tablo 1'de yer almaktadır (Demir ve Yorulmaz, 2019).

Incoterms 2010 teslim şekilleri, her taşıma türünde teslim şekilleri (EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP, DDP) ve deniz yolu taşımacılığında kullanılan teslim şekilleri (FAS, FOB, CFR, CIF) olarak gruplandırılmıştır. Incoterms

2020 incelendiğinde aynı uygulamaya devam edildiği görülmüştür. Ancak 2010’da DAT (Terminalde Teslim) teslim şekli, DAP (Delivered At Place) teslim şekli ile önemli farklar arz etmemesi sebebiyle kaldırılmış, uygulamaya DAP teslim şekli ile devam edileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte Incoterms 2020 ile 2010’da yürürlüğe giren teslim şekilleri arasında yer almayan DPU (Delivered At Place Unloaded) “belirtilen noktada eşyayı boşaltmış olarak” teslim şekli uygulamaya girmiştir (Demir ve Yorulmaz, 2019).

**Tablo 1: Incoterms 2020**

<b>Tüm Taşıma Türlerinde Kullanılan Teslim Şekilleri</b>	
EXW - Ex Works	İşletmede Teslim
CIP - Carriage and Insured Paid To	Navlun ve Sigorta Ödenmiş
FCA - Free Carrier	Belirlenen Yerde Taşımacıya Teslim
DAP - Delivered At Place	Belirtilen Yerde Teslim
DDP - Delivered Duty Paid	Gümrük Vergileri Ödenmiş
CPT- Carriage Paid To	Taşıma Ödenmiş
DPU – Delivered At Place Unloaded	Belirtilen Yerde Eşya Boşaltılmış Teslim
<b>Deniz ve İç Su Yolu Taşımacılığında Kullanılan Teslim Şekilleri</b>	
FAS - Free Alongside Ship	Gemi Doğrultusunda Teslim
FOB - Free On Board	Gemi Bordasında Teslim
CFR - Cost And Freight	Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş
CIF - Cost, Insurance and Freight	Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş

**Kaynak:** Demir ve Yorulmaz, 2019.

Teslim şekilleri, teslimin nasıl yapılacağı, malın tesliminde risk ve kontrolün hangi aşamada kime ait olacağı ve malın sigortalanmasına ilişkin hükümler içermektedir. Söz konusu bu hükümler aşağıda açıklanmıştır.

*EXW (Ex Works):* Ticari işletmelerde teslim, olarak adlandırılır. Bu teslim şeklinde satıcı yani ihracatçı işletme, malları kendi mahallinde (fabrika, iş yeri, depo) hazırlar ve alıcı işletmeye teslim eder. Yükleme işlemleri, çıkış gümrüğü işlemleri, çıkış gümrüğünde ödenecek vergiler, navlun, sigorta işlemleri, muayene masrafları, teslim yerinde boşaltma işlemleri, teslim yerindeki gümrük ve gümrük vergileri işlemleri alıcı tarafından yapıldığından alıcının yerel bir işletmeye yaptığı satıştan farkı bulunmamaktadır. Tüm taşıma türlerinde (kara, hava, deniz ve demir yolu) kullanılabilir (Gürsoy, 2016:24).



*CIP (Carriage and Insured Paid To)*: Bu teslim şeklinde satıcı, sigorta primi, navlun ve yükleme masrafları ile birlikte doğabilecek riskleri de üstlenmekte ve satış sözleşmesinde belirtilen malları alıcı işletmenin malları yükleyeceği limana getirmekle yükümlüdür. Satıcı işletme, gemi acentesi ile yaptığı anlaşma gereği, alıcıya sözleşmedeki malların hangi tarihte ve yerde yüklemesinin yapılacağını bildirmekle yükümlüdür (Gökgöz ve Şeker, 2014:78).

Incoterms 2010 kurallarında, CIP teslim şeklinde malların satıcı tarafından malın cinsine bağlı olarak asgari seviyede (dar kapsamlı) bir taşıma sigortası yaptırılması yeterli görülmüştür. Ancak 2020'den itibaren uygulanacak olan Incoterms 2020 ile birlikte, bu şart satıcının malları teslim aldığı yükleme limanından itibaren malın cinsine uygun olarak tüm riskleri içine alacak şekilde (daha geniş kapsamlı) bir sigorta yapılması zorunluluğu getirilmiştir (Çevrimiçi <https://www.incotermsexplained.com/incoterms-2020/>, 16.12.2019).

*FCA (Free Carrier)*: Alıcının gümrük çıkış işlemlerini tamamlayarak kendi belirlediği yerde yine kendi belirlediği taşıyıcıya malı teslim ederek yapmış olduğu teslim türüdür. Satıcı işletme, taşıyıcıya malı teslim ettikten sonra tüm risk ve doğacak masraflar alıcı işletmeye aittir. Eğer alıcı tarafından bir teslim noktası belirtilmemişse, bu durumda satıcı daha önce sınırları belirlenmiş bir alan içerisinde veya yerde malları taşıyıcıya devredebilir. Taşıma terminali, herhangi bir yük istasyonu, demir yolu ya da konteyner terminali olabileceği gibi çok amaçlı bir yük terminali ya da buna benzer bir alan da olabilir (İgeme, Çevrimiçi [https://www.muhasabetr.com/disticaretmevzuati/100\\_soruda\\_dis\\_ticaret.pdf](https://www.muhasabetr.com/disticaretmevzuati/100_soruda_dis_ticaret.pdf), 17.12.2019).

*DAP (Delivered At Place)*: Belirtilen noktada teslim anlamına gelen bu teslim türünde, malların, sözleşmede boşaltma yeri olarak belirtilen yerde alıcıya teslim edilmesini gerektirmektedir. Bu kural gereği, satıcının söz konusu malı belirlenen varış noktasına gelen taşıma aracından boşaltmadan, alıcının tasarrufuna bırakmasıyla risk ve kontrolü alıcıya teslim etmiş olur. Satışa konu olan malın belirlenen varış noktasına gelinceye kadar ortaya çıkabilecek tüm hasar ve masrafları satıcıya aittir. Incoterms 2010 güncellemesinde yapılan bir düzenleme olup tüm taşıma türlerinde kullanılabilir (Kaya, 2013:382).

*DDP (Delivered Duty Paid)*: Gümrük vergileri ödenmiş teslim anlamına gelmektedir. Bu teslim şeklinde satıcı; malların alıcıya teslim edilecek teslimat noktasına kadar taşınması, hem ihraç hem de ithal gümrüğünden geçirilmesinde ödenecek vergiler, resim ve diğer harçlar dahil olmak üzere tüm masrafların ödenmesi ve teslimata kadar oluşabilecek risklerden sorumludur. EXW teslim şekli, satıcı yani ihracatçı için ne kadar az



sorumluluk anlamına geliyorsa, DDP teslim şekli tam tersine ihracatçı için maksimum sorumluluk ifade etmektedir (Canitez ve Tümer, 2014:208).

*CPT (Carriage Paid To)*: Bu teslim şeklinde satıcı, ilgili malın alıcının kontrolüne geçinceye kadarki tüm taşıma, ihracat işlemleri ve bu işlemlerle ilgili masrafların ödenmesinden sorumludur. Malların varış noktasına gelinceye kadarki sigorta masrafları, yolda ortaya çıkabilecek gümrük işlemleri ve diğer harçlar ile varış noktasındaki boşaltma masrafları alıcıya aittir (Karacan, 2010:63).

