

UFRS 15 KAPSAMINDA SÖZLEŞME VARLIKLARI, SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜKLERİ, MÜŞTERİ TANIMLARININ ANALİZİ VE DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİLERİNİN İNCELENMESİ

ANALYSING DEFINITIONS OF CONTRACT ASSETS, CONTRACT LIABILITIES, CUSTOMER AND EXAMINING OF THEIR RELATIONSHIP WITH OTHER CONCEPTS UNDER IFRS 15

Ayça AKARÇAY ÖĞÜZ* 
Mustafa İGE** 

Öz

UFRS 15'in uygulanmasıyla birlikte sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri kavramları literatürde yerini almıştır. Bir kalemin varlık olarak bilançoda yer alabilmesi için Kavramsal Çerçeve'deki varlık tanımını karşılaması, yani söz konusu kalemin işletme tarafından önemli ölçüde kontrol edilmesi, maliyetinin ölçülebilmesi ve ekonomik fayda üretme potansiyelinin bulunması gerekir. Yükümlülük şartı içinse mevcut bir ekonomik kaynak ve bu kaynağın devir mükellefiyeti şartlarının karşılanması gerekir. Bu tanımlar sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülüklerinin bilançoda izlenmesi konusuna temel oluşturmaktadır. 2018 yılında yürürlüğe giren bu standart, tüm işletmeler tarafından henüz tek düze biçimde uygulanamamaktadır. Bunun en temel nedenleri arasında sözleşme varlıkları, sözleşme yükümlülükleri ve diğer bazı kavramların farklı yorumlanması yer almaktadır. Eğer işletmenin müşteri tanımı en başta hatalı yapılırsa, bundan sonraki süreç de zamanlama ve raporlama açısından hatalı sonuçlara yol açabilir. Bu çalışmanın amacı, UFRS 15 uygulamalarında sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülüklerinin bilanço raporlamasında pratikte karşılaşılabilecek hataların önlenmesine ve standardın temelini oluşturan müşteri, sözleşme ve hasılat kavramlarının tanımının doğru yapılmasına yol göstermektir.

Anahtar Kelimeler: Sözleşme Varlıkları, Sözleşme Yükümlülükleri, Müşteri, Sözleşme, Hasılat
JEL Sınıflaması: M31, O39

* Doç. Dr. Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, aakarcay@marmara.edu.tr, ORCID: 0000-0000-2682-8741.

** **Sorumlu Yazar:** Öğrenci, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bölümü, mustafa.ige@gmail.com, ORCID: 0000-0001-7957-1022.

Bu makaleyi alıntılanmak için: Ögüz, A. A. & İge, M. (2021). UFRS 15 Kapsamında Sözleşme Varlıkları, Sözleşme Yükümlülükleri, Müşteri Tanımlarının Analizi ve Diğer Kavramlarla İlişkilerinin İncelenmesi. *Journal of Research in Business*, 6(1), 203-221.

"Çalışmada Etik Kurul izni gerekmemektedir."

Abstract

With application of IFRS 15, the concepts of contract assets and contract liabilities have taken their place in the literature. In order for an item to be included in the balance sheet as an asset, it must meet the definition of asset in the Conceptual Framework, that is, the related item must be significantly controlled by the entity, its cost could be measured reliably, and it should have the potential to generate future economic benefits. For the liability to be recognized, an existing economic resource and the obligation to transfer this resource requirement must be met. These definitions constitute the basis for recognizing contract assets and contract liabilities in the balance sheet. This standard, which came into effect in 2018, has not yet been applied on a uniform basis by all entities. Different interpretations of contract assets, contract liabilities, and some other concepts are among the main reasons for this. If the customer definition of the entity is made wrong at the beginning, the following process will lead to misleading results in terms of timing and reporting. The purpose of this study is to prevent mistakes in IFRS 15 applications that may be encountered in the reporting of contract assets and contract liabilities on the balance sheet, and to provide a guidance for defining of the concepts of customer, contract and revenue, that form the basis of the standard, properly.

Keywords: Contact Assets, Contract Liabilities, Customer, Contract, Revenue

JEL Classification: M31, O39

Extended Summary

The purpose of this study is to guide the practitioners to correctly define the concepts; customer, contract, revenue, performance obligations, contract asset, and contract liability; that are described under IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Contract assets and contract liabilities in particular are new concepts. Although many domestic and foreign studies written on IFRS 15 can be found when the literature is reviewed, almost all of these studies include application process of five-step model on IFRS 15, rather than focusing on certain concepts. In order for the five-stage model of IFRS 15 to be applied, the concepts within the scope of the standard should be defined properly. The point that distinguishes this study differs from the others in the literature is that other studies do not contain specific examples and explanations on issues that may lead to conceptual confusion.

This paper, in which the aforementioned concepts and their interrelations are studied compiling many studies on IFRS 15, aims to fill the gap in the literature. While doing this, the concepts in other IFRS standards and the principles in Conceptual Framework have been taken into consideration as well. The starting points are definition of asset and conditions of being an asset in Conceptual Framework and what is meant by ordinary course of business under IAS 2 Inventories. An item cannot be recognized as an asset, if it does not meet the characteristics of asset. Additionally, if the sale of an item does not exactly represent the ordinary course of business, it will not be included in the scope of IFRS 15.

The conditions under which the contract assets and contract liabilities arise have been investigated in detail and possible errors that may be encountered in accounting for these concepts have been tried to be highlighted. These mistakes may include the incorrect customer identification that results in revenue and liabilities that are not real, recognition of the entire contract size as assets and liabilities as a result of considering performance obligations as equivalent to contract liabilities, reporting all items related to the contract as contract assets, and mutual presentation of items that are not directly

controlled by the company as contract assets and contract liabilities. These possible mistakes are emphasized in this study, and the concepts of contract asset and contract liability are explained with examples.

The interpretation of the concepts that enter the literature with IFRS 15 is important so that financial statement users have information about the business. Possible consequences of mistakes, that may be encountered in accounting of revenue, assets and liabilities within the scope of IFRS 15, include increases in turnover ratios due to unreal revenue, decreases in turnover ratios due to unreal contract assets and contract liabilities, and increases in risks of financial leverage. Since the purpose of the study is to guide the determination of the concepts properly, a quantitative study has not been performed regarding the size of the deviations in financial ratios caused by conceptual mistakes.

1. Giriş

UMS 18 ve UMS 11'in yürürlükten kalkmasıyla birlikte hasılat tek bir standart, UFRS 15 kapsamında raporlanmaya başlamıştır. Hasılat, finansal tablo kullanıcıları için vazgeçilmez bir ölçüm olup bir işletmenin finansal performansını ve etkinliğini değerlendirmek için kullanılan en önemli kalemlerden birisidir. UFRS 15'in amacı, standardın temel kavramları olan müşteri, sözleşme ve hasılat tanımlarının doğru bir şekilde yapılarak işletmenin varlık, yükümlülük ve nakit akışlarının gerçeğe uygun bir şekilde raporlanmasını sağlamaktır. Hasılatın hatalı raporlanması, çift taraflı kayıt gereği bilançonun da hatalı raporlanmasına yol açar.

UFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle hasılatın muhasebeleştirilmesi süreci, edim yükümlülüğü kavramı ile birlikte kapsamlı olarak ele alınmıştır. UFRS 15 ile birlikte edim yükümlülüğü kavramının yanı sıra, bu kavramdan türeyen sözleşme yükümlülüğü ve sözleşme varlığı kavramları da literatüre girmiştir. Bu kavramların doğru muhasebeleştirilmesi süreci öncelikle müşteri tanımının doğru yapılmasıyla başlamaktadır. Hatalı başlayan süreç, işletmenin yükümlülüklerinde veya hasılatında gerçek olmayan artışlar yaratabilir, hatalı yapılan varlık ve yükümlülük kayıtları varlıkların devir hızını düşürebilir ve hatta işletmenin kredibilitésini olumsuz etkileyebilir.

2. Amaç ve Tanımlar

UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı 2014 yılında 01.01.2017 tarihinde veya bu tarihten başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş ancak, 2015 yılında yapılan değişiklikle yürürlük tarihi 01.01.2018 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere ertelenmiştir. UFRS 15, UMS 18 Hasılat ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları ve bu standartlara ait yorumların yerine geçmiştir (Şavlı, 2016).

2.1. Standardın Amacı

UFRS 15'in 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" (UFRS 15.1). Dolayısıyla bir

işlemin UFRS 15'in kapsamında olması için müşteri, sözleşme ve hasılat tanımlarının ayrı ayrı karşılanması gerekir.

Hasılatın finansal tablolara alınmasında sözleşme hükümleri özel öneme sahiptir. Bir sözleşmenin kısmen UFRS 15, kısmen de diğer standartların kapsamına girmesi durumunda özel nitelikli diğer standartlara bakılır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2019).

2.2. Standarda Ait Ana ve Alt Kavramlar İle Bunlarla İlişkili Diğer Unsurların İncelenmesi

Faturadan ziyade sözleşme merkezli bir standart olan UFRS 15; ana kavramlar olan müşteri, sözleşme ve hasılatı detaylı olarak açıklamaktadır. Sözleşme varlıkları, sözleşme yükümlülükleri ve edim yükümlülükleri de ana kavramlardan türeyen alt kavramlardır. UFRS 15'te tanımlanmamakla birlikte fatura, alınan avanslar ve ertelenmiş gelirler de diğer ilişkili unsurlardır.

UFRS 15'in karar gerekçelerinde sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Müşteri ile sözleşme imzalandıktan sonra işletme, müşteriden bedel alma hakkı elde eder ve mal veya hizmetleri müşteriye devretme yükümlülüklerini üstlenir (edim yükümlülükleri). Bu hakların ve edim yükümlülüklerinin birleşimi, kalan haklar ile edim yükümlülükleri arasındaki ilişkiye bağlı olarak net bir varlık veya net bir borca yol açar. Kalan hakların ölçüsü kalan edim yükümlülüklerinin ölçüsünü aşyorsa sözleşme bir varlıktır (sözleşme varlığı). Tersine, kalan edim yükümlülüklerinin ölçüsü kalan hakların ölçüsünü aşarsa sözleşme bir yükümlülüktür (sözleşme yükümlülüğü). (UFRS 15 Karar Gerekçeleri, pr. BC 18)

Bu kavramların muhasebeleştirilme zamanının temel belirleyicisi mal ve hizmetlerin devredildiği tarihtir. Ancak sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi noktasında farklı uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Farklı uygulama örnekleri arasında sözleşme büyüklüğü tutarı kadar sözleşme yükümlülüğü ve karşılığında alacak kaydı oluşturulduğu, bunun da kaldıraç etkisiyle bilançoyu büyüttüğü görülebilmektedir. Ya da, sözleşmeyle ilgili tüm varlıkların sözleşme varlığı olarak kaydedilerek yine zahiri bir bilanço büyüklüğü yaratıldığı ve aktif devir hızının düştüğü görülmektedir.

2.2.1. Sözleşme

“İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır” (UFRS 15, EK:A). Bir sözleşmenin UFRS 15 kapsamında hasılat doğurabilmesi için ticari bir öze de sahip olması gerekir.

Hukuken icra edilebilirlik kavramı, sözleşmeden kaynaklı alacakların dava ve icra konusu

edilebilirliğidir. Oxford sözlüğünde enforceable ¹ kelimesi otorite tarafından itaat edilmesi sağlanan yasa ya da kural ile ilgili bir sıfat olarak tanımlanmaktadır. Ticari öze sahip olunması ise tarafların nakit akım risklerinde tutar ve zamanlama yönünde ortaya çıkacak değişiklik olarak tanımlanmaktadır (UFRS 15.9/d). Bu bakımdan ticari öze sahip olmayan, benzer varlıkların takasına yönelik sözleşmeler hasılat yaratmaz.

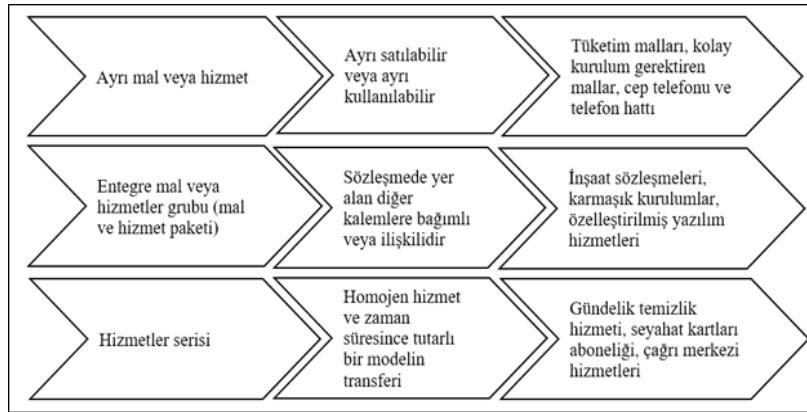
Müşteri sözleşmelerine ilişkin uygulama ve süreçler hukuki çevreye, sektörlerle ve işletmelere bağlı olarak değişir. Ayrıca sözleşmeler işletmenin bünyesinde müşteri türüne ve sunulan mal veya hizmetin niteliğine göre de farklılaşabilir (Sağlam & Yolcu, 2019).

2.2.2. Edim Yükümlülüğü

“Edim yükümlülüğü, aşağıdakilerden herhangi birinin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki bir taahhüttür (UFRS 15, EK:A):

- Farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi) ya da
- Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet.”

Sözleşme yükümlülüklerinin belirlenmesi noktasında edim yükümlülüklerinin doğru tespit edilmesi önem taşımaktadır.



Şekil 1: Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Örnekler (Sağlam & Yolcu, 2019)

2.2.3. Müşteri

“İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır” (UFRS 15, EK:A). Standart kapsamında muhasebeleştirme

¹<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/enforceable?q=enforceable>

yapabilmek için sözleşmenin karşı tarafının müşteri olup olmadığı doğru tespit edilmelidir.

Müşteri, mal ve hizmet arzıyla yani çıktı yaratılmasıyla ilgili bir kavramdır. Kiralama işlemleri mal veya hizmet arzı olmadığı yani çıktı yaratmadığı için faaliyet konusu gayrimenkul olan işletmeler için kiracılar müşteri tanımına girmez ki, kiralama işlemleri de zaten UFRS 15'in kapsamı dışında tutulmuştur.

UFRS 15'te müşteri tanımı hakkında özel bir durum aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

İşletme UFRS 15'i bir sözleşmeye ancak sözleşmenin karşı tarafı bir müşteri ise uygular. Sözleşmenin karşı tarafı, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısını elde etmek yerine, bir işbirliği anlaşmasıyla varlık geliştirilmesi gibi sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçlerinden kaynaklanan risk ve faydaları paylaştığı bir faaliyet veya sürece katılmak amacıyla sözleşme yapmışsa, müşteri olarak değerlendirilmez (UFRS 15.6).