*DPU (Delivered At Place Unloaded)*: Incoterms 2010 kuralları içerisinde yer alan DAT (Delivery At Terminal) klozu, malların, alıcı ile satıcı arasında daha önce belirlenmiş liman, depo, nakliye merkezi gibi bir terminal noktasında teslimini içermektedir. Ancak bu uygulama, Incoterms 2020 ile kaldırılmış, yerine DPU getirilmiştir. DPU klotunda, malın boşaltılmaya müsait herhangi bir yerde teslim edilebileceği anlamına gelmektedir. Bu taşıma şeklinin en önemli özelliği, malların boşaltıldıktan sonra, tüm risk ve masraflarının satıcıya devredilmiş olmasıdır. Başka bir deyişle buradaki risk sorumluluklarının devrinin ön şartı malların boşaltılması zorunluluğudur. Ayrıca malların boşaltıldıktan sonra alıcıya teslimine kadar ortaya çıkan tüm vergi ve işlemler ile riskler satıcıya aittir. Bu teslim şeklinde ortaya çıkan ihtilaflı husus ise sigortanın hangi tarafa ait olduğudur. D’li teslim şekillerinde tarafların herhangi bir sigorta zorunluluğu bulunmamakta olup Incoterms 2020’de de duruma herhangi bir açıklık getirilmemiştir. Ancak bu konuda Gümrük Genel Müdürlüğü’nün görüşü, alıcı ve satıcı arasında yapılan sözleşmede sigorta yükümlülüğünün satıcıda olduğu belirtilmediği takdirde, malın güvenliği ve olası hasar risklerine karşı alıcının sigorta yapmakla yükümlü olduğu yönündedir (Demir ve Yorulmaz, 2019; Uzun, 2018; Çevrimiçi [www.incotermsexplained.com/delivered-at-place-unloaded/](http://www.incotermsexplained.com/delivered-at-place-unloaded/), 16.12.2019; Çevrimiçi [www.ihracat.co/2019/12/icc-incoterms-2020-teslim-sekilleri.html](http://www.ihracat.co/2019/12/icc-incoterms-2020-teslim-sekilleri.html), 18.12.2019).

*FAS (Free Alongside Ship)*: Bu teslim şeklinde satıcı, satışa konu olan malları, satış sözleşmesinde teslim yeri olarak belirtilen yerde geminin yanına getirmekle yükümlüdür. Malların teslimatı, taşımanın yapılacağı geminin rıhtımda olması durumunda yükleme yapılacak alana getirilmesiyle; eğer gemi açıkta ise mavnalarla geminin yanına götürülmesi sonucu gerçekleştirilir. Satıcının satışa konu olan malın görebileceği zarar ve risklere karşı olan sorumluluğu, geminin yanına gelinceye kadar sürer ancak mallar gemiye getirildikten sonra doğabilecek bütün masraflar ve taşıma ücreti alıcıya aittir. Ayrıca malın ihraç ülkesinden ithal edilen ülkeye taşınması sürecindeki gerekli tüm belgeleri hazırlamak, işlemleri yapmak ve gümrük vergilerini ödemek alıcının sorumluluğundadır. Bu teslim şekli sadece deniz veya nehir taşımacılığında kullanılmaktadır (Ertem, 2015:157).

*FOB (Free On Board)* : Bu teslim şekli, gemide masrafsız teslim şekli olarak da adlandırılmaktadır. Satıcı işletme, sözleşme konusu malları belirlenen tarihte ve yerde alıcı tarafından temin edilen gemiye yüklemesini yapar. Satıcı işletme malların gemi güvertesine yüklenmesini sağladıktan sonra ortaya çıkabilecek her türlü hasar ve riskler ise alıcıya aittir. Ayrıca satıcı işletme, ihracatla ilgili olarak gerekli tüm belgeleri hazırlamak ve gümrükleme işlemlerini yapmakla sorumludur (Özkan, 2012:12).

*CFR (Cost And Freight)*: Bu teslim şeklinde satıcı işletme, sözleşme konusu malların alıcıyla birlikte belirlenen varış limanına teslim edilinceye kadarki gerekli tüm giderleri ve taşıma bedelini ödemekle yükümlüdür. Malların görebileceği hasar ve riskler malın gemi güvertesine geçmesiyle birlikte alıcıya devredilmiş olmaktadır (Gökgöz ve Özdemir, 2015:109).

*CIF (Cost, Insurance and Freight)* : Bu teslim şeklinde satıcı malın teslim yerine kadar olan tüm navlun ve deniz nakliyat sigortası primini ödemekle yükümlüdür. Mallar gemiye yüklendikten sonra navlun ve sigorta primi dışına kalan masraf ve riskler ile varış limanındaki boşaltma ve gümrük işlemleri alıcıya aittir. (Gürsoy, 2016:29). CIF ile yapılan ihracatta, mal bedeline taşıma ve sigorta bedeli de dahildir.

Dış ticaret, mal tesliminde olduğu kadar işlem bedellerinin ödenmesi konusunda da riskler taşımaktadır. İhracatçı işletmeler, malın bedelinin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesi gibi durumlarla karşılaşmamak için kendilerini en az riske sokacak teslim ve ödeme şekillerini kullanmak isterler. Bu ödeme şekillerinin seçimi, alıcı ile satıcı arasında kurulan ilişkinin güven derecesine, ülkelerin dış ticaret politikalarına, geleneklere ve işletmelerin ödeme güçleri gibi çeşitli değişkenlere bağlı olmakla beraber satışa konu olan malın pazar koşulları da bu seçimde önemli bir belirleyicidir (Haftacı, 2015:28). Dış ticarete en çok kullanılan ödeme şekilleri, peşin ödeme, mal mukabili ödeme, vesaik mukabili, kabul kredili, akreditifli ödeme, konsinye satış ile ödeme, mahsuben ödeme olarak sınıflandırılabilir.

*Peşin Ödeme*: İhraç edilen mallarının bedelinin ihracatçı tarafından, ithalatçıya mal teslim edilmeden önce henüz satış işlemlerinin başında iken, banka aracılığıyla ya da alıcıya vekâlet eden üçüncü kişilerden tahsil edildiği ödeme yöntemidir. Bu ödeme şeklinde, ithalatçı mal bedelini ödedikten sonra ihracatçının malı teslim etmesi sebebiyle tüm risk alıcıya aittir. Ancak alıcı işletme, ihracatçının bankasından alınacak teminatlar ile üstlendiği riski minimize edebilir (Kaya ve Turgutopbaş, 2012:79).

*Mal Mukabili Ödeme*: Bu ödeme şeklinde, ihraç edilen malların bedeli, malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmektedir. İthalatçının gelen malı devralmasıyla bu malın zilyetliği kendisine geçmektedir. Malların mülkiyetinin devri ise bu malların devir ve teslimine ilişkin belgelerin ithalatçıya teslim edilmesiyle gerçekleşir. Mal bedelinin,

malın alıcıya tesliminden sonra yapılması sebebiyle ihracatçı tarafından en riskli ödeme şeklidir (Ertem, 2015:191).

*Vesaik Mukabili Ödeme:* Dış ticaret işlemlerinde en çok tercih edilen ödeme yöntemlerinden biridir. Bu yöntemde alıcı ve satıcı arasındaki anlaşma gereğince, ihracatçı malları gümrüğe gönderir. İhraç edilen malları temsil eden belgeler (vesaik) de ihracatçı tarafından ithalatçı işletmeye ulaştırılmak üzere gönderi bankasına teslim edilir. İthalatçı, malın bedelinin ödenmesi ya da poliçenin kabul edilmesi sonrasında belgeleri teslim alır ve teslim aldığı bu belgelerle birlikte söz konusu malı gümrükten çekebilir. Bu ödeme şeklinde mal satıcı tarafından sevk edildikten sonra, belgeler tahsil emri ekinde ihracatçının ya da ithalatçının bankasına verilir. Tahsil emrinde, belgelerin hangi şartlarda alıcıya teslim edileceği, ödeme yapılmaması durumunda izlenecek yol, uygulanacak faiz oranı, komisyon ücretleri, tahsil edilen paranın nasıl transfer edileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Banka sadece evrakların tesliminden sorumludur ödemeye ilgili herhangi bir sorumluluk üstlenmemektedir (Gündoğdu, 2016:36).

*Kabul Kredili Ödeme:* Alıcının mal bedelini, belirli bir vadede ödeyeceğini taahhüt eden ve bu ödemeye ilişkin bir poliçenin araç olarak kullanıldığı ödeme şeklidir. Başka bir ifadeyle, kabul kredili ödemede ithalatçı, ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeyi kabul ederek malları alma hakkını kazanmış olur. Bu sayede ihracatçı vade imkanı vererek belirli bir süre ithalatçıyı finanse etmekte olup, ithalatçı malları sattıktan sonra da ödeme yapabilmektedir (Toroslu, 2013:107). Ayrıca ihracatçının riski, ithalatçı tarafından kabul edilmiş bir poliçe bulundurması sebebiyle azalmakta ve poliçenin vadesinden önce bankada iskonto ettirilerek nakde dönüştürülebilmektedir (Bayram, 2019:228).

*Akreditifli Ödeme:* Dış ticaret işlemleri için geliştirilmiş özel bir teknik finansman yöntemidir. İhracata konu malların bedelinin ödenmesi hususunda alıcı ve satıcının sözleşmede belirtilen sorumluluklarını yerine getirmeleri ve bu sorumlulukların yerine getirildiğine dair belgelerin ibraz edilmesi koşulu ile ödemenin yapılabileceğine ilişkin, ithalatçının bankası tarafından düzenlenen yazılı bir teminattır (Kaya, 2015:189; Karacan, 2010:103). Bu ödeme şeklinde ithalatçı (amir), bankasından (amir banka) ihracatçı (lehdar) lehine bir akreditif açmasını (küşat mektubu) ve ihracatçının da ülkesindeki bankası aracılığıyla haberdar edilmesini ister. İhracatçı, akreditifte belirlenen şartlara uygun olarak belirlenen süre içerisinde malların yüklendiğine dair belgeleri (vesaikleri) doğru, eksiksiz, kurallara uygun olarak kendi bankasına ibraz etmelidir. İhracatçı işletmenin bankası, ihracatçı tarafından düzenlenen belgeleri sözleşme şartlarına uygunluğu açısından inceler ve bu belgeleri amir bankaya yani ithalatçının bankasına gönderir. Amir banka, sunulan belgelerin akreditif şartlarına uygunluğunu inceledikten sonra ihraç konusu olan malların bedelini

ihracatçının bankasına transfer etmesiyle satış işlemi sonlanmış olur (Kaya, 2015:189).

Akreditifli ödeme, uluslararası ticarete sık kullanılan bir ödeme yöntemi olup, hem alıcı hem de satıcı açısından gerek mal teslimi gerekse mal bedelinin ödenmesi konusunda riskleri minimize etmektedir. Şöyle ki; ithalatçı, satın almak istediği malın bedelinin, sözleşme şartlarına uygunluğu tespit edildikten sonra ödenmesini sağlayarak garanti altına almaktadır. İhracatçı ise, satışa konu olan malların sözleşme şartlarına uygun olarak ihracatının yapıldığı takdirde bedelinin ödeneceğini banka aracılığıyla teminat altına almaktadır.

*Konsinye Satış İle Ödeme:* Genelde yeni üretilen ve tanıtım ihtiyacı duyulan ürünlerin dış pazarlarda satışına imkan vermek amacıyla, ihracat konusu malın yurt dışına gönderildikten sonra konsinyatör aracılığıyla alıcı (ithalatçı) firmaya tanıtılması, kullanılması ve satılması işlemlerine dayanan ödeme şeklidir (Gürsoy, 2016:20).

*Mahsuben Ödeme:* İhracat konusu malların bedelinin tamamının ya da bir kısmının mal veya hizmet ithal edilerek ödenerek aradaki farkın nakit olarak kapatılması şeklinde yapılan ödeme şeklidir. Mahsuben alışı yapılacak malın ilgili döviz cinsinden değeri ile mahsuben ödenecek giderlerle ilgili döviz cinsinin farklı olması halinde ödenecek azami mahsup tutarı TC Merkez Bankası çapraz kuru esas alınarak tespit edilmektedir (Kaya, 2011:104).

Dış ticarete kullanılan teslim ve ödeme şekilleri, ülkeler arası mesafeler nedeniyle işletmelerin fiili mal satış tarihleri ile malın alıcıya teslim tarihini farklılaştırmaktadır. Bu farklılaşma doğru, gerçeğe uygun bir finansal raporlama yapmak adına satış hasılatlarının muhasebe kayıtlarına alınmasında uluslararası finansal raporlamada ilgili düzenlemelere uyum sağlama zorunluğu getirmiştir. Bu kapsamda, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı dış ticaret sonrası elde edilen gelirin hasılatı dönüşümü ve muhasebe kayıtlarına nasıl ve ne zaman alınması yönündeki hükümleri ele alınmıştır.

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, işletmelerin ticari faaliyet konusu olan mal ve hizmetlerin satışlarından elde ettikleri hasılatın ölçülmesini ve muhasebe kayıtlarına aktarılmasına yönelik 5 aşamalı bir model sunmaktadır. Standart kapsamında müşteri sözleşmelerine dayalı hasılatın muhasebeleştirilmesinden (tutar ve zaman) en çok değişikliğe neden olacak sektörler; yazılım, telekomünikasyon, sağlık ve inşaat olarak sayılmaktadır. Yeni hasılat standardı, sektörler arası farklı muhasebe uygulamalarına da son vermekte olup, ürün veya hizmetin kontrolünün

müşteriye geçtiği anda (veya geçtikçe) hasılatın finansal tablolara alınmasına izin vermektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019:16). Bu sebeple, özellikle bazı sektörlerin elde ettiği hasılatın ölçülmesinde, muhasebe kayıtlarına ve finansal raporlara alınması hususunda önemli değişiklikler getirmiştir.

Ataman ve Cavlak (2017), Demirkol (2018), Köse ve Çelikay (2015) çalışmalarında TFRS 15 standardının işletmelerin yaptıkları ticari sözleşmelerden elde edilecek satış hasılatının muhasebe kayıtlarına alınma zamanını ve şeklini açıklamışlardır.

Aktaş ve Varol (2017), çalışmalarında TFRS 15 standardının işletmelerin yaptıkları sözleşmelerde birden çok unsurun bulunması ve bu sözleşmelerde değişiklikler yapılması durumunda, sözleşmeden elde edilecek hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirilmesi gerektiğine yönelik örnek uygulamalar ele alınmıştır.

Özerhan ve Sultanoğlu (2019), Calayoğlu ve Yılmaz (2016) çalışmalarında, yazılım sektöründe elde edilen hasılatın TFRS 15 standardında yer alan 5 aşamalı modele uygun olarak tespit edilmesi ve muhasebe kayıtlarına alınmasına yönelik uygulama örneklerini ele almışlardır. Yazılım sektöründe yapılan müşteri sözleşmelerinin farklı işlem edimleri içermesi durumunda işlem bedellerinin bu edimlere dağıtılması ve sözleşmenin belirli bir zamana yayılması ya da belirli bir tarihte teslimine göre kayıtlara alınmasıyla ilgili olarak standart, örnek uygulamalar üzerinden açıklanmıştır.

Saban vd. (2019), TFRS 15 standardının getirdiği yeniliklerin inşaat sözleşmeleri üzerindeki etkilerini açıklamışlardır. Çalışmada genel olarak TFRS 15 standardı açıklanmış ve inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın zamana yayılı olarak kayıtlara alınması uygulama örnekleriyle ortaya konmuştur.

Yiğit ve Büyükepeççi (2019) çalışmalarında, TFRS 15 Standardını TMS 2 Stoklar Standardı ile birlikte ele almışlar ve hizmet işletmelerinde stoklarla ilgili maliyetlerin oluşumu, net gerçek değer tespiti, gidere nasıl dönüşeceği ve stoklarla ilgili değerlendirme yöntemleri örnek uygulamalarla açıklanmıştır.