UFRS 15'in karar gerekçelerinde, işbirliği anlaşmalarına ait bazı örnekler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (UFRS 15 Karar Gerekçeleri, pr.BC 54):

- a) Biyoteknoloji ve ilaç şirketleri arasındaki ortak araştırma ve geliştirme faaliyetleri veya havacılık ve savunma, teknoloji ve sağlık endüstrilerinde veya yüksek öğrenimdeki benzer anlaşmalar,
- b) Açık deniz petrol ve gaz sahasındaki ortakların, raporlama dönemi boyunca sahadan üretim hacimleriyle ilgili orantılı hakları arasındaki herhangi bir farkı kapatmak için birbirlerine ödeme yapabilecekleri anlaşmalar,
- c) Bir kuruluşun araştırma faaliyeti için hibe ve sponsorluk aldığı, hibe verenin veya sponsorun araştırma faaliyetinden elde edilen herhangi bir çıktının nasıl kullanılacağını belirleyebildiği, kar amacı gütmeyen sektördeki anlaşmalar.

UFRS 15'in işbirliği anlaşmaları konusundaki düzenlemelerine göre; gayrimenkul yatırım ortaklıkları kontrolündeki arsa satışı karşılığı gelir paylaşım projelerde arsa sahibi ile müteahhit işletme arasında konut satış veya taahhüt sözleşmesi imzalanmadığı sürece arsa sahipleri, müteahhit şirketin müşterisi olarak değerlendirilmemelidir. Bu nedenle de taahhüt ve yap-sat kavramlarının anlaşılması gerekir.

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ya da sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya teslimini üstlenmektir. Yap-sat faaliyeti ise kendi arsası veya kat karşılığı edinilen arsa üzerinde yapı üretip satmak amaçlı inşaat faaliyetidir (Şenlik, 2018). Gelir paylaşım projeler de özel inşaat faaliyetleri kapsamında ele alınmaktadır (Usul, 2015). Dolayısıyla bu tür müşterek inşaat işleri taahhüt projesi olarak değil, özel amaçlı yap-sat projesi olarak ele alınmalıdır. Kontrolörlük nedeniyle düzenlenen hakediş raporları, geçici kabul ve kesin kabul gibi kavramlar işin tek başına taahhüt işi olduğunu kanıtlamaz. UFRS 15 kapsamında taahhüt projesi ile özel amaçlı

yap-sat projesi arasındaki fark, müşteri tanımındaki farklar nedeniyle hasılatın raporlanma şeklinde ortaya çıkmaktadır. Taahhüt işlerinde ilerleme oranına göre satış maliyeti ve hasılat kaydı yapılarak stoklar azalırken, yap-sat işlerinde tapu devirleri yapılmadan hasılat ve maliyet kaydı yapılmaz, stoklar azalmaz.

Örnek: Bir işletme, arsa sahibi olan gayrimenkul yatırım ortaklığı ile arsa karşılığı gelir paylaşım sözleşmesi imzalamıştır. Projenin arsa hariç maliyeti 1.000.000 TL olup, inşaat kar marjı %10'dur. Projenin tamamı satılmış olup arsa sahibinin hesaplarında muhafaza edilen satış bedellerinden müteahhit şirkete ilerleme oranına göre aktarım yapılmaktadır. İlk yıl %30 ilerleme kaydedilmiştir. İşletme tarafından ilk yıl yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

Bankalar		330.000	
	Sözleşme Yükümlülükleri (Alınan Avanslar)		330.000

Şekil 2: Avans İşlemlerine Ait Yevmiye Kayıtları

2.2.4. Gelir ve Hasılat

“Gelir, ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır. Hasılat ise işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir” (UFRS 15, EK:A).

Gelir kavramı tüm işletme faaliyetlerinin sonuçlarını kapsayacak şekilde geniş tutulurken, Kavramsal Çerçeveye göre gelir, hasılat ve kazancın her ikisini de içermektedir (Toroslu, 2011). Bu bakımdan da Standart, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, devrini taahhüt ettiği mal veya hizmetleri yansıtabilecek biçimde, bu mal ve hizmetlerin devredilmesi karşılığında beklediği bedel tutarında muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir (CPA Deloitte, 2015).

Ancak, faaliyet konusu kapsamında sözleşmeye bağlı kira geliri elde edilmesi durumunda hasılat tanımı karşılanmakla birlikte varlığı elinde tutan taraf müşteri tanımını değil, UFRS 16 kapsamında kiracı tanımını karşılamaktadır. Kiralamalar UFRS 15'in kapsamı dışında olduğu için (UFRS 15.5/a) kiralamalarda sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğü kavramlarından bahsedilemez.

2.2.5. Fatura ve UFRS 15 İlişkisi

Fatura, vergisel ya da hukuki bir belge ve ispat aracı olup, UFRS 15 kapsamındaki kayıtlar için gerekli bir belge değildir. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) ² göre düzenlenmesi zorunlu olan fatura, Türk

²VUK md.229'a göre *fatura*, “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” Aynı kanuna göre faturanın, mal veya hizmetin tesliminden sonra azami 7 gün içerisinde düzenlenmesi zorunludur.

Ticaret Kanunu (TTK)³ yönüyle gerçek ya da tüzel kişi tacirlerin, yaptıkları işlemler karşılığında karşı taraf istediğinde verdikleri bir ticari belgedir (Önder & Tekşen, 2005). İlâveten TTK'da faturanın saklanması yönünde hüküm bulunması, faturanın ispat aracı olduğunu göstermektedir (TTK, md.66). Bir belgenin, faturanın hukuki sonuçlarını taşıyabilmesi için taraflar arasında geçerli bir sözleşmenin bulunması gerekir (Alışkan, 2015).

Yargıtay kararlarında, sadece faturanın kesilmiş olmasının hak doğurmadığı, malın teslim edilmiş olmasının da kanıtlanması gerektiğine hükmedilmiştir (Yargıtay 11. HD, 03.04.1978 tarih, E:1978/1788, K:1978/1687). Bu nedenle sözleşmeden doğan alacak hakkının hukuken icra edilebilmesi için teslim zorunludur, fatura da bunun ispat araçlarından biridir.

2.2.5.1. Teslim Öncesi Düzenlenen Faturalar

TTK'da işletmeler arasında önceden yapılan bir ticari sözleşmeye dayanarak mal ve hizmetin teslimi tarihinde, daha sonra ya da daha önce fatura düzenlenip verilebileceği öngörülmektedir (Alışkan, 2015). Ancak teslim öncesi düzenlenen faturaların karşılığında mal ve hizmet devri olmadığı için alacak hakkı da hukuken ortaya çıkmaz.

Faturaların, dönemsel indirimlerden faydalanmak, bedelin erken tahsil edilmesi nedeniyle müşterinin fatura talebi, ertesi yıl iptale uğrayan bütçe ödeneklerinden yararlanmak gibi çeşitli sebeplerle erken düzenlendiği durumlar ortaya çıkabilir. Düzenlenen bu tür faturalar karşılığında özün önceliği kavramı gereği bilanço pasifinde avans ya da gelecek dönemlere ait gelir kaydı yapılırken, aktifte alacak hesapları kullanılır ve hasılat kaydı yapılmaz.