Sabuncu (2019) çalışmasında, TFRS 15 ile TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardını birlikte ele almış ve bu standartların alternatif bir finansman yöntemi olan forfaiting sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine yönelik etkilerini örnek uygulamalarla ortaya koymuştur.

Gökgöz ve Özdemir (2015), çalışmalarında dış ticarete kullanılan teslim ve ödeme şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı hükümlerine göre muhasebe kayıtlarına ne zaman ve hangi tutarla alınacağı ele alınmıştır.

TFRS 15 standardı ile ilgili olarak yapılan çalışmalar incelendiğinde literatürde; TFRS 15 standardının müşteri sözleşmelerinden elde edilen

hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik açıklamaların ve çeşitli sektörlerde hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili örnek uygulamalara yer verilen çalışmalar yer almaktadır.

Bu çalışma, dış ticarete kullanılan teslim şekillerinin ve işletmelerde dış ticaretten elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde güncel düzenlemeler olan Incoterms 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı birlikte ele alınmıştır. Yapılan çalışma güncellenmiş Incoterms teslim şekillerinin, hasılatın muhasebeleştirilmesinde yeni düzenleme olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre yapılacak işlemler örnek uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışma, dış ticaretle ilgili olarak önemli bir konu olan Incoterms 2020 ve uluslararası finansal raporlama yapan işletmeler için TFRS 15 standardı ile ilgili güncel uygulamaları ele alarak literatürdeki boşluğu doldurması açısından önem arz etmektedir.

#### 4. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

Uygulamadaki hasılat standartlarının diğer hasılat standartları ile çelişen ifadeler içermesi, bazı uygulamaların zayıf yönlerinin bulunması ve işletmelerden beklenen açıklamaların yetersiz kalması hasılatla ilgili ortak ve genel geçer bir standart oluşturulması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla FASB ve IASB tarafından 2002 yılı itibariyle çalışmalara başlanmış ve 2014 yılında ilk taslak IFRS 15 standardı yürürlüğe girmiştir (Köse ve Çelikay, 2015:21). Standart 2017 yılında uygulamaya konulmuş, 2018 yılı için zorunlu hale getirilmiştir.

Ülkemizde de hasılat konusunda ayrıntılı bir rehber oluşturmak ve hasılat standartlarıyla ilgili olarak eleştirileri ortadan kaldırmak için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) uluslararası bir düzenleme olan IFRS 15 standardını, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı olarak düzenlemiş olup standart 9 Eylül 2016 Tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de 54 Sıra no.lu tebliğ ile 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (Saban vd.,2019: 44).

Standart yürürlüğe girdikten sonra, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri, TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri hükümleri yerine TFRS 15 hükümleri uygulamaya konmuştur (TFRS 15, md.5).

Bu standardın amacı, “müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin



*faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.” (TFRS 15, md.1). TFRS 15 ile müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ölçülmesi ve muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara alınmasında, sektörel farklılıkların ortadan kaldırılması ve bu sayede daha anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması hedeflenmiştir (Demirkol, 2018:420).*

Standardın temel ilkesi, satıcıların alıcılara taahhüt ettikleri mal ve hizmetlerin devri karşılığında elde etmeyi beklediği mal ve hizmet bedelini yansıtan hasılat tutarının finansal tablolarda nasıl raporlanması gerektiğini ortaya koymaktır (TFRS 15, md.2). TFRS 15 standardı, müşterilerle yapılan sözleşmelerin her birinin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ancak işletmeler tarafından, benzer özelliklere sahip sözleşmelerden oluşan bir portföy söz konusu ise ve standardın bu portföye uygulanması durumunda finansal tablolar üzerinde ortaya çıkabilecek etkilerinin portföye dahil edilmiş her bir sözleşmeye uygulanmasına kıyasla önemli ölçüde bir farklılaşma olmayacağına dair makul bir beklenti oluşması durumunda, kolaylaştırıcı olması açısından bu standart portföye uygulanabilir (TFRS 15 md. 4).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, konusu hasılat elde etmeye dayalı tüm müşteri sözleşmelerinin muhasebe kayıtlarına nasıl ve ne zaman alınması gerektiği ve finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin hükümler içermekte olup, aşağıdaki sözleşmeler bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır (TFRS 15, md. 5):

- TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler.

TFRS 15’in hasılatın finansal raporlara alınmasını düzenleyen diğer standartlardan temel farkı, müşteri sözleşmelerinin 5 aşamalı olarak ele alınmasıdır. Burada ele alınan müşteri sözleşmelerinin yazılı olması şartı yoktur, sözlü olarak ya da diğer geleneksel uygulamalarla da yapılabilir (Yeaton, 2015:51).

TFRS 15’e göre, mal satışı ve hizmet sunumunu kapsamına alan tüm sözleşmelerden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş aşamalı bir



işlem süreci söz konusudur. Bu işlem süreçleri sıralı olarak uygulandıktan ve sözleşmeye konu mal veya hizmetin kontrolü müşteriye devredildiği zaman (ki bu işlem zaman içinde veya belirli bir tarihte olabilir), satıştan elde edilecek hasılat işlem fiyatına dayalı olarak, muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. (Aktaş ve Varol, 2017:31).



**Şekil 1:** TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 5 Aşamalı Model

**Kaynak:** TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı metninden hazırlanmıştır. Çevrimiçi <https://www.kgk.gov.tr>, (18.12.2019).

**Sözleşmelerin tanımlanması:** TFRS 15 standardının ilk aşamasıdır. Sözleşmeler, işletmeler için önemli bir gelir unsuru olan hasılatın ortaya çıkmasını sağlamakta olup, TFRS 15 standardında, “iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukukten icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır” şeklinde tanımlanmıştır (TFRS 15, md. 10). Müşteri ile yapılan sözleşmelerin bu kapsamda değerlendirilebilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir (TFRS 15, md. 9):

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmişlerdir,
- Sözleşmede devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili olarak sözleşme taraflarının hak ve yükümlülükleri tanımlanmıştır,

- c) Sözleşme özü itibariyle ticari bir sözleşmedir,
- d) İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetlerin karşılığı olan parasal tutarı tahsil edebilecek olması muhtemeldir.

Standart genel olarak her sözleşmeye yönelik ayrı ayrı uygulamaları kapsamaktadır. Ancak, sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde düzenlenmesi, sözleşme karşılığında tahsil edilecek bedelin başka bir sözleşmenin fiyatına ya da edimine bağlanması ve sözleşme kapsamında teslimi taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması durumunda en az iki sözleşme tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebilir (TFRS 25, md. 17).

**Edim yükümlülüklerinin tanımlanması**, müşteri sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ikinci aşamayı oluşturmaktadır. Edim yükümlülüğü, işletmenin, müşteriye verdiği farklı bir mal veya hizmeti (bir mal veya hizmetler paketi) ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisi edim yükümlülüğü olarak tanımlanır. Bu aşamada, sözleşme başlangıcında, işletme müşteriyle yaptığı sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir (TFRS 15, md.20). İşletmelerin birden fazla mal veya hizmeti devretmeyi taahhüt ettiği sözleşmelerde, taahhüt edilen her bir mal veya hizmet için yalnızca farklı olmaları halinde ayrı bir performans yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak bir mal veya hizmet farklı değilse, işletme, farklı bir mal veya hizmet “paketini” tanımlayana kadar, söz konusu mal veya hizmeti diğer taahhüt edilen mal ve hizmetler ile birleştirebilir. Bu durum, bir işletmenin müşteriyle yapılan sözleşmede taahhüt edilen tüm mal ve hizmetleri, tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmesine neden olabilir (Tong, 2014:5).