Sadece fatura düzenlenmiş olması nedeniyle VUK bilançolarına yansıyan kayıtlar UFRS 15 ile çelişmektedir. Çünkü UFRS 15'e göre sözleşme yükümlülüğü ve alacak kayıtlarının bir arada olması için işletmenin, mal veya hizmetin teslim edilmesinden önce koşulsuz bir alacak hakkı elde etmiş olması gerekmektedir. UFRS 15'in karar gerekçelerinde de belirtildiği üzere, bir alacığın koşulsuz olması faturaya değil, bedelin talep edilebilme özelliğine bağlıdır (UFRS 15 Karar Gerekçeleri, pr.BC325). Bu bakımdan fatura, UFRS 15'e göre sözleşmenin hukuken icra edilebilirlik özelliğini destekleyen bir yan unsurdur ancak muhasebesel bir şart değildir.

2.2.6. Sözleşme Varlığı

Sözleşme varlığı, "işletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine ya da erken teslimlerde vade başlangıç tarihinin beklenmesi koşuluna) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır" (UFRS 15, EK:A). Sürenin geçmesinden kasıt, vadenin başladığı tarihten itibaren işletmenin bedeli almak için vade sonunu bekliyor olmasıdır. Aktifleştirilebilir sözleşme maliyetleri sözleşme varlığı anlamına gelmez.

³Türk Ticaret Kanunu (TTK) md. 21'e göre "Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir. Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır".

“İşletme, müşteri bedeli ödemedi veya ödemenin vadesi gelmeden önce mal veya hizmetleri müşteriye devrederek edimini yerine getirdiği durumlarda, sözleşmeyi alacak olarak sunulan tutarlar hariç olmak üzere bir sözleşme varlığı olarak gösterir” (UFRS 15.107).

Sözleşme varlığının ortaya çıkabilmesi için öncelikle sözleşme varlığının mal veya hizmetle ilgili olması, bu mal veya hizmetin devredilmiş olması ve işletmenin bunun karşılığında bedel isteme hakkı olması gerekir. Dolayısıyla henüz müşteriye devri yapılmamış stoklar, sipariş avansları veya ciro primi kapsamında müşteriye peşin ödenmiş giderler sözleşme varlığı olarak kabul edilmezler.

Ticari alacak ve sözleşme varlığı birbirinden farklı kavramlardır. (CPA Deloitte, 2015). Mal ve hizmet, müşteriye devredildiğinde işletmenin yerine getirmesi gereken yükümlülükleri devam ediyorsa devredilen mal ve hizmet bedelini temsil eden hak bilanço aktifinde sözleşme varlığı (veya gelir tahakkuku) olarak kaydedilir. Eğer bedelin koşulsuz talep hakkı söz konusuysa ticari alacak olarak sınıflandırma yapılır. Sözleşme varlığı koşula bağlıdır ve ticari alacak öncesi olarak düşünülebilir.

Sözleşme varlığı her ne kadar alacak gibi düşünülse de kalan yükümlülüğün yerine getirilip getirilmeyeceğine yönelik riskin olması, bu bedeli alma hakkını kesinleştirememektedir. Dolayısıyla bu bedeli alma hakkı sözleşme varlığı olarak ticari alacaklardan ayırt edilmekte ve ayrı başlık altında raporlanması gerekmektedir. Sözleşme varlığı da tıpkı alacaklarda olduğu gibi finansal bir varlık olarak UFRS 9’a göre ölçülür (Özayhan, Marşap, & Yanık, 2015).

Sözleşme varlıkları ile ticari alacaklar arasındaki ayırım önemlidir, çünkü bunu yapmak finansal tablo kullanıcılarına işletmenin bir sözleşmedeki haklarıyla ilgili riskler hakkında bilgiler sağlar. Sözleşme varlıkları ile ticari alacakların her ikisi de kredi riskine tabi olmakla birlikte, sözleşme varlıkları ilaveten performans riskine de tabidir (EY, 2020). Performans riski, geriye kalan edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi noktasındaki risk unsuru olarak dikkate alınır. Aşağıda bu konuya ait örnek yer almaktadır.

Örnek 4: Bir telekomünikasyon şirketi, müşterisi ile akıllı telefon ve 24 aylık konuşma paketi satışına yönelik sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre müşterinin akıllı telefon için 30 gün içerisinde 100 TL ve konuşma paketi için de 24 ay süresince her ay 30 TL ödemesi gerekmektedir. Bu nedenle toplam işlem bedeli 820 TL’dir. (100 TL + 24 x 30 TL). Ancak telekomünikasyon şirketi akıllı telefon ve konuşma paketinin her birinin ayrı edim yükümlülüğü olması gerektiği kanaatindedir. Bu doğrultuda akıllı telefon için 340 TL, konuşma paketi için de 480 TL (480 TL/24 = aylık 20 TL) tutarında işlem bedeli tespit edilmiştir. Sözleşme esnasında akıllı telefon müşteriye teslim edilmiştir. Telekomünikasyon şirketinin kayıtları aşağıdaki gibidir:

Ticari Alacaklar	100	
Sözleşme Varlıkları	240	
Hasılat		340

Şekil 3: Akıllı Telefona İlişkin Yevmiye Kaydı

⁴<https://ifrscommunity.com/knowledge-base/ifrs-15-contract-assets-and-contract-liabilities/#link-contract-asset>

Görüldüğü üzere, akıllı telefon müşteriye teslim edildiğinde 340 TL tutarında hasılat kaydı yapılmıştır. (edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem bedelinin sözleşmede belirlenen fiyat ile aynı olması gerekmez). Ancak 340 TL'nin, 30 gün içerisinde ödenmesi kararlaştırılan sadece 100 TL'si koşulsuz olarak istenebilir, geriye kalan 240 TL ise konuşma paketi hizmetine bağlıdır. (telekom şirketi paket hizmeti sağlamazsa müşteri ödeme yapmakla yükümlü değildir). Bu nedenle 240 TL sözleşme varlığı olarak kaydedilmiştir.

Müşteri, akıllı telefon için 100 TL ön ödeme yaptığı için toplam işlem bedeli bakiyesi 720 TL'dir. (720 TL/24 = aylık 30 TL). Bunun 20 TL'si konuşma paketi, 10 TL'si akıllı telefon bedelinden meydana gelmektedir. Müşteri, faturasında 30 TL görmekle birlikte konuya şirket açısından bakıldığında, akıllı telefonla ilgili sözleşme varlığının kalan kısmı 10 TL ve konuşma paketi kısmı 20 TL'dir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ticari Alacaklar	30	
Sözleşme Varlıkları		10
Hasılat		20

Şekil 4: Ay Sonu İşlemlerine Ait Yevmiye Kaydı

2.2.7. Sözleşme Yükümlülüğü

İşletmenin müşteriden tahsil ettiği veya tahsile hak kazandığı bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür. Bu kavram mal ve hizmetle ilgili olduğu için para iadesi yükümlülükleri sözleşme yükümlülüğü anlamına gelmez (PwC, 2019).

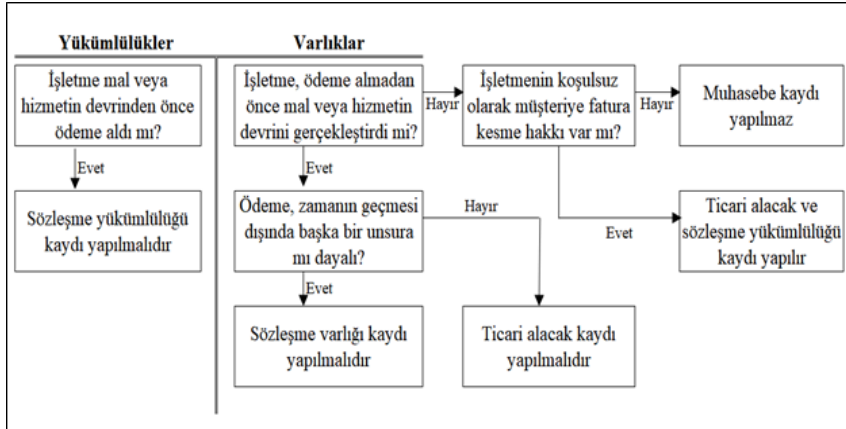
Yükümlülük olarak muhasebeleştirme konusundaki kilit nokta; sözleşme yükümlülüğü kavramının edim yükümlülüğü anlamına gelmediğidir. Sözleşme yükümlülüğü kavramı esasen bilançoda yer alan bir hesap sınıfıdır ve henüz gerçekleştirilmemiş edim yükümlülüğü yani müşteriye henüz devredilmemiş taahhütler için alınan ödemeler kadar bilançoda müşterinin kullanılmamış haklarını temsil etmektedir. Bu haklar alınan avanslar veya ertelenmiş gelirler (gelecek aylara/yıllara ait gelirler) olarak raporlanabilir. Ancak bu durumda, tahsil edilen bedelin hangi durumda avans, hangi durumda gelecek dönem geliri olarak kaydedilmesi gerektiği konusu gündeme gelecektir. Bu konu 2.2.7.1 bölümünde ayrıca ele alınmıştır.

Sözleşme yükümlülüğü olarak kayıt yapılabilmesi için teslimden evvel müşteriden bir bedel alınmış olması veya bu bedele hak kazanılmış olması gerekir. Eğer sözleşmeye göre bu şekilde bir ödeme söz konusu değilse sözleşme yükümlülükleri bilançoda gösterilmez.

Sözleşme yükümlülüğü hakkındaki yanlış bir kanı; sözleşme büyüklüğünün yani edim yükümlülüğünün tamamının işletmenin aktifinde sözleşme varlıkları ya da alacak, pasifinde ise sözleşme yükümlülükleri olarak gösterilmesidir. Hatanın ilk sebebi, sözleşme yükümlülüğü ile edim yükümlülüğü kavramlarının karıştırılmasından ileri gelmektedir. Bu da, ülkemiz uygulamalarında *obligation* ve *liability* sözcüklerinin her ikisinin de Türkçe'ye yükümlülük olarak çevrilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Hatanın bir diğer sebebi de VUK uygulamalarına göre kesilen faturanın

muhasebe karşılığının olması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak UFRS uygulamalarında fatura şartı aranmamaktadır.

Aşağıda sözleşme varlığı, sözleşme yükümlülüğü ve ticari alacak kaydının hangi şartlarda yapılacağına ilişkin şekil yer almaktadır ⁵:



Şekil 5: Sözleşme Varlıkları ve Sözleşme Yükümlülükleri Karar Ağacı

Alışveriş mağazaları tarafından müşterilere satılan hediye kartları (gift cards) sözleşme yükümlülüğüne verilebilecek klasik bir örnektir. Çünkü mağaza müşteriden bir bedel tahsil ederek bu bedel karşılığında hediye kartı vermektedir. Müşteri hediye kartını kullandığı zaman hasılat kaydı yapılır (CPA Deloitte, 2015).

2.2.7.1. Alınan Avanslar ve Ertilenmiş Gelirler

“Alınan avans, teslim edilecek olan mal veya hizmetler için alınan ön ödemedir” (Siegel, Shim, Quershi & Dauber, 2014). Fatura düzenlenmesinden bağımsız olan bu açıklamaya göre alınan avans tutarı, mal veya hizmet bedelinin tümünü temsil etmeyen bir peşinat, ön ödeme özelliği taşıırken; ertelenmiş gelirler ise mal ve hizmet bedelinin tümünü ifade etmektedir. Prof. Jae Shim, Prof. Joel Siegel, Prof. Anique Quershi ve Nick Dauber tarafından kaleme alınan Muhasebe Terimleri Sözlüğü’nde avanslar ön ödeme olarak ifade edilirken, ertelenmiş gelirler ödeme olarak ifade edilmiştir. Buradan, ödeme ve ön ödeme ifadelerinin mal veya hizmet bedelinin tümünü ve bir kısmını ifade ettiği yorumuna gidilmiştir.

Ancak bu konuda farklı görüşler de vardır. Bu görüşler, mal ve hizmet teslim edilmeksizin peşin tahsil edilen bedel için fatura düzenlenip düzenlenmemesine göre farklılaşmaktadır. Tahsil edilen bedelin; fatura düzenlenmemişse alınan avans, fatura düzenlenmemişse gelecek aylara/yıllara ait gelir olarak gösterilmesi gereği öne sürülmektedir. Henüz fatura düzenlenmemesi gelirin tahakkuk

⁵<https://www.revenuehub.org/presentation-of-contract-assets-and-contract-liabilities/>

etmesinden uzakta olduğunu, fatura düzenlenmesi ise işletmenin edimlerini yerine getirmeye daha çok yaklaştığını gösterdiği için fatura esasına göre raporlama yapılmasının doğru olduğu kabul edilmektedir (Aktaş, 2019).

UFRS 15'te sadece sözleşme yükümlülüğünün ortaya çıkma şartları belirtilmiştir. Sözleşme yükümlülüğü altında oluşturulacak alınan avanslar ya da gelecek aylara/yıllara ait gelirler gibi alt hesaplar için işletmelerin kendi kriterlerini belirlemede sakınca olmadığı kanaatindeyiz.

2.2.7.2. Sözleşme Yükümlülüğü Karşılığı Oluşan Alacaklar

UFRS 15'te sözleşme yükümlülüğü detaylı olarak şu şekilde açıklanmıştır:

İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedeli ödemesi veya işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkının (başka bir ifadeyle, bir alacağının) bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin vadesinin geldiği tarihte bir sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden tahsil ettiği veya tahsil etmeye hak kazandığı bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür (UFRS 15.106).

Sözleşme yükümlülüğünün ortaya çıkması için mal ve hizmetin müşteriye devri öncesinde ya müşteriden peşin bir bedel tahsil edilmesi ya da koşulsuz olarak tahsil edilemeye hak kazanılan bir bedelin olması gerekir.

Bir bedelin koşulsuz olarak hak kazanılan bir bedel olup olmadığının tespiti zordur. İşletmeler alacak ve sözleşme yükümlülükleri kaydı yaparken aşağıdaki faktörleri göz önüne almalıdır (EY, 2020):

- a) İşletmenin, henüz sağlanmamış mal ve hizmetleri için müşteriye sözleşmeye dayalı olarak fatura gönderme hakkı olup olmadığı (örneğin, bir hizmet veya bakım anlaşmasıyla ilgili avans faturaları),
- b) Ön faturalama, işletmenin normal faturalandırma şartlarıyla tutarlı olup olmadığı,
- c) İşletmenin fatura tarihinden itibaren kısa süre içerisinde edim yükümlülüklerinin ifasına başlayıp başlamayacağı,
- d) Ön faturalama ile edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi arasındaki sürenin 1 yıldan uzun olup olmadığı.

Standardın 106. paragrafında belirtilen, işletmenin bedeli koşulsuz alma hakkı; edim yükümlülüğüne eşdeğer tutarda bir alacağı değil, edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden önce sözleşmeyle talep edilen ve müşterinin sözleşmeden cayması halinde iadesi mümkün olmayan bedeli ifade etmektedir. İadesi mümkün olmayan bu bedel, sözleşmenin feshi halinde standardın 15/b maddesine göre hasılat olarak kaydedilir.