Edim yükümlülüğünün kapsamı, müşteri ile yapılan sözleşmede açıkça belirtilmelidir ancak yükümlülükler sözleşmede belirtilen mal ve hizmetlerle sınırlı kalmayabilir (TFRS 15, md. 24). Böyle durumlarda, işletmenin sözleşmenin ifası kapsamında yapmak zorunda olduğu ancak müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin olmayan faaliyetleri, standart kapsamında değildir. Örneğin bir hizmet tedarikçisi, bir sözleşmenin yapılması için çeşitli idari işlemler gerçekleştirmek zorunda kalabilir. Bu işlemlerin yerine getirilmesi müşteriye bir hizmet devri sonucunu doğurmaz. Bu nedenle, bu idari işlemler bir edim yükümlülüğü değildir (TFRS 15, md. 25).

Edim yükümlülüğünün tanımlanması aşaması, bir sonraki aşamada işlem bedelinin tespit edilerek ve bu bedelin edim yükümlülüklerine dağıtılması sonucunda satıştan doğan hasılatın doğru bir şekilde tespit edilebilmesi açısından önem arz etmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017:411).

**İşlem bedelinin belirlenmesi:** Müşteri sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan beş aşamalı modelin üçüncü aşaması, işlem bedelinin belirlenmesidir. İşlem bedelinin belirlenmesinde işletme, müşteriyle yapılan sözleşme gereği mal veya hizmetlerin devredileceği ve sözleşmenin iptal edilmeyeceği, yenilenmeyeceği veya değiştirilmeyeceği varsayımıyla hareket eder (TFRS 15 md.49). İşlem bedeli, işletme tarafından üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (KDV, ÖTV gibi vergiler), işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedel olup sabit ve değişken tutarlar veya her ikisini birden içerebilir (TFRS 15, md.47). İşlem bedeli; değişken bedel (indirim, iade, teşvik vb.), finansman bileşeninin varlığı, gayri nakdi bedel ve müşteriye ödenebilir bedel gibi farklı unsurlardan oluşmaktadır (TFRS 15, md. 48, Demirkol, 2018:426).

Eğer sözleşme tutarı, indirim, iade, teşvik, prim gibi unsurlar içeriyorsa sözleşme konusu edimin işlem fiyatı farklılaşacaktır. İşletme değişken bedel tutarını, beklenen değer (birçok alternatifin ağırlıklı ortalaması alınarak bulunacak sonuç, işlem fiyatı olarak kabul edilir) ya da en muhtemel tutar (alternatifler arasından, gerçekleşme ihtimali en yüksek olanın belirlenmesi) olarak iki şekilde belirleyebilmektedir. Burada önemli olan husus, değişken işlem fiyatının gerçeğe en uygun şekilde tahmin edilmesidir (Şavlı, 2016: 42).

Sözleşmenin vade farkı taşıması durumunda, işlem bedeli paranın zaman değeri dikkate alınarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak TFRS 15 md. 63 bu işlemlerin kolaylaştırılması için, bir yıldan kısa vadeli işlemlerde bugünkü değer hesaplaması zorunluluğunu kaldırmıştır.

Müşteri sözleşmelerinin gayri nakdi bedel içermesi, yani müşterinin yapacağı ödemeyi gayri nakdi unsurlarla ödemesi durumunda gayri nakdi unsur, gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilerek kayıtlara alınmalıdır (TFRS 15, md.66). Müşteriye ödenebilir bedel, işletmenin müşterisine ödemeyi taahhüt ettiği nakdi tutarlar, puan, hediye çeki vb. toplamından oluşmaktadır.

**İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması:** Bu aşamadaki amaç, sözleşmede taahhüt edilen her bir edim yükümlülüğü için (farklı mal veya hizmetler için) bir işlem bedelinin tahsis edilmesidir. İşlem bedeli, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre (indirimler ve değişken tutarlar hariç) sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır (TFRS 15, md. 73-74). Ancak sözleşme, tek bir edim yükümlülüğü içeriyor ise bu aşamanın uygulanmasına gerek kalmaz. İşletmenin tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanan bir seri farklı mal veya hizmetin devrine ilişkin taahhütte bulunması ve taahhüt edilen bedelin değişken tutarlar içermesi durumunda bu tutar, standardın değişken bedellerin dağıtılması hükümleri uyarınca dağıtılır (TFRS 15, md. 75).

Müşteri sözleşmelerinden doğan hasılatın TFRS 15 standardına göre muhasebeleştirilmesinde son aşama, sözleşmede taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve hasılatın muhasebeleştirilmesidir. İşletme sözleşmede taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı), müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır.

Bir varlığın kontrolü, belirli bir zaman noktasında müşterinin eline geçtiğinde ya da zamana yayılı olarak müşterinin eline geçtikçe devredilmiş olmaktadır (TFRS 15, md. 31). Bir varlığın faydası ise, aşağıda örnekleri verilen birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen potansiyel nakit akışlarıdır (nakit girişleridir veya nakit çıkışlarından tasarruftur):

- a) Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,
- b) Varlığın mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),
- c) Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,
- d) Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- e) Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,
- f) Varlığın elde tutulması.

İşletmenin müşteri sözleşmesi ile yüklendiği edimin ifası, zamana yayılı olarak gerçekleşebileceği gibi belirli bir zaman noktasında da olabilmektedir. İşletme, her bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak mı yoksa belirli bir anda mı yerine getireceğini sözleşme başlangıcında belirlemektedir. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir (TFRS 15, md. 33).

İşletmelerin müşterileriyle yapmış oldukları mal veya hizmet sözleşmeleri, hasılatı doğuran olay olmanın yanı sıra hem alıcı hem de satıcı açısından bazı hak ve yükümlülükler de getirmektedir. İşletme sözleşmede taahhüt edilen edim yükümlülüklerini, sözleşmede belirlenen şartlara uygun bir şekilde, belirlenen yer ve zamanda devretmekle yükümlü iken bunun karşılığında müşteriden sözleşmede belirtilen tutarı tahsil etme hakkı bulunmaktadır. Aynı şekilde müşterinin de sözleşme şartlarıyla belirlenen edim yükümlülüklerini teslim alma hakkı olmakla birlikte devraldığı mal veya hizmetin işlem bedelini işletmeye ödemekle yükümlüdür.

Dış ticaret işlemleri açısından değerlendirildiğinde işletmelerin yaptığı sözleşmelerde kullanılan ve uluslararası düzeyde tanımlanmış teslim şekilleri, TFRS 15'e göre hasılatın doğmasına sebep olan edim yükümlülüğünün yerine getirilerek malın kontrolünün müşteriye devredilme zamanını belirlemektedir. Dış ticaret işlemlerinde kullanılan Incoterms, sözleşme konusu malın kontrolünün alıcıya hangi zaman noktasında

devredildiğini de tanımlamıştır. Dolayısıyla TFRS 15'e göre hasılatın kayıtlara alınması gerektiği zamanı belirlemek açısından kullanılan Incoterms önem taşımaktadır. Bununla birlikte dış ticarete kullanılan ödeme şekilleri de işletmenin nakit elde ettiği zamanı belirlemesi ve buna bağlı olarak nakit akım tablosu ve ödeme politikalarını oluşturabilmesinde önemli bir etkidir.

## **5. INCOTERMS 2020 TESLİM VE ÖDEME ŞEKİLLERİNE GÖRE TFRS 15 STANDARDI KAPSAMINDA HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Dış ticaret işlemleri, çoğu zaman birbirlerini tanımayan farklı ülkelerden işletmelerin aralarındaki alım-satım işlemlerinden oluşmaktadır. İşletmeler arasında bir mal veya hizmetin devri ile ilgili olarak kendilerini güvence altına almak, alım satım işlemlerinden doğacak hak ve yükümlülüklerin sınırlarını belirlemek adına sözleşmeler yapılmaktadır. Sözleşmeler, her iki tarafın anlaşarak hazırlanmasıyla birlikte başlamakta, sözleşme taraflarının sözleşmede belirtilen işlemleri ifası ile de sona ermektedir.

İşletmelerin müşterilerle sözleşme yapılmasına yönelik uygulama ve süreçleri, işletmelerin yapılarına, hukuki çevrelere ve sektörlerle bağlı olarak değişebilmektedir. Bunun sonucu olarak işletmelerin yaptıkları sözleşmelerin hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğurup doğurmadığı veya bunların ne zaman doğduğunun tespit edilmesinde bu uygulama ve süreçler dikkate alınmaktadır (TFRS 15, md. 10).

Incoterms 2020 ile birlikte dış ticarete kullanılan teslim şekilleri güncellenmiştir. Bu güncellemeyle birlikte sözleşme konusu malların kontrolünün devrinin ne zaman gerçekleştiği Tablo 2'de verilmiştir.

**Tablo 2: Incoterms 2020 Kapsamında Teslim Şekillerine Göre Alıcı ve Satıcının Sorumlulukları**

Incoterms 2020 Teslim Şekilleri	Paketleme	Yükleme	İç Taşıma	İhracat Gümrüğü	Gemiye Yükleme	Taşıma	Sigorta	Antrepoya Borsaltma	İthalat Gümrüğü	İç Taşıma	Yük Teslimi
EXW	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FAS	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FCA	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FOB	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CFR	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CIF	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
Incoterms 2020 Teslim Şekilleri	Paketleme	Yükleme	İç Taşıma	İhracat Gümrüğü	Gemiye Yükleme	Taşıma	Sigorta	Antrepoya Borsaltma	İthalat Gümrüğü	İç Taşıma	Yük Teslimi
CIP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DPU	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DAP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DDP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı

**Kaynak:** Çevrimiçi [https://www.incotermsexplained.com/incoterms-2020/\(16.12.2019\)](https://www.incotermsexplained.com/incoterms-2020/(16.12.2019)),  
Çevrimiçi <https://www.ihracat.co/2019/12/icc-incoterms-2020-teslim-sekilleri.html>,  
(18.12.2019).

Tablo 2’de, dış ticaret işlemlerinde malın satıcıdan alıcıya teslim sürecinde yapılan işlemler ve bu işlemlerin hangi aşamasında kimlerin sorumlu olduğu Incoterms 2020’de güncellendiği haliyle yer almaktadır. Örneğin, FAS teslim şeklinde malın gemiye yüklenmesi aşamasında satıcının sorumluluğu sona ermekte, malın gemiye yüklenerek alıcının işletmesine gelinceye kadarki süreçte yapılacak işlemlerden ve ödenecek masraflardan alıcı sorumlu olmaktadır. Bir başka deyişle, FAS teslim şeklinde malın kontrolü, malın gümrük işlemlerinin yapılarak alıcının temin ettiği gemiye yükleme alanına getirilmesiyle birlikte alıcıya devredilmiş olmaktadır. Bununla birlikte satıcı için de hasılat doğmuş olup, ilgili tutarın muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

TFRS 15 standardı, dış ticaret işlemlerinde hasılatın muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara nasıl alınacağına yönelik beş aşamalı bir model sunmaktadır. İlk aşama, sözleşmenin tanımlanması aşamasıdır. Dış ticaret işlemlerinde taraflar arasında istenilen mal veya hizmetin taşıyacağı özellikler ve yurt dışına nasıl teslim edileceği ve diğer koşullar bu sözleşme

ile belirlenmektedir. Sözleşmede tek bir edimin söz konusu olması durumunda, standartta belirlenen edim yükümlülüklerinin belirlenmesi kolay olacaktır. Bu durumda sözleşme bedeli aynı zamanda edim yükümlülüklerinin işlem fiyatını temsil etmekte dolayısıyla alım-satım işleminden doğacak hasılatın tutarını oluşturmaktadır. Ancak burada işlem fiyatının içinde yer alabilecek değişken ve sabit tutarların da belirlenmesi (indirim, iade, vade farkı gibi ) gerekmektedir. Bu tutarların ayrıştırılması sonucunda gerçek hasılat tutarına ulaşılacaktır.

TFRS 15'e göre, müşteri sözleşmelerinden elde edilecek hasılatın kayıtlara alınmasında en önemli belirleyicilerden biri de mal tesliminde "kontrolün devri" şartının yerine getirilmesidir. Kontrolün müşteriye devri dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim şekillerine göre farklılık arz etmektedir. Sözleşmede belirtilen teslim şekli malın kontrolünün nasıl ve ne zaman müşteriye devredileceğini belirlemekte aynı zamanda hasılatın doğuşuna da sebep olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir nokta, kontrol devrinin belirli bir anda ya da zamana yayılı olarak ortaya çıkmasıdır. Standartta yer alan bu düzenlemeler ışığında Incoterms 2020'de belirtilen teslim şekillerine göre hasılatın hangi aşamada gerçekleştiğine Tablo 3'te yer verilmiştir.

**Tablo 3:** TFRS 15 Standardına Uyarınca Incoterms 2020 Teslim Şekillerine Göre Kontrol Devrinin ve Hasılatın Doğuş Zamanı

Incoterms 2020 Teslim Şekilleri	Kontrol Devri ve Hasılatın Oluşum Zamanı	
EXW	İşletmede Teslim	Satıcının malı kendi iş yerinde teslim ettiği zaman
FAS	Gemi Doğrultusunda Teslim	Satıcının gümrük işlemlerini tamamladıktan sonra belirlenen bir limanda geminin yanında malların taşıyıcıya teslim edildiği zaman
FCA	Belirlenen Yerde Taşımacıya Teslim	Gümrük işlemleri tamamlanan malların herhangi bir taşıma türü için taşıyıcıya teslim edildiği zaman
FOB	Gemi Bordasında Teslim	Malların alıcı tarafından tahsis edilen gemiye yüklendiği zaman
CFR	Mal Bedeli ve Taşıma	Satıcı tarafından mallar varış yerine taşınmak üzere gemiye yerleştirildiği zaman
CIF	Mal Bedeli, Sigorta ve Taşıma	Malların yükleme limanında gemi küpeşesine yüklendiği zaman
CPT	Taşıma Aşamasına Kadar Ödenmiş	Malların satıcı tarafından ücreti ödenmiş taşıyıcıya teslim edildiği zaman
CIP	Navlun ve Sigorta Ödenmiş	Malların sigorta, yükleme ve taşıma bedelleri ödendikten sonra taşıyıcıya teslim edildiği zaman
DPU	Terminalde Teslim	Malların alıcının ülkesine getirildikten sonra belirlenen herhangi bir yerde boşaltıldığı zaman
DAP	Belirlenen Yerde Teslim	Mallar belirlenen yerde teslim edildiği zaman
DDP	Varış Yerinde Gümrük Ödenmiş Teslim	Malların alıcının ülkesindeki gümrük işlemleri de dahil tüm işlem ve harcamaları üstlenerek alıcının belirttiği adrese teslim ettiği zaman

**Kaynak:** Gökgöz ve Özdemir, 2015:115'ten güncellenerek hazırlanmıştır.



Tablo 3'e göre dış ticarete konu olan malların seçilen Incoterms türüne göre, hasılatın muhasebe kayıtlarına alınma zamanı belirlenmiştir. Bu durumda satıcı tarafından teslim şekline bağlı olarak hasılatı doğuran işlem gerçekleşene kadar satış tutarı 380 Ertelemiş Gelirler Hesabına alınmalı, satışa konu olan malların kontrolü alıcıya geçtiği anda ise satış işlemi muhasebe kayıtlarına alınmalıdır (Gökgöz, 2015:117). Hasılatın muhasebe kayıtlarına alınmasında dikkate alınacak hususlardan bir diğeri de satışa konu olan mal tutarının ödeme şeklidir. Sözleşmede belirlenen ödeme şekline bağlı olarak satış hasılatı elde edildiğinde ilgili hesaplar kapatılmalıdır.