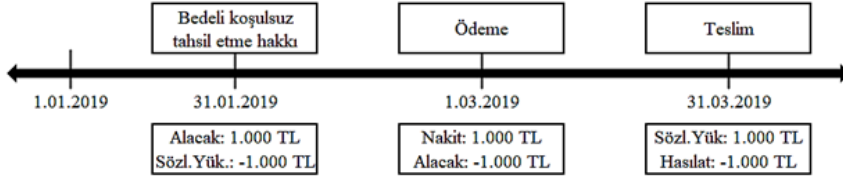
Koşulsuz olarak tahsil edilmeye hak kazanılan bu bedel, mal veya hizmetin müşteriye devrine kadar olan süreçle ve işletmenin sözleşmeden caymamasıyla sınırlı olmak üzere koşulsuz bir haktır ve tahsil edilmedikçe alacak olarak muhasebeleştirilir. Her ne kadar bu alacak hakkının ortaya çıkışı ilk etapta edimin yerine getirilmesinden bağımsız olsa da, nihai olarak edimin yerine getirilmesiyle ilişkilidir (örneğin sözleşme esnasında belli bir tarihe kadar iadesiz ön ödeme talebi gibi). Ancak sözleşme yükümlülüğü karşılığında oluşan bu alacak hakkı sözleşmenin devamı süresince hukuken icra edilebilir bir hak değildir. Çünkü işletmenin mal ve hizmet teslimine ilişkin yükümlülüğü devam etmektedir.

Yükümlülük karşılığı oluşan alacak hakkını hasılat kaynaklı alaktan ayıran en belirgin husus; hasılat kaynaklı alacak hakkının mal ve hizmetin devrinden sonra ortaya çıkması ve edim yükümlülüklerinin yerine getirilmiş olması nedeniyle hukuken icra edilebilir yani kanun yoluyla tahsil edilebilir olmasıdır. İşletmelerde ticari alacaklar normal süreçte (sözleşmenin olağan koşullarda devamı) iki şekilde ortaya çıkar. Bu süreç aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



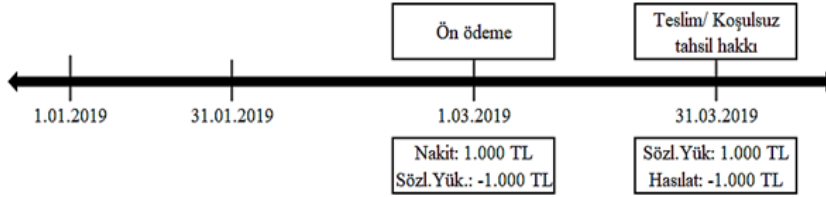
Şekil 6: Ticari Alacakların Oluşum Süreci ve Özellikleri

Örnek (UFRS 15 Karar Gerekçeleri, pr. IE197-IE200): a) İşletme 01.01.2019 tarihinde, bir ürünün 31.03.2019 tarihinde müşteriye teslim edilmesine ilişkin iptal edilemez bir sözleşme düzenlemiştir. Sözleşme, müşterinin 31.01.2019 tarihinde 1.000 TL tutarında avans ödemesi yapmasını gerektirmektedir. Müşteri ödemeyi 01.03.2019 tarihinde yapmış ve işletme ürünü 31.03.2019 tarihinde müşteriye teslim etmiştir.



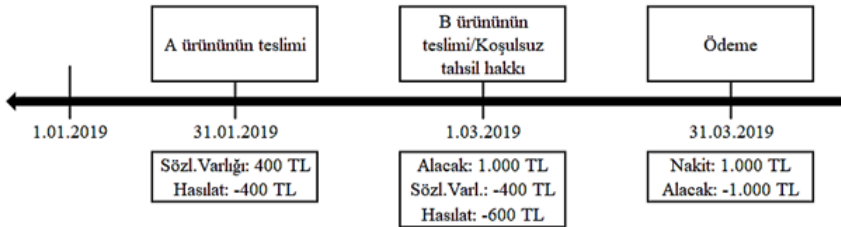
Şekil 7: İptal Edilemez Sözleşmeye İlişkin Zaman Çizelgesi

b) İşletme 01.01.2019 tarihinde, bir ürünün 31.03.2019 tarihinde müşteriye teslim edilmesine ilişkin iptal edilebilir bir sözleşme düzenlemiştir. Sözleşme, müşterinin 31.01.2019 tarihinde 1.000 TL tutarında avans ödemesi yapmasını gerektirmektedir. Müşteri ödemeyi 01.03.2019 tarihinde yapmış ve işletme ürünü 31.03.2019 tarihinde müşteriye teslim etmiştir.



Şekil 8: İptal Edilebilir Sözleşmeye İlişkin Zaman Çizelgesi

c) İşletme 01.01.2019 tarihinde, A ve B ürünlerinin 1.000 TL karşılığında müşteriye teslimine ilişkin sözleşme imzalamıştır. Sözleşme ilk önce A ürününün teslim edilmesini ve A ürünü için ödeme yapılması koşulunu B ürününün teslimatına bağlamaktadır. A ve B ürünleri teslim edilmeden işletme koşulsuz bir tahsil hakkında sahip değildir. İşletme A ve B ürünlerinin teslimini edim yükümlülüğü olarak tanımlamaktadır. A ürününün fiyatı 400 TL, B ürününün fiyatı 600 TL'dir.



Şekil 9: İki Farklı Ürünün Teslimine İlişkin Zaman Çizelgesi

2.2.7.3. Üçüncü Şirket Tarafından Yapılan Tahsilatlar: Emlak GYO Örneği ⁶

Bazı sözleşmeler müşteri ve işletme arasında imzalanmakla birlikte, aynı işe yönelik olarak işletme ile üçüncü bir şirket arasında da hem ticari amaçlı hem de üçüncü şirketin kamusal sermaye yapısı nedeniyle müşterinin korunması amacını gözeterek sözleşme imzalanmış olabilir. Bu uygulama genellikle arsa satışı karşılığı gelir paylaşımını inşaat işlerinde söz konusu olmakta ve ülkemizde yaygın olarak Emlak GYO tarafından uygulanmaktadır. Emlak GYO sözleşmelerinde müteahhit işletmeye aktarılan tutarlar inşaatın ilerleme oranına göre yapılmaktadır.

Arsa satışı karşılığı gelir paylaşımı sözleşmelerinde arsa sahibi ile müteahhit arasındaki sözleşme, daire veya işyeri karşılığı değil, hasılatın yani gelirin paylaşımı şeklinde olmaktadır. Arsayı veren taraf, karşılığında inşaat işinden elde edilen geliri belirlenen oranda müteahhit işletmeyle paylaşmaktadır (Uslu, 2015).

Emlak GYO ile müteahhit şirket arasında düzenlenen arsa satışı karşılığı gelir paylaşım sözleşmesine göre inşaat harcamaları, kat mülkiyetinin kurulması işlemleri, bağımsız bölümlerin pazarlama ve satış işlemleri ile bu bölümlerin alıcılara teslimi müteahhit şirket tarafından yapılmaktadır. Emlak GYO, proje üzerinde tasarım, geliştirme, pazarlama ve plan onaylama gibi hususlarda denetim yaparak projeyi kontrol etmektedir. İnşaatın tamamlanmasından itibaren 1 yıl içerisinde satılmayan bağımsız bölümler Emlak GYO ve müteahhit şirket arasında paylaşılmaktadır. Ayrıca genel mevzuata göre; bağımsız bölümlerin fiziki teslimine kadar müşteriler istedikleri zaman sözleşmeyi feshedebilirler (Çalık, 2013). Bu da, sözleşme yükümlülüklerinin iade edilebilirliği yani koşulsuz olmadığı anlamına gelmektedir.