**Örnek 1:** XYZ işletmesi, Fransa'da faaliyet gösteren bir işletmeye mobilya ihracatı yapmaktadır ve işletmeyle 75.000 Euro tutarında bir sözleşme yapılmıştır. Sözleşmede malların teslimi için DPU teslim şekli kullanılacak ve akreditifli ödeme yapılacaktır. XYZ İşletmesi sattığı mobilyalar için malların tesliminden itibaren üretimden kaynaklanan hatalar için 1 yıllık yeni ürün değişim garantisi sunmaktadır. İşletme yıllık ortalama 2.500 Euro tutarında garanti kapsamında yeni ürün değişimi öngörmektedir. XYZ İşletmesi sözleşme konusu malların hazırlığını tamamlamış ve 20.10.20XX tarihinde ilgili belgelerle birlikte sevkiyatı gerçekleştirmiş ve 1.11.20XX tarihinde ithalatçı işletmeyle sözleşmede belirtilen yerde alıcının belirlediği yerde sözleşme konusu mal teslim edilmiştir. İhracatın yapıldığı tarihte 1 Euro = 6,50 TL olup mallar teslim edildiğinde kur 1 Euro = 6,58 TL'dir. (KDV işlemleri ihmal edilmiştir. TFRS taslak hesap planı kullanılmıştır.)

Edim Yükümlülüğü = Mobilya Satışı

İşlem Bedeli = 75.000 \* 6,5 TL/Euro = 487.500 TL

1 Yıllık Garanti = 2.500 \* 6,5 TL/Euro = 16.250 TL

Hasılat = 471.250 TL

120 ALICILAR HS. 380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS. 75.000 Euro*6,5 TL	487.500	487.500
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS. 120 ALICILAR HS. 601 YURTDIŞI SATIŞLAR HS. Satış = 75.000 Euro *6,58 Garanti = 2.500 Euro* 6,58	471.050	6.000 477.050

Yapılan ihracat işlemine yönelik sözleşmenin muhasebeleştirilmesinde TFRS 15 standardına göre beş aşamalı modele göre işlemler yapılacaktır. Mal veya hizmet teslimlerini içeren sözleşmeler TFRS 15 standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir (TFRS 15, md. 9). Sözleşmede yer alan her edim yükümlülüğünün ayrıştırılması ve her edim yükümlülüğünün işlem fiyatı belirlenmesi hususunda XYZ işletmesi, sözleşmede belirlenen özelliklere sahip malın taraflarca belirlenen teslim şekline göre sevk edilmesinden ve satış sonrası verilebilecek garanti hizmetinden sorumludur. Sözleşmede mal satışı ve garanti hizmeti olarak, iki edim yükümlülüğü bulunduğu standart gereği; garanti hizmetinin tahmini bedeli, hasılat tutarından düşülmüştür. İşletmenin elde edeceği hasılatın bir kısmı belirli bir anda yani malın kontrolünün devriyle kazanılacaktır. Garanti hizmetiyle ilgili olan kısmı ise zamana yayılı olarak alıcı işletme, bu garanti hizmetinden faydalanmadığı ya da verilen garanti hizmeti tahmin edilen tutarın altında kaldığı takdirde ilgili süre sonunda hasılat olarak kayıtlara alınacaktır. Garanti hizmeti tutarı işletmenin beklenen değer doğrultusunda tespit edilmiştir.

Akreditifli ödeme şekline göre, ihracatı yapan satıcı firmanın sevk ettiği malların sözleşme şartlarına uygunluğunu bildiren akreditif belgelerinin amir bankaya teslim edilmesi durumunda banka tarafından ithalatçının bankasıyla satış tutarının aktarılması işlemleri gerçekleştirilir.

İhracatçı XYZ İşletmesi, ihracat konusu olan malların sözleşme şartlarına uygunluğunu gösteren belgeler aracı banka tarafından ithalatçı işletmenin bankasına bildirilmiştir. İthalatçı işletmenin bankasından aktarılan 75.000 Euro satış bedeli ihracatçının bankası tarafından 1.280 TL'lik işlem ücreti kesildikten sonra işletmenin banka hesabına havale edilmiştir.

102 BANKA HS.	492.220	
780 FİNANSMANGİDERLERİ HS.	1.280	
120 ALICILAR HS.		493.500
İhracat Bedelinin Tahsili		

Satıcı işletmenin verdiği garanti süresi içerisinde işletme garanti kapsamında herhangi bir mal gönderimi yapmamıştır. Bu nedenle standart gereği belirlenen garanti süresi sonunda işletme garanti için ayırdığı tutarı hasılat olarak muhasebe kayıtlarına almalıdır.

XYZ İşletmesi, ihraç ettiği mallar için garanti kapsamında herhangi bir değişim yapmamıştır. Satılan ürünlerin garanti süresi dolduğunda

1 Euro = 6,50 TL'dir.

380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	16.450	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HS.		16.250
646 KAMBİYO KARLARI HS.		200
2.500*6,5 TL		

**Örnek 2:** ABS Tekstil A.Ş. İtalya'ya tekstil ürünleri ihraç eden bir işletmedir. İşletme katalog üzerinden satış yapmakta olup mevcut ürünlerden 100.000 Euro'nun üzerindeki alımlarda 1.000 Euro indirim yapmaktadır. İşletmeyle yapılan sözleşme kapsamında 110.000 Euro değerindeki tekstil ürünü için 15 Aralık tarihinde sözleşme imzalanmış olup malın üretimi tamamlandıktan sonra teslimi için DPU teslim şeklinde anlaşılmıştır. Fiili ihracat tarihi 25 Aralık olup, malın satıcı ile belirlenen limanda teslimi 10 Ocak'ta gerçekleşmiştir. Sözleşmenin yapıldığı tarihte gerçekleşen döviz kuru 1 Euro = 7 TL'dir. Fiili ihracat tarihinde döviz kuru 1 Euro = 7,20 TL'dir. Ödeme şekli açık hesap ödeme olup alıcı işletme 2 ay sonra ödeme yapacaktır. Malın belirlenen yerde teslimi yapıldığında döviz kuru 1 Euro = 7 TL'dir.

TFRS 15 Standardı uyarınca sözleşmenin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için sözleşme 5 aşamalı modele göre analiz edilmiştir. Öncelikli olarak sözleşme konusu bir mal teslimi olması dolayısıyla, sözleşme belirli bir anda yerine getirilecek bir edimi kapsamaktadır. Sözleşmede zaman yayılı olarak gerçekleştirilecek edimler bulunmamaktadır. Sözleşme içerisinde müşteriye taahhüt edilen edim yükümlülükleri ise, bedeli üzerinde anlaşmaya varılan malların teslimi ve değişken bedel olarak belirli bir tutarın üzerinde yapılan alım dolayısıyla müşteri işletmeye yapılacak indirimdir. Sözleşmede yer alan edimlerin işlem bedellerinin belirlenmesi aşamasında ise indirim tutarı ayrılacaktır. Alıcı işletme, ödemeyi 2 ay sonra yapacağından hasılat tutarının içinde 2 aylık vade farkı unsuru da yer almaktadır. Ancak TFRS 15 madde 63'te işlemlerin kolaylaştırılması amacıyla, bir yıldan az vadeli ödeme işlemlerinde, hasılatın piyasa faiz oranı üzerinden bugünkü değerinin tespit edilmesi işlemi zorunlu tutulmamıştır.

Edim Yükümlülüğü = Tekstil Ürünü Satışı İşlem Bedeli

$$= 110.000 * 7 \text{ TL/Euro} = 770.000 \text{ TL}$$

120 ALICILAR HS.	770.000	
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.		770.000
110.000 Euro*7 TL		

380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	770.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HS.		763.000
611 SATIŞ İSKONTOLARI		7.000
Satış = 75.000 Euro *6,58		
Garanti = 2.500 Euro* 6,58		

Yapılan ihracat işlemine yönelik sözleşmenin muhasebeleştirilmesinde TFRS 15 standardına göre; satıcı işletme ile sözleşme konusu malın DPU teslim şekli üzerinde anlaşılmış olduğundan, söz konusu malların alıcının ülkesine getirildikten sonra belirlenen herhangi bir yerde boşaltıldığında malın kontrolü alıcıya geçmiş olmakta ve hasılat kayıtlara alınmaktadır. Satıcı işletme söz konusu malı bir önceki dönem satmasına rağmen hasılat tutarı bir sonraki döneme kalmış ve yeni dönemin gelirlerine eklenmiştir.

## 6. SONUÇ

Müşteri sözleşmelerinden doğan hasılatın, muhasebe kayıtlarına alınmasında kullanılacak düzenlemeleri içeren “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı 2018 yılı itibarıyla uygulamaya konmuştur. Standart, işletmelere sözleşmelerden elde edilecek hasılatın muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara alınmasında beş aşamalı bir model getirmiş olup işletmelerde hasılatın ölçümü ve kayıtlara alınması için gereken hususların oluşumu ile kayda alınması gereken zaman ile ilgili olarak düzenlemeler bu modele uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

Dış ticarete konu işlemlerle ilgili olarak işletmelerin yaptığı mal veya hizmet alım-satım sözleşmeleri, TFRS 15 Standardı kapsamında değerlendirilmekte olup uluslararası raporlama yapan işletmelerin standarda göre yapacakları kayıtlar işletmelerin hazırladıkları finansal tablolarda değişiklikler ortaya çıkaracaktır.

Dış ticaret konusu olan malların sözleşmelerinde belirtilen ve ayrıştırılabilen tüm işlemler bir işlem edimi sayılmakta olup her bir edime ait işlem bedeli belirlenmektedir. İşlem bedeli belirlenen edimler, fiili ihracat tarihinde tahakkuk kaydı yapılmakta ancak hasılat olarak raporlanmamaktadır. Sözleşme konusu malla ilgili olarak taraflar arasında seçilen Incoterms 2020 teslim şekline bağlı olarak malın kontrolünün alıcıya geçtiği aşama belirlenmeli ve işletmenin elde edeceği hasılat muhasebe kayıtlarına alınmalıdır. İhracat konusu malların kontrolünün alıcıya geçmesi hasılatın doğuşunu belirlemekte iken seçilen ödeme şekli de hasılatın tahsilat zamanını belirlemektedir. Bu durum fiili olarak ihracatın, ihracat sonucu

elde edilen hasılatın ve tahsilatının farklı dönemlere isabet etmesi sonucuna sebep olabilecektir. Hasılatın elde edildiği dönemin fiili satış döneminden farklı bir döneme isabet etmesi durumunda işletmenin elde ettiği hasılatın vergilendirme döneminin de değişmesine de sebep olmaktadır. Uluslararası raporlama yapan işletmelerin güvenilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir finansal raporlama yapabilmelerinde standardın doğru anlaşılmasının ve uygulanmasının önemi büyüktür. Ayrıca satışa konu olan malla ilgili olarak tarafların anlaşığı ödeme şekli işletmelerin nakit akışını etkileyeceğinden ödeme planlarının hazırlanmasında bu durum dikkate alınmalıdır.

### KAYNAKÇA

- Aktaş, R. ve Varol, İ.D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:73, 27-50.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 39, Sayı: 2, 403-428.
- Bayram, O. (2019). Uluslararası Ticarete Tahsil Esasına Dayalı Ödeme Şekilleri (Collection Basis) ve Uygulama Adımları, *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 223-230.
- Calayoğlu, İ. ve Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması, *PESA International Journal of Social Studies*, Vol:2, Issue:2, 18-42.
- Canitez, M. ve Tümer, G. (2014). *Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar*, (Edt. Ünüsan, Ç., Canitez, M.), Gazi Kitabevi: Ankara.
- Demirkol, F. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 6 Sayı: 15, 415-434.
- Demir, Z., Yorulmaz, Ö. (2019). *Yeni Yılda Uluslararası Ticarete Yeni Kavramlar: INCOTERMS 2020'ye Doğru*. <http://cevrimicikpmgvergi.com/blog/yeni-yilda-uluslararasi-ticarette-yeni-kavramlar-incoterms-2020-ye-dogru/21> (16.12.2019).
- Ertem, Ü. (2015). *Dış Ticaret İşlemleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gökgöz, A. ve Şeker, A. (2014). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Bursa: Dora Yayınları.
- Gökgöz, A. Özdemir H. (2015). Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi, *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1/3, 105-122.

- Gündoğdu, N. (2016). Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinde Eğitim Gereklilerinin Belirlenmesi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi, Nevşehir.
- Gürsoy, Y. (2016). *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*. (11. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Haftacı, V. (2015). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kaya F., ve Topbaş, N. T. (2012). *Dış Ticaret İşlemleri*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2526, Eskişehir).
- Kaya, F. (2015). *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*. (5. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kaya, F. (2011). *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Kaya, F. (2013). *Dış Ticaret ve Finansmanı*. (3. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Karacan, S. (2010). *Dış Ticaret ve Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Köse, T. ve Çelikay, Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 25, Sayı:127,19-44.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2019). Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2019 Özel Sayı, 15-32.
- Özkan, Ö. (2012). Incoterms 2010 İle Getirilen Yenilikler, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:31, 1-15.
- Saban, M., Gürkan, S. ve Vargün, H., (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (1), 43-64.
- Sabuncu, B. (2019). TFRS 15 ve TMS 21 Kapsamında Forfaiting Muhasebesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:82, 77-96.
- Sayım, F. ve Zengin, H.İ. (2012). Dış Ticarete Kullanılan Finansman ve Teslim Şekillerinin Türkiye'nin Sınır Ticareti Uygulamalarında Kullanılabilirliği, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 8, Sayı 17, 215-235.
- Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İstanbul: ISMMO Yayınları 164.
- Toroslu, V. (2013). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, (2. Baskı). Ankara Seçkin Kitabevi.

Uzun, F. (2018). *DAP, DAT ve DDP Teslim Şekillerindeki Yeni Gümrük Riski*. Çevrimiçi [www.dunya.com/kose-yazisi/dap-dat-ve-ddp-teslim-sekillerindeki-yenigumruk-riski/433115](http://www.dunya.com/kose-yazisi/dap-dat-ve-ddp-teslim-sekillerindeki-yenigumruk-riski/433115), (18.12.2019).

Yeaton, K. (2015). A New World of Revenue Recognition Revenue From Contracts With Customer, Accounting And Auditing, *The CPA Journal*, 85(7), 50-53.

Yiğit E. ve Büyükipekçi, S. (2019). TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt 22, Sayı:1, 204-212.

İGEME, *100 Soruda Dış Ticaret*, (2019). [Çevrimiçi www.muhasibetr.com/disticaretmevzuati/100 soruda dis ticaret.pdf](http://www.muhasibetr.com/disticaretmevzuati/100_soruda_dis_ticaret.pdf), (17.12.2019).

ICC Incoterms 2020 Teslim Şekilleri Detaylı Rehber. Çevrimiçi [www.ihracat.co/2019/12/icc-incoterms-2020-teslim-sekilleri.html](http://www.ihracat.co/2019/12/icc-incoterms-2020-teslim-sekilleri.html), (18.12.2019).

Incoterms 2020 Revision. Çevrimiçi [www.incotermsexplained.com/incoterms-2020/](http://www.incotermsexplained.com/incoterms-2020/), (16.12.2019).

Tong, T.L. (2014). *A Review Of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers*. Çevrimiçi [www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file\\_path=pdf](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf), (08.01.2020).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı. Çevrimiçi [www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_15\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf), (18.12.2019).