Arsa satışı karşılığı gelir paylaşımı projeleri kapsamında inşaatı devam eden projelerden elde edilen ve banka hesaplarında biriken konut satış bedellerinin sözleşme hükümleri gereği müteahhit payına düşen kısmı Emlak GYO kontrolünde ilgili projeler adına açılan vadeli hesaplarda bloke mevduat olarak tutulmaktadır. İlâveten Emlak GYO, bu kapsamdaki arsalarının satış gelirlerini edim yükümlülüğünü (yüklenici ile geçici kabulün yapılması veya alıcı ile teslim protokolünün imzalanmasından önce olanı) yerine getirdiğinde finansal tablolarına kaydetmektedir. Geçici kabul protokolünün ya da alıcı ile teslim protokolünün imzalanmadığı durumlarda, Emlak GYO kendi payına düşecek geliri ertelenmiş gelirler ve müteahhit payına düşen kısmını da yüklenicilere borçlar olarak bilançosunda takip etmektedir (Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları 1 Ocak-31 Aralık 2019 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporu).

Emlak GYO'nun arsa teslim yükümlülüğü kapsamında kendi payına düşen ertelenmiş gelirler ve alınan avanslar UFRS 15 kapsamında Emlak GYO'nun sözleşme yükümlülükleridir. Emlak GYO bilançosunda müteahhit işletmeye ait ancak Emlak GYO kontrolünde olan varlıklar müteahhit işletme için Kavramsal Çerçeve'de açıklanan varlık tanımı karşılanmaz.

⁶Emlak GYO'nun kamuoyu ile paylaşılan verilerinden yararlanılmıştır.

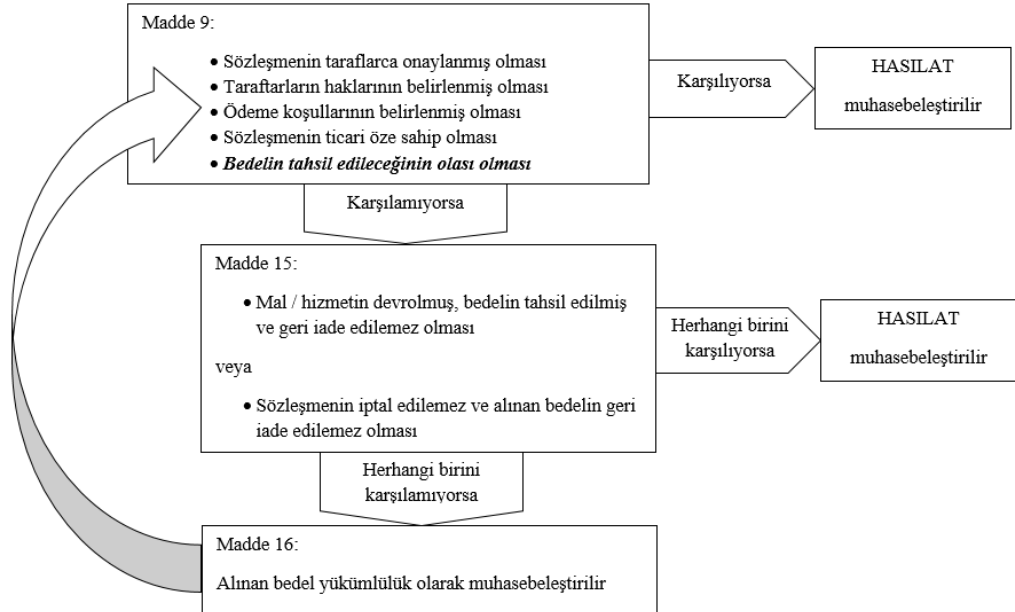
2.2.7.4. Sözleşme Yükümlülüğü-Hasılat İlişkisi: İstisnalar

Sözleşme yükümlülüğü mal ve hizmetin devrinden önce ortaya çıksa da, alınan bedeller (depozitolar) bazı istisnai durumlarda mal ve hizmetin devrinin ardından da bilançoda yükümlülük olarak gösterilmeye devam eder.

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin, standardın 9. maddesinde belirtilen asgari şartları karşılamaması ve işletmenin müşteriden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi durumunda alınan bedelin (UFRS 15.9);

a) Mal/ hizmetin devredilmiş olması şartıyla, iade edilemez olması ve mal veya hizmetin önemli bir kısmını temsil etmesi ya da

b) Sözleşmenin sona ermiş olması ve alınan bedelin iade edilemez olması durumunda ters kayıtla kapatılıp hasılat olarak kaydedilmesi gerekir.



Şekil 10: Tahsil Edilen Bedelin Muhasebeleştirilmesi (Özerhan, Marşap, & Yanık, 2015)

Yukarıdaki şartların herhangi biri gerçekleşmemişse alınan bedel sözleşme yükümlülüğü olarak kalmaya devam eder. İleride alınacak bedeller de asgari şartlar sağlanana kadar yükümlülük olarak gösterilmeye devam edilir. Ancak halihazırda muhasebeleştirilen alacak, hasılat ya da sözleşme varlığı yeniden değerlendirilmez ya da bu nedenle tersine çevrilmez (UFRS 15 Karar Gereçekleri, pr.BC 34).

3. Sonuç

UFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle birlikte bilançolarda sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri olarak yeni kalemler raporlanmaya başlamıştır. Hesap isimlerinin bu şekilde kullanımı zaruri olmamakla birlikte, alternatif kullanımların bu kavramlarla ilişkili olduğu açıklanmalıdır. Ancak sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri kavramları, yine UFRS 15 ile literatüre giren edim yükümlülüğü kavramının belirli şartlar altında bilançoya yansıyan kısımlarını ifade etmektedir.

Sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri doğru tanımlanmış olsa bile; müşteri, sözleşme veya hasılat gibi ana kavramlara ait tanımlarının hatalı olması da yine hatalı raporlamaya ve finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasına yol açacaktır. Dolayısıyla UFRS 15'e göre yapılacak kayıtlar bu üç ana kavram ve bu kavramlara bağlı alt kavramların (sözleşme varlıkları, sözleşme yükümlülükleri, edim yükümlülükleri gibi) doğru tanımlanmasına bağlıdır.

Müşteri, bir işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal ve hizmetleri bedeli karşılığında satın alan taraftır. Müşteri tanımı doğru yapıldıktan sonra, sözleşme unsurlarının karşılıklı haklar ve yükümlülükler, ödeme koşulları ve ödeme olasılıkları bakımından UFRS 15'e uygun olup olmadığı irdelenmelidir. Bu unsurlar değerlendirilirken sözleşmenin ticari bir öze sahip olup olmaması önemlidir. Sözleşmenin ticari öze sahip olması, tarafların karşılıklı nakit akış risklerindeki değişime göre değerlendirilmektedir.

Hasılat ise, olağan faaliyetler sonucu ortaya çıkan gelirdir. İşletmenin UMS 2 Stoklar kapsamındaki olağan faaliyet döngüsü doğru tespit edilmelidir. Olağan faaliyetler genellikle rutin olarak yürütülen, işletmenin yönetim kurulu ya da genel kurul kararına ihtiyaç duyulmayan faaliyetlerdir. Olağan faaliyetler sonucu hasılat meydana gelse de, müşteri tanımı ve sözleşme unsurları karşılanmamış ise raporlama UFRS 15'in kapsamı dışındadır.

Sözleşme varlıkları, müşteriye devredilen mal ve hizmetler karşılığında ortaya çıkmaktadır. Ancak bu varlıklar ticari alacaklardan farklıdır. Bu varlıklar satışlardan sonra fakat ticari alacaklardan önce ortaya çıkmaktadır. Alacak hakkının kazanılmasının ardından sözleşme varlıkları ticari alacağa dönüşür. Sözleşme yükümlülükleri de, müşteriden mal ve hizmet devri öncesinde alınan bedellerden oluşmaktadır. Sözleşme bedelinin tamamı alınmış ise bu yükümlülükler bilançoda ertelenmiş gelirler, bir kısmı alınmışsa müşteri avansları olarak sunulabilir.

Müşterilerden tahsil edilen bedelin gelir tablosunda ya da bilanço pasifinde hatalı olarak raporlanması sonucunda gerçek olmayan bir gelir ya da gerçek olmayan bir yükümlülük ortaya çıkar. Yükümlülük olarak sunulması gereken bir kalemin hasılat olarak raporlanması ciro hacminin fazla görünmesine ve yüksek aktivite oranlarına neden olacaktır. Hasılat olması gereken bir bedelin yükümlülük olarak raporlanması da düşük aktivite oranları ve finansal kaldıraç riskleri bakımından önemlidir.

UFRS 15 kapsamında olmayan ancak sözleşmenin hukuken icra edilebilirlik özelliğini destekleyici bir kavram daha söz konusudur, o da faturadır. VUK uygulamalarında kayıtlar fatura bazlı iken, UFRS 15'e göre yapılacak kayıtların faturaya dayalı olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Özellikle

teslim öncesi düzenlenen faturaların UFRS 15'e göre kayıt altına alınması zorunluluğu yoktur. UFRS 15, merkezine faturayı değil, mal ve hizmetin sözleşme kapsamında kontrolünün devrini alan bir standarttır.

Yazar Katkısı: Çalışmada yer alan iki yazar beraber çalışarak literatür kısmını oluşturmuştur. Mustafa İge tarafından yapılan araştırmalardan derlenmiştir.

Çıkar Çatışması: Tüm yazarlar adına, sorumlu yazar çıkar çatışması olmadığını belirtir.

Finansal Destek: Bu çalışma, kamu, ticari veya kar amacı gütmeyen kuruluşlar gibi herhangi bir organizasyondan destek almamıştır.

Kaynaklar

- Aktaş, M. (2019). *Mal satış sözleşmelerinin TRFS 15 ve muhasebe uygulama genel tebliğlerine göre raporlanmasındaki farklılıklar: Bir uygulama*. (Yayınlanmamış master tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Alışkan, M. (2016). İtiraz edilmeyen faturanın malın teslim edilmiş ve işin yapılmış olduğunu gösterip göstermeyeceği. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(3), 203-220. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/333486>.
- CPA Deloitte. (2015). *Ifrs 15 revenue from contracts with customers: your questions answered*. Retrieved from https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf.
- Çalık, Y. (2013). *Hasılat paylaşım yöntemine göre teslim alınan arsalar üzerine yapılan özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi*. Retrieved from [https://www.vergiraporu.com.tr/upImage/org/\(2013\)%20has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%20y%C3%B6ntemine%20g%C3%B6re%20teslim%20al%C4%B1nan%20arsalar%20C3%BCzerine%20yap%C4%B1lan%20C3%B6zel%20in%C5%9Faat..925cdd925cdd.pdf](https://www.vergiraporu.com.tr/upImage/org/(2013)%20has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%20y%C3%B6ntemine%20g%C3%B6re%20teslim%20al%C4%B1nan%20arsalar%20C3%BCzerine%20yap%C4%B1lan%20C3%B6zel%20in%C5%9Faat..925cdd925cdd.pdf).
- Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları. (2020). *1 Ocak-31 Aralık 2019 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporu*. Retrieved from http://www.emlakkonut.com.tr/_Assets/Upload/Images/file/Yatirimci/finansalraporlar/tr/Emlak%20Konut%20GYO%20A_%C5%9E_%2031_12_2019%20SPK%20Konsolide%20Finansal%20Rapor-TR-%C4%B0mzal%C4%B1.pdf.
- EY. (2020). *Financial reporting developments: revenue from contracts with customers*. Retrieved from https://www.ey.com/en_us/assurance/accountinglink/financial-reporting-developments---revenue-from-contracts-with-c.
- IFRS 15.(n.d.). *Basis For Conclusions*. Retrieved from https://library.croneri.co.uk/cch_uk/iast/ifrs15-basis-201405#toc-1-7.
- KGK (n.d.). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. Erişim adresi [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2015\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TFRS%2015(1).pdf).
- Önder, F., & Tekşen, Ö. (2004). Muhasebe hukuku açısından fatura ve karşılaşılan sorunlar ile çözüm önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 119-130. Retrieved from http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM69.pdf.

- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2019). *Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları.
- Özerhan, Y., Marşap, B., & Yanık, S. (2015). IFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardının incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 193-226. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/339383582_IFRS_15_MUSTERILERLE_YAPILAN_SOZLESMELERDEN_DOGAN_HASILAT_STANDARDININ_IRDELENMESI.
- PwC. (2019). *Revenue from contracts with customers*. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/revenue-from-contracts-with-customers.pdf>.
- Sağlam, N., & Yolcu, M. (2019). *Uygulamalı IFRS/TFRS rehberi*. Ankara: MuhasebeTR Yayınları.
- Shim, J.K., Siegel, J.G., Dauber, N., & Quershi, A.A. (2014). *Dictionary of Accounting Terms*. New York: Barron's.
- Şavlı, T. (2016). *IFRS 15 kapsamında açıklama ve örneklerle hasılatın raporlanması*. Retrieved from http://archive.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E_Kitap/HASILATIN_Raporlanmasi.pdf.
- Şenlik, M. (2018). *İnşaat muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Toroslu, V.M. (2011). *Türkiye muhasebe standartlarında hasılat-maliyet ilişkisi*. Ankara: Adalet Yayınları
- Türk Ticaret Kanunu.
- Usul, H. (2015). *TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardına ve tekdüzen muhasebe sistemine göre inşaat muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu.
- Yargıtay 11. HD, 03.04.1978 tarih, E:1978/1788, K:1978/1687 sayılı kararı.
- <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/ifrs-15-contract-assets-and-contract-liabilities/#link-contract-asset>.
- <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/enforceable?q=enforceable>.
- <https://www.revenuehub.org/presentation-of-contract-assets-and-contract-liabilities/>.

Özgeçmiş

Ayça AKARÇAY ÖĞÜZ (Doç. Dr.), 1999 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nde lisans eğitimini tamamlamış olup, 2000 yılında Marmara Üniversitesi İşletme Bölümünde Araştırma Görevlisi olarak göreve başlamıştır. 2001 yılında Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisansını tamamlamış ve aynı bilim dalında 2017 yılında doktora derecesini almıştır. 2017 yılında Doçent ünvanını alarak muhasebe ve denetim alanlarında kitap, ulusal/uluslararası kitap bölümleri, ulusal/uluslararası konferanslarda bildirileri, ulusal/uluslararası dergilerde makaleleri bulunmaktadır. Yazar halen Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı'nda öğretim üyesi olarak çalışmaya devam etmektedir.

Mustafa İGE, 2005 yılında Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu Sermaye Piyasası Bölümü'nde lisans eğitimini tamamlamış olup, 2005 yılında T.C. Ziraat Bankası A.Ş.'de göreve başlamıştır. 2006 yılından bu yana aynı banka bünyesinde finansal analist olarak görev yapmaktadır. Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey ve Kredi Derecelendirme Lisansına sahiptir. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisidir.