

UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama

Ayşe İrem Keskin* - Banu Dinçer**

Makale Gönderim Tarihi: 10.01.2015

Makale Kabul Tarihi: 02.03.2015

ÖZ

2014 itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat" standardını yayınlamışlardır. Yeni standardın UMS 18 ve UMS 11'in yerine geçmesi sebebiyle, birçok sektör bu durumdan etkilenecektir ve 2017 yılından itibaren uygulanacak olmasına karşın gerekli hazırlıkların yapılması gerekecektir.

Bu çalışma UFRS 15'de belirtilen beş adım yaklaşımının temel özellikleri ile gelirin nasıl tahakkuk ettirildiğini açıklamayı amaçlamakta ve telekomünikasyon sektörüne ilişkin bir uygulama örneği vermektedir.

Anahtar Kelimeler: UMS 18, UFRS 15, Hasılatın Tanınması, Müşteri Sözleşmeleri

* Kadir Has Üniversitesi, KHYMO, Dış Ticaret Program Başkanı, Öğr.Gör.Dr., airem@khas.edu.tr

** Galatasaray Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, Doç.Dr., bdincer@gsu.edu.tr

THE ANALYSIS OF IFRS 15 - REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS STANDARD AND AN APPLICATION ON TELECOMMUNICATION SECTOR

ABSTRACT

As of 2014, International Accounting Standards Board and Financial Accounting Standards Board have published their new standard IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers". As this new standard replaces IAS 18 and IAS 11, many sectors will be affected and need a proper preparation for this significant change even though it is effective from 2017.

This study aims to explain how to recognize revenue with the key features of the five step model approach set by IFRS 15 and provides insights into its implementation in telecommunication sector.

Key Words: IAS 18, IFRS 15, Revenue Recognition, Customer Contracts

1. GİRİŞ

Gelir tahakkuku ilkesi, işletmelerin gelecekte işletmeye ekonomik fayda girişinin muhtemel olduğu ve söz konusu faydanın güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda hasılatın tanınması gerektiğini belirtmektedir (Weygandt, Kimmel ve Kieso 2011, s.97). Finans yöneticileri tarafından, gelir tahakkuku sürecinin yönetilmesinin gittikçe daha karmaşık, hataya yatkın hale geldiği ve finansal raporlama sürecinde önemli bir unsur olduğu kanısına varılmıştır. Bu süreç yüksek hile riskine sahiptir ve hasılatın raporlanmasındaki risk veya hatalar, mali tabloların doğruluğunu etkilemektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurumu (FASB) hâlihazırdaki hasılatın raporlanması sürecini yetersiz bulmuştur (Kieso, Weygandt ve Warfield 2011, s.954). 6 yıllık bir zaman diliminde, IASB ve FASB birlikte çalışarak, Mayıs 2014 tarihinde UFRS 15 –Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat standardını yayınlamışlardır. Bu standart, UFRS 18 – Hasılat, UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri standartlarının ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Yorumlama Komitesi'nin (IFRS Interpretations Committee -IFRIC) çıkardığı UFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları (IFRIC 15), UFRS Yorum 18 (IFRIC 18), Müşterilerden Varlık Transferleri ve Standart Yorumlama Komitesi'nin (Standard Interpretations Committee - SIC) çıkardığı UMS Yorum 31 (SIC 31) Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri yorumlarının yerini almıştır (UFRS 15 2014, giriş p.5). UFRS 15 ile birlikte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında (UFRS) ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde (US GAAP) hasılatın tanınmasına ilişkin bütünlük oluşmasını sağlayan şartlar, hasılatın raporlanması sürecinin tutarlı ve kaliteli olmasını amaçlamaktadır. Ayrıca UFRS 15, UFRS'ye ve US GAAP'e göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin karşılaştırılabilir olmasına olanak sağlayacaktır (Sukhraj 2014, s.1).

Standartta UFRS'yi kullanan bu yeni hasılat standardının şirketlerde uygulama dönemi 1 Ocak 2017 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemleri olarak belirtilmiştir (Price Waterhouse Coopers 2014, s.2). Standart, US GAAP altında raporlama yapan kamu işletmelerinde 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren uygulanacaktır. UFRS'de erken uygulamaya izin verilmiştir. Fakat US GAAP ile raporlama yapan kamu işletmelerinde erken uygulama yapılamayacaktır (Ernst and Young 2014a, s.2).

Yeni standart, sadece ticari mal satışı yapan küçük işletmelerde hasılatın tanınması sürecinde şimdiki standarda göre fazla değişikliğe sebep olmayacaktır (Penny 2014, s.1). Ancak bu standarttan özellikle etkilenecek sektörler, telekomünikasyon ve bilgi teknolojileri sektörü, gayrimenkul sektörü, perakende sektörü, şarta bağlı, değişken ücretleri ve bedelleri içeren varlık yönetimi, hukuk ve diğer benzer hizmetleri sağlayan işletmeler olarak sıralanabilir (Ernst and Young 2014b, s.2). Örneğin bu standarda göre sözleşmeye bağlı olarak bedelsiz verilen cep telefonlarının pazarlama gideri olarak kaydedilmesi yerine, cep telefonunun bağımsız satış fiyatı üzerinden gelir dağıtımının yapılması gerekmektedir. Diğer bir örnek gayrimenkul sektörüne ilişkin olarak verilebilir. UFRS'ye göre kat satışlarının hangi aşamada gelir olarak kaydedilmesi gerektiği tartışılan bir konudur. Yeni standartla daire satışları ge-

lirinin tanınmasında, tamamlanma yüzdesi modeli bırakılmakta, onun yerine sözleşme tamamlama modeli uygulanmaktadır. Perakende sektöründe ise iade hakkı, müşteri bağlılık anlaşmaları ve garantilerin muhasebeleştirilmesi değişikliğe uğramaktadır. Ayrıca ertelenmiş ödemeler ve avans ödemeleri, lisans anlaşmaları, iadesi mümkün olmayan ön ödemeler gibi durumlar da bu standarttan etkilenmektedir (Grant Thornton 2014, s.3).

Bu çalışmanın amacı, 2017 başında uygulanacak olmasına rağmen hasılatın tanınması konusunda özellikle belli sektörlerde detaylı ve önemli değişiklikler getirmesi nedeniyle, UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat” standardının irdelenmesi ve UMS 18 Hasılat standardı ile temel farklarının telekomünikasyon sektörüne ait bir örnekle ortaya konulmasıdır.

2. UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardı

UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat” Standardı kapsamında standardın genel amacı, içeriği beş adım yaklaşımı ve diğer ilgili standartlarla karşılaştırılması incelenecektir.

2.1. Genel Amaç ve İçeriği

UFRS 15 genel anlamda işletmelerin, finansal tablo kullanıcılarına hasılatın içeriği, tutarı, zamanlaması, belirsizliği ve müşteri ile olan sözleşmeden direkt olarak doğan nakit akışları konusunda kullanışlı bilgi sağlama yükümlülüğünü taşıdığını belirtmektedir (UFRS 15 2014, p.1). Bu anlamda hasılat kavramına yeni boyut getirmektedir. Standartta kontrole dayalı yeni bir hasılat muhasebeleştirilmesi modeli oluşturulduğu gözlenmektedir. Bu bağlamda hasılatın kaydedilme esasında değişikliğe gidildiği açıklamalar ışığında belirtilmektedir. Ayrıca finansal tablolarda hasılat ile ilgili yapılması gereken açıklamaların kapsamı genişletilmiştir. Birden fazla gelir unsuruna sahip sözleşmelerle, değişken fiyatlı sözleşmeler, iade hakkı, garanti hakları gibi unsurları içeren sözleşmelerin muhasebeleştirme esaslarına ilişkin de açıklamalar getirilmiştir.

Bu standart;

- UMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamındaki kira sözleşmelerine,
- UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmelerine,
- Finansal araçlar ve diğer sözleşmeden doğan hak ve zorunluluklar kapsamındaki;
 - UFRS 9 Finansal Araçlar,
 - UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar,
 - UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar,
 - UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar,
 - UMS 28 İşletme Birleşmeleri ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standartlarına
 - Aynı iş kolunda çalışan işletmelerin, müşteri veya potansiyel müşterilerine satışlarını kolaylaştırmak amacıyla aralarında yaptıkları (parasal olmayan) takas işlemlerine uygulanmaz (UFRS 15 2014, p.5).

UFRS 15'e göre hasılatın oluşması;

- İşletmenin taahhüt ettiği miktarda mal veya hizmetin müşterilere teslim edilmesi ve
- Bunun karşılığında ilgili mal veya hizmetin bedelinin elde edilmesi ile gerçekleşir.

Standartta ayrıca müşteri kavramına da bir açıklama getirilmiştir. Buna göre müşteri, bir işletmenin faaliyet alanına ilişkin mal veya hizmetlerini elde etmek amacıyla sözleşme yapmış olan taraftır (UFRS 15 2014, p.6). Bu durumda UFRS 15, mal ve hizmet elde edilmesinde uygulanacak bunun dışındaki sözleşmelerde uygulanmayacaktır.

2.2. UFRS 15 Standardına Göre Beş Adım Yaklaşımı

UFRS 15 hasılatı Beş Adım Modeli çerçevesinde tanıır (UFRS 15 2014, p.7):

1. Bir müşteri ile yapılmış olan sözleşmenin belirlenmesi,
2. Performans yükümlülüklerinin belirlenmesi (belirli bir ürün veya hizmetin sözleşmeye konu olan özelliklerinin belirlenmesi),
3. İşlem fiyatının saptanması,
4. İşlem fiyatının ayrı performans yükümlülüklerine dağıtılması,
5. İşletme performans yükümlülüklerini tamamladığında veya tamamladıkça hasılatın tanınması.

Bu yaklaşımın uygulanması içinde bulunulan olay ve durumlara göre değişir ve yorumlama gerektirir.

2.2.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

Standarda göre sözleşme, karşılıklı iki taraf arasında hak ve yükümlülük doğuran anlaşmadır (UFRS 15 2014, 10). Sözleşme yazılı, sözlü veya içinde bulunduğu endüstri veya yasal düzenlemelere bağlı olarak değişen iş uygulamalarını yansıtan bir tarzda olabilir. Aşağıdaki koşulların tümü gerçekleştiğinde sözleşme UFRS 15'in ilgi alanına girmektedir (UFRS 15 2014, p.9):

1. Sözleşmenin taraflarca onaylanması.
2. İşlemi yapılacak ürün veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarının tanımlanabilir olması.
3. İşlemi yapılacak ürün veya hizmetlerin ödeme koşullarının tanımlanabilir olması.
4. Sözleşmenin tanımlanabilir olması.
5. Sözleşmede belirtilen mal veya hizmete ilişkin bedelin tahsil edilebilmesinin muhtemel olması.

Yukarıdaki kriterlerin sağlanamadığı durumlarda hasılatın tanınması için (UFRS 15 2014, p.15);

- İşletmenin sözleşmede belirtilen mal veya hizmete ilişkin yükümlülüklerin tamamlanması, müşteriden sözleşme bedelinin önemli ölçüde veya tamamen tahsil edilmesi, sözleşme bedelinin iade edilebilir nitelikte olmaması veya
- Sözleşmenin tamamlanmış olması ve tahsil edilen bedelin iade edilebilir olmaması gerekir.

Eğer müşteri ile olan sözleşme yukarıdaki kriterlerin hiçbirine uymuyorsa, işletme ileriki tarihlerde sözleşme ile ilgili değerlendirmeleri yeniden yapar ve yukarıdaki kriterleri sağladığında UFRS 15' i uygulamaya başlar (UFRS 15 2014, p.14).

2.2.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

İşletmenin birden fazla sözleşmeyi tek bir sözleşme gibi kabul edip muhasebeleştirilmesi belli kriterlere göre belirlenir. Birden fazla sözleşme, sözleşmelerin bir paket halinde tek bir ticari amaçla yapılmasına, bir sözleşmenin şartlarının başka bir fiyat veya performansa bağlı olmasına ve sözleşmelerin tek bir performans yükümlülüğü için yapılmasına bağlı olarak tek bir sözleşme olarak değerlendirilir (UFRS 15 2014, p.17). Bu kriterler Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1. İki veya Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilmesi için Gerekli Kriterler

Sözleşmeler bir paket halinde tek bir ticari amaçla mı yapıldı?	Evet	Tek bir sözleşme olarak değerlendirilmesi gerekir.
Hayır		
Bir sözleşmenin şartları başka bir fiyat veya performansa mı bağlı?	Evet	
Hayır		
Sözleşmeler tek bir performans yükümlülüğü için mi?	Evet	
Hayır		
Ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmesi gerekir.		

Kaynak: Grant Thornton 2014, s.4.

2.2.1.2. Sözleşmede Yapılan Değişiklikler

Standartta ayrıca sözleşmede yapılan değişikliklerin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin de bilgi verilmektedir. Belli koşullar sağlandığında, sözleşmedeki değişiklikler müşteri ile ayrı sözleşmeler yapılmış gibi varsayılarak muhasebeleştirilir. Bu koşullardan biri belirli bir mal veya hizmetin eklenmesi ile sözleşmenin alanının değişmesi; diğeri ise değişen sözleşme ile bağımsız satış fiyatında değişikliğin olması durumudur (UFRS 15, p.20). Bu durumda işletmenin yalnızca gelecekteki hasılatı etkilenecektir.

Sözleşmede taahhüt edilen belirli mal veya hizmetten farklı bir mal veya hizmet ise bu durumda orijinal sözleşmenin fesih edilmesi ve yeni bir sözleşmenin yapılması gerekir. Bu durumda kalan itfa edilmesi gerekli performans yükümlülüğünün işlem maliyeti, müşterinin taahhüt ettiği bedelden hâlihazırda tanınmış gelirin çıkarılması ile bulunur. Ancak kalan mal ve hizmetler farklı değil ve değişiklik tarihinde kısmen gerçekleştirilmiş tek bir performans yükümlülüğünün parçası ise, işletme hem işlem fiyatını hem de performans yükümlülüğünün tamamlanma derecesini düzeltmelidir (UFRS 15 2014, p.21). Şekil 2’de sözleşmede yapılan değişiklikler bir karar ağacı ile gösterilmiştir.

Şekil 2. Sözleşmede Yapılan Değişiklikler



Kaynak: Grant Thornton 2014, s.5

2.2.2. Performans Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Sözleşme belirlendikten sonra sözleşmedeki performans yükümlülüğünün belirlenmesi, ortaya konulması gerekir. UFRS 15'de performans yükümlülüğünün tanımı yapılmıştır (UFRS 15 2014, p. 22). Buna göre;

- Belirli bir mal veya hizmetin veya
- Birbirine önemli ölçüde benzer ve müşteriye teslimatında aynı yol izlenen belirli bir mal veya hizmet serisinin, müşteriye teslim edilmesine ilişkin sözleşmede belirtilen taahhüttür.

Performans yükümlülükleri normal durumda sözleşmede belirtilir. Ancak işletmenin içinde bulunduğu sektördeki uygulamalar, yayınlanmış politikalar gibi malın veya hizmetin tesliminde müşteride haklı bir beklenti yaratacak her türlü özellikli durum da sözleşmede bulunmalıdır.

Taahhüt edilen mal veya hizmetin ayrıştırılabilir olması durumu aşağıdaki iki koşula bağlıdır (UFRS 15 2014, p.27):

- Müşterinin mal veya hizmetten kendi başına yararlanabilmesi gerekir.
- Sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı, belirgin bir biçimde tanımlanabilir olması gereklidir.

Performans yükümlülüğü kriteri esasen UFRS 15'in temel taşıdır. Gelirin tahakkuk etmesi, sözleşmenin performans yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlıdır. Bu durum UMS 18 ve UMS 11'in değinmediği çoklu gelir unsurlu sözleşmeleri içerir (Grant Thornton 2014, s.6).

2.2.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi

UFRS 15 e göre "işlem fiyatı" üçüncü kişiler adına alınan tutarlar (örneğin satış vergileri) hariç olmak üzere, işletme dâhilinde söz verilen mal ve hizmetin teslim edilmesine karşılık işletmelerin tahsil etmeyi beklediği tutardır (UFRS 15 2014, p.47).

Bir işletme işlem fiyatını belirlerken aşağıdaki tüm faktörlerin etkilerini değerlendirmelidir (UFRS 15 2014, p.48):

- Değişken Bedel
- Değişken Bedel Kısıtları
- Paranın Zaman Değeri
- Nakdi Olmayan (Ayni) Bedel
- Müşteriye Ödenecek Bedel

2.2.3.1. Değişken Bedel

Bir sözleşmeye göre alınan bedel, indirimlere, iadelere, teminatlara, fiyat imtiyazlarına, teşviklere, performans ikramiyelerine, cezalara ve benzer kalemlere bağlı olarak çeşitlilik gösterebilir (UFRS 15 2014, p.51).

UFRS 15 paragraf 52'ye göre:

- Bir sözleşmeye göre alınan bedel gelecekteki olayın meydana gelip gelmemesine bağlı ise (örneğin; eğer sabit fiyatlı bir sözleşme getiri hakkı içerirse değişken olabilir),
- Sözleşme başlangıcındaki durum ve olaylar işletmenin fiyat imtiyazı teklif etmek niyetinde olduğunu gösteriyor ise değişken bedel uygulaması yapılır (UFRS 15 2014, p.52).

İşletme değişken bedelin değerini tahmin ederken, aşağıdaki yöntemlerden hangisinin doğru değeri yansıttığını düşünüyorsa o yöntemi kullanmalıdır. Bu yöntemler (UFRS 15 2014, p.53);

- Beklenen değer (Olasılık-Ağırlıklı Tutarların Toplamı) ve
- En iyi ihtimalli değerdir (the most likely amount).

Beklenen değer, işletme önemli oranda benzer özellikteki sözleşmelere sahipse uygun bir tahmin yöntemi olacaktır. En iyi ihtimalli değer, sözleşmenin sadece iki muhtemel sonucunun olduğu durumlarda uygun bir yöntem olacaktır. Örneğin, bir işletme sözleşmesinde yer alan erken teslim teşvik primini, yükümlülüğü

yerine getirme tarihine bağılı olarak alacaktır ya da alamayacaktır (UFRS 15 2014, p.53).

İşletme, işlem fiyatını tahmin etmek için, sözleşmenin ömrü süresince aynı yöntemi kullanmalıdır.

Müşteriye değışken bedelin bir bölümünü geri ödeme beklentisi içinde olan işletme, geri ödemeyi beklediğı bedel için pasifte ilgili hesapta karşılık ayrılmalıdır. İşletme, her raporlama döneminin sonunda, durumdaki değışikliğe göre geri ödeme yükümlülüğünü güncelleştirmelidir (UFRS 15 2014, p.55).

2.2.3.2. Değışken Bedel Kısıtları

Eğer müşteri sözleşmesine konu olan tutar değışkense, işletmenin, tanınmış hasılatın toplam tutarı kısıtlamasını değışlendirmesi gerekmektedir. Kısıtların amacı, sözleşmedeki değışken giderlere ilişkin belirsizlik çözüldüğünde önemli bir ters kayda neden olmuyorsa, işletmenin hasılatı tanınmasını sağlamaktır.

Hasılat iptalini gerektiren başlıca faktörler aşağıdaki gibidir (UFRS 15 2014, p.57);

- Sözleşmeye konu olan tutar işletmenin etkisinin dışındaki faktörlere önemli ölçüde duyarlıdır.
- Belirsizliğin uzun bir süre içerisinde çözülebileceğı beklenmemektedir.
- İşletmenin benzer sözleşmelerle ilgili tecrübesi sınırlıdır.
- İşletme, geniş aralıkta fiyat indirimleri sunma deneyimine sahiptir.
- Sözleşmede çok sayıda ve geniş aralıkta olası değışken bedel tutarları vardır.

Fikri mülkiyet haklarının satışında söz verilen, satışa dayalı veya kullanıma dayalı imtiyaz hakkından elde edilen hasılat, sözleşme tutarına ilişkin genel prensiplerden muaftır (UFRS 15 2014, p.58). Bu durumda hasılat ancak;

- Müşteri imtiyaz hakkına yol açan müteakip satış veya kullanım ortaya çıktığında,
- Satışa veya kullanıma dayalı imtiyaz haklarının tümünün veya bir kısmının dağıtıldığı performans yükümlülüğü yerine getirildiğinde (tümü veya bir kısmı) tanınmalıdır (UFRS 15 2014, ek p.B63).

2.2.3.3. Paranın Zaman Değeri

UFRS 15'e göre, eğer sözleşme önemli bir finansman unsuru içeriyorsa, işletme işlem fiyatının tahminine paranın zaman değerini yansıtmalıdır (UFRS 15 2014, p.60).

Paranın zaman değeri için işlem fiyatını düzeltmenin amacı, mal ve hizmetler teslim edildiğinde müşterinin nakit ödeme yapması durumunda, işletmenin, taahhüt edilen mal ve hizmetler için müşterinin ödediği fiyatı yansıtan tutarda hasılatı tanımasıdır. İşletme, sözleşmede önemli bir finansman unsuru olduğunu (UFRS 15 2014, p.61);

- Taahhüt edilen bedel ile nakit fiyat arasında herhangi bir fark olması,
- Ödemenin alınması ve mal ve hizmetlerin teslimi arasında tahmin edilen sürenin ve ilgili pazarda hâkim olan faiz oranlarının yarattığı etki, gibi başlıca faktörlere göre belirlir.
- Bir sözleşmede (UFRS 15 2014, p.62);
- Avans ödemesi alınmış ancak mal veya hizmetin sevkiyatı müşterinin takdir yetkisinde ise,
- Bayi ve müşterilerin kontrolü dışındaki faktörlere dayalı olarak değişken bedel var ise (örneğin, satışa dayalı imtiyaz hakkı),
- Taraflardan birinin yükümlülüğünü yerine getirmemesi sonucunda diğerinin korunması gibi finansmandan bağımsız unsurlarla ilgili nakit fiyat ve taahhüt edilen bedel fark-

ları var ise, bu durumda sözleşme önemli bir finansman unsuru içermeyebilir.

İşletme, eğer sözleşmenin başlangıcında mal ve hizmetlerin teslimi ile müşteri ödemesi arasındaki zaman periyodunun 1 yıl veya daha kısa olacağını tahmin edebiliyorsa, sözleşmede paranın zaman değeri etkisini dikkate almayabilir (UFRS 15 2014, p.63).

İşletme, sözleşme bedelini paranın zaman değerine göre düzeltmek için, sözleşme başlangıcında, işletme ve müşteri arasındaki ayrı bir finansman işlemi kullanılacak iskonto oranını uygulayabilir. Bu oran, hangi taraf krediyi kabul ediyorsa, (eğer ödeme ertelendiyse müşteri ve eğer ödeme avansla yapıldıysa tedarikçi) kredi riskini ve sözleşmeye göre teslim edilen varlıklar da içeren, müşteri veya işletme tarafından sağlanan herhangi bir teminat veya güvenliği yansıtmalıdır (UFRS 15 2014, p.64).

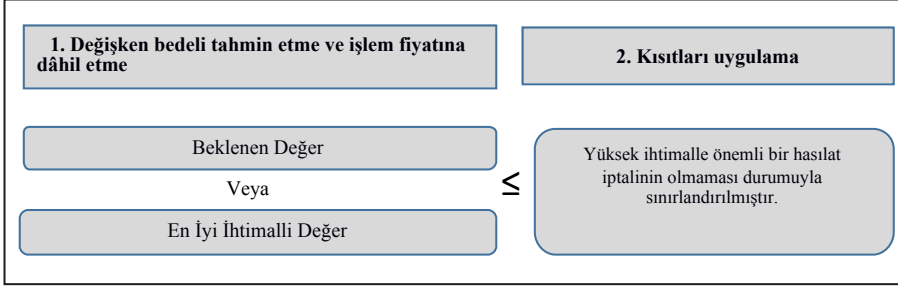
Bir işletme, faiz geliri veya faiz gideri gibi finansmanın etkilerini, hasılatın bağımsız bir şekilde kapsamlı gelir tablosunda sunmalıdır (UFRS 15 2014, p.65).

2.2.3.4. Nakdi Olmayan (Ayni) Bedel

Eğer bir müşteri, bedeli, nakitten farklı bir şekilde taahhüt ettiyse, işletme, işlem fiyatını belirlemek için nakdi olmayan bedeli gerçeğe uygun değerle ölçmelidir (UFRS 15 2014, p.66). Nakdi olmayan bedel, işletmenin sözleşmeyi tamamlamasını kolaylaştırmak için yapılan, mal ve hizmetlerin müşteriye teslimi için gerekli kontrolü (malzeme, işçilik, teçhizat) düzenlemelerini de içermektedir (UFRS 15 2014, p.69).

Eğer bir işletme nakdi olmayan bedelin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde ölçemeyecek durumda ise, sözleşmede taahhüt edilen malların ve hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarına istinaden dolaylı olarak ölçmelidir (UFRS 15 2014, p.67). Şekil 3'de değişken bedelin ve hasılatın kısıtları özetlenmiştir.

Şekil 3: Değişken Bedel ve Hasılatın Kısıtları



Kaynak: Grant Thornton, 2014 s.8

2.2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel

Müşteriye ödenecek bedeller, işletmenin müşteriye ödediği veya ödemeyi tahmin ettiği nakdi veya gayri nakdi kalemleri içerir. Bu kalemler, müşterinin, işletmeye borçlu olduğu tutarlara karşılık, uygulayabileceği kredi veya diğer kalemleri içerir. Borçlu olunan bedel müşteriden işletmeye teslim edilen belli mal ve hizmetler karşılığında olmadıkça, işletme müşteriye borçlu olduğu tutara göre işlem fiyatını azaltır (UFRS 15 2014, p.70).

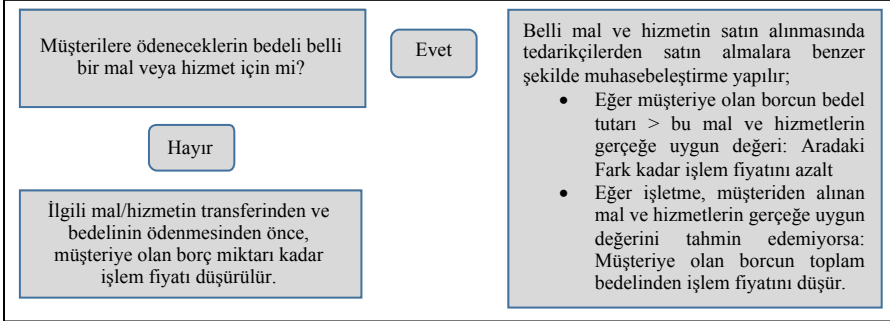
Eğer müşteri, ödeme karşılığında işletmeye başka mal ve hizmetler aktarıyorsa, işletmenin bu mal ve hizmetlerin satın alınmasına ilişkin hesapları, tedarikçilerden diğer satın alınanlara benzerdir. Eğer müşteriye olan borç tutarı bu mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerini geçiyorsa, işletme işlem fiyatını geçen tutar kadar düşürür. Eğer işletme müşteriden alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerini tahmin edemiyorsa, müşteriye olan borcun toplamından işlem fiyatını düşer. Şekil 4'de bu süreç gösterilmiştir (UFRS 15 2014, p.71).

Bir işletme, müşteriye olan borçların bedeli için işlem fiyatı düzeltmesiyle ilgili herhangi bir hasılat azaltmasını, aşağıdaki tarihlerden sonra tanır (Grant Thornton 2014, s.9):

- Müşteriye transfer edilen mal ve hizmetlerin hasılatının, işletme tarafından tanındığı tarih,

- İşletmenin, müşteriye ödediği veya ödemeyi taahhüt ettiği bedelin tarihi. Bu taahhüt, işletmenin süregelen iş uygulamalarına göre belirlenmiş olabilir.

Şekil 4: Müşteriye Ödenecek Bedeller



Kaynak: Grant Thornton 2014, s.9

2.2.4. İşlem Fiyatının Ayrı Performans Yükümlülüklerine Dağıtılması

UFRS 15'e göre, işletme, sözleşmenin işlem fiyatını, sözleşmenin başlangıcında ilgili bağımsız satış fiyatına göre her bir performans yükümlülüğüne ayrı ayrı dağıtmalıdır (UFRS 15 2014, p.74). UFRS 15 paragraf 77'de bağımsız satış fiyatını, "İşletmenin müşteriye ayrı ayrı taahhüt ettiği mal veya hizmetleri satabileceği fiyat" olarak tanımlamıştır. Bir başka deyişle bağımsız satış fiyatı, mal veya hizmetin müşteriye satıldığı fiyattır. Bağımsız satış fiyatının en iyi kanıtı, eğer mevcutsa, benzer müşteriler ve benzer durumlarda işletme tarafından ödenmiş, gözlemlenebilir satış fiyatıdır (UFRS 15 2014, p.77). Eğer gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatı yoksa işletme bağımsız satış fiyatını, makul bir şekilde mevcut bilgilerin (pazar koşulları, işletmeye özel faktörler, müşteri veya müşteri sınıfıyla ilgili bilgiyi içerir) ve ölçülebilir girdilerin tümünü kullanarak tahmin etmelidir (UFRS 15 2014, p.78).

UFRS 15 paragraf 79' da, bağımsız satış fiyatının tahmini için uygun Tablo 1'de geçen 3 yöntemi önermiştir (UFRS 15 2014, p.79).

Tablo 1: Bağımsız Satış Fiyatının Tahmininde Olası Yöntemler

YÖNTEM	TANIM
Düzeltilmiş Pazar Değerlemesi Yaklaşımı	İşletmenin mal veya hizmetleri sattığı pazarın değerlemesini ve müşterilerin bu pazardaki mal ve hizmetler için ödeyecekleri fiyatın tahminini içerir. İşletme ayrıca, rakiplerden gelen bilgileri kullanarak kendi maliyet ve kar marjlarına göre düzelterek bir tahmin yapabilirler.
Beklenen Maliyet Artı Brüt Kar Yaklaşımı	İşletme, sağlanan mal veya hizmetlerin beklenen maliyetlerini tahmin edebilir ve bu tahmin edilen satış fiyatına uygun bir marj (Brüt kar) ekleyebilir.
Kalıntı Yaklaşımı	Bir performans yükümlülüğü için tahmin edilen satış fiyatına ulaşmak için, toplam işlem fiyatından sözleşmede taahhüt edilen diğer mal ve hizmetlerin ölçülebilir bağımsız satış fiyatları toplamının çıkartılması gerekir. Bu yönteme sadece aşağıdaki durumlarda izin verilmiştir. Eğer işletme; <ul style="list-style-type: none"> • Geniş aralıktaki tutarlarda farklı müşterilere (aynı zamanda veya yakın zamanda) aynı mal/hizmeti satıyorsa, • Daha önce bağımsız olarak mal/hizmet satılmadıysa ve mal/hizmet fiyatı henüz belirlenmediyse, bu yöntemi kullanabilir.

Kaynak: Grant Thornton 2014, s.9

2.2.4.1. İskontoların ve Değişken Bedelin Dağıtılması

Eğer taahhüt edilen mal ve hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarının toplamı, sözleşmenin toplam bedelini geçerse, işletme bu fazla tutarı indirim gibi ele alır ve nisbi bağımsız satış fiyatı bazlı olarak ayrı ayrı performans yükümlülüklerine dağıtır. Bununla birlikte, işletme, ilgili indirim tutarını sadece açıkça ilişkili olduğu ortaya konabilen performans yükümlülüklerine dağıtabilir. UFRS 15 bu şartın sağlanması zorunluluğunu öne sürmektedir (UFRS 15 2014, p.81-82).

Eğer bir iskontonun tümü, sözleşmedeki hizmet yükümlülüklerinin birine veya bir kaçına dağıtılıyorsa, UFRS 15 paragraf 83 işletmeye, bu iskontoyu mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatının tahminine kalıntı yaklaşımını kullanmadan önce dağıtmasını şart koşmaktadır (UFRS 15 2014, p.83).

Değişken bedel ise, tüm sözleşmeye veya sadece sözleşmenin özel bir bölümüne dayandırılabilir (UFRS 15 2014, p.84). UFRS 15 paragraf 85, değişken giderin sadece aşağıdaki du-

rumlar birlikte karşılandığında, tümüyle tek bir performans (veya hizmet yükümlülüğünün bir parçası olan belli bir mal veya hizmete) yükümlülüğüne dağıtılmasını şart koşmaktadır (UFRS 15 2014, p.85):

- Değişken bedelin ödemesi ile ilgili şartlar, özellikle performans yükümlülüğünün karşılanmasıyla veya işletmenin hizmet yükümlülüğünü gerçekleştirmek için yaptığı çalışmayla ilgili olmalıdır (veya belli mal veya hizmet),
- Dağıtımın sonucu, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında kazanmayı beklediği bedel ile tutarlı olmalıdır.

2.2.4.2. Tahmin Edilen İşlem Fiyatındaki Değişiklikler

Eğer tahmin edilen işlem fiyatı değişirse, işletme sözleşme başlangıcına bağlı olarak bu değişimi her bir performans yükümlülüğüne dağıtır. Karşılanmış performans yükümlülüğüne dağıtılmış tutarlar, değişimin ortaya çıktığı dönemde ya hasılat ya da hasılatta azalma olarak tanınır (UFRS 15 2014, p.88).

İşlem fiyatındaki değişikliklerin tümü bir hizmet yükümlülüğüne (veya sadece toplam hizmet yükümlülüklerinin bazılarına), değişken bedelin tek bir hizmet yükümlülüğüne dağıtımındaki şartlar kullanılarak uygulanır (UFRS 15 2014, p.89).

2.2.5. İşletme Performans Yükümlülüklerini Tamamladığında veya Tamamladıkça Hasılatın Tanınması

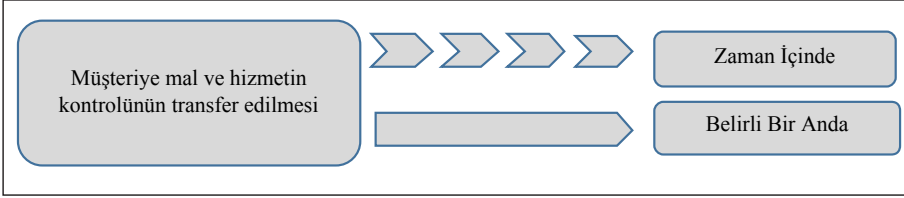
UFRS 15'e göre, bir işletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri transfer ettiğinde, hasılatı tanır. Bir "transfer", müşteri, mal veya hizmetin kontrolünü elde ettiğinde meydana gelir.

Bir müşteri bir varlığın kontrolünü (mal veya hizmet), varlıktan elde edilen faydaların tümünü büyük ölçüde sağladığında ve kullanabildiğinde elde eder. Kontrol, bir varlığın, diğer işletmeler tarafından kullanımını ve fayda elde etmelerini engelleme kabili-

yetini içerir. Bir varlığın faydası, varlıktan birçok şekilde sağlanabilen olası direkt ve indirekt nakit akımlarıdır.

Şekil 5'de de görüldüğü gibi bu modelin önemli bir bölümü bazı performans yükümlülüklerinin kontrolünün zaman içinde transfer edilmesine karşın, diğerlerinin kontrollerinin belirli bir anda transfer edildiği konusudur (UFRS 15 2014, p.33).

Şekil 5. Kontrolün Zaman İçinde veya Belli Bir Anda Transferi



Kaynak: Grant Thornton 2014, s.10

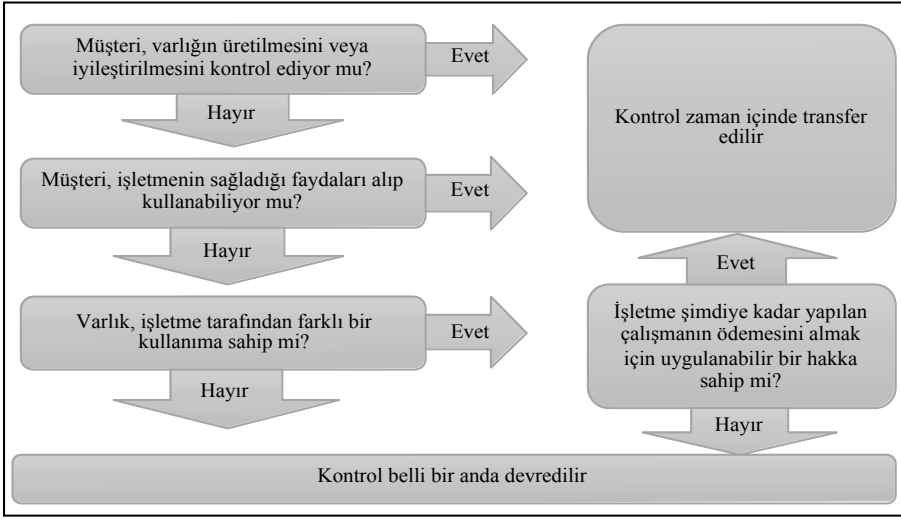
İşletme, sözleşme başlangıcında, her bir ayrı hizmet yükümlülüğünün zaman içinde veya belirli bir anda karşılanacağını (bu, kontrolün transfer edileceği zamandır) belirler.

Ancak, aşağıdaki şartlardan biri var olduğunda, kontrolün zaman içinde transfer edileceği düşünülür (UFRS 15 2014, p.35):

- İşletmenin sözleşmeye dayalı performansına göre, varlığın müşterinin kontrolüne geçmesi, işletme varlığı meydana getirmesi veya geliştirmesi ile aynı anda olabilir.
- Müşteri, işletmenin performansına göre fayda elde edip kullanabilir. Eğer sözleşmeye göre, kalan yükümlülükleri tamamlamak için bir başka işletme devreye girmezse, bir müşteri işletmenin uyguladığı işletme hizmeti faydasını alabilir.
- İşletme zamanında gerçekleştirilen çalışmanın ödemesini alma hakkına sahipse ve işletmenin alternatifi yoksa işletmenin hizmeti bir varlık yaratır veya varlığı geliştirir. Bir işletme, üretim süreci esnasında kısmen tamamlanmış bir varlığı rahatlıkla diğer müşteriye yönlendirebileceğini göz önünde tutarak, sözleşme başlangıcında taahhüt edil-

miş varlıkların alternatif bir kullanıma sahip olabileceğini belirleyebilir. Buna ek olarak, ödeme hakkı uygulanabilir olmalıdır ve satıcı bu hakkın uygulanabilirliğini değerlendirirken, sözleşme şartlarına ek olarak bu şartları hükümsüz kılacak yasalar ve yasal emsallerin olup olmadığına dikkate alınmalıdır. Bu süreç Şekil 6'da gösterilmektedir.

Şekil 6: Kontrolün Transferine İlişkin Zamanın Belirlenmesi



Kaynak: Grant Thornton 2014 s.11

İşletme, performans yükümlülüğünü tamamladıkça ilgili ölçümleme yapılır ve hasılat tanınır. Bu ölçümlenmenin amacı, işletmenin mal ve hizmetlerin kontrolünü müşteriye teslim ederken izlediği yolu ortaya koymaktır. İşletme durum değişikliklerini ve muhasebe tahminlerindeki değişiklik için kullanılan hesapların uzun süreli ölçümlmelerini "UMS 8 -Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardına göre güncellemelidir (UFRS 15 2014, p.43).

UFRS 15, performans yükümlülüklerini tamamlama yolunda işletmenin işleyişini ölçmek için, iki çeşit yöntem ele almıştır:

- Çıktı Yöntemi ve
- Girdi Yöntemi

Tablo 2' de bu ölçümleme yöntemleri örneklerle açıklanmıştır.

Tablo 2: Performansı Tamamlama Sürecinde Kullanılan Ölçümleme Yöntemleri

Yöntem	Tanım	Örnekler
Çıktı Yöntemi (Hasılat, mal ve hizmetlerin değerinin müşteriye transfer edildiği tarihte direkt olarak ölçülerek tanınır.)	<ul style="list-style-type: none"> • Hasılat ancak faturalandırılmış tutarlar, zamanında transfer edilen mal ve hizmetlerin değerini direkt olarak karşılıyorsa tanınır. • Üretilen veya sevk edilen birim metodu, ölçüm aşamasının içerisine uygunca dâhil edilen müşteri tarafından kontrol edilen herhangi yarı mamul veya mamulleri sağlayan işletme performansı için makul bir temsilcilik sağlayabilir. 	Bugüne kadarki performansın, ulaşılan aşamaların veya üretilen birimlerin ölçülmesi
Girdi Yöntemi (Hasılat, bir hizmet yükümlülüğünü karşılamakla ilgili tahmin edilen toplam mesai veya ihtiyaç duyulan girdi ile girdi veya mesai derecesinin karşılaştırılmasına dayalı olarak tanınır.)	<ul style="list-style-type: none"> • Eğer hizmet dönemi boyunca mesai/girdiler aynı oranda harcıyorsa, hasılatın doğrusal esasta tanınması uygun olabilir. • UFRS 15, eğer bir işletme katlanılan maliyet gibi bir girdi yöntemini seçerse, gelişimin ölçümünde hizmette bir değer katmayan girdiler için düzeltme yapılmasını istemektedir. Aşağıdaki katlanılan maliyetler örnek olarak verilebilir; <ul style="list-style-type: none"> ➢ Gelişime katkı olmayanlar (Ör: Artık Malzeme) ➢ Gelişime uygun olmayanlar (Ör: İşletmenin sınırlı katılımıyla başka tedarikçiden sağlanan bazı belirsiz mallar) 	Kullanılan hammadde, kullanılan işçilik saatleri, katlanılan maliyet, kullanılan makine zamanı veya zaman aşımı

Kaynak: UFRS 15 2014, ek p.B15-B19

2.3. UFRS 15'e Kullanılmakta olan Diğer Standartlar Açısından Genel Bir Bakış

UFRS 15 esas olarak UMS 11 ve UMS 18'in yerine kullanılacak olan bir standarttır. Detaylı olarak incelediğinde genel anlamda UFRS 15'e göre oluşacak yenilikler ve farklar Tablo 3'deki gibi özetlenebilir:

Tablo 3: UFRS 15' in Kullanılmakta Olan Diğer Standartlarla Karşılaştırılması *

UFRS 15	DİĞER STANDARTLAR (UMS 11-UMS 18)
Performans Yükümlülüğü kavramı getirilmiştir. Bu durumda bir sözleşmede ayrı ayrı performans yükümlülüklerinin belirlenmesi gerekmektedir.	Birden fazla işlem birbiriyle ilişkili veya iç içe geçmiş olabilir. Yeni standartla birlikte bu gruplaşmaların ayrıştırılması gerekecektir.
İşlem Fiyatı kavramından söz edilmektedir. İşlem fiyatının sabit ve değişken kısımları bulunmaktadır.	Gelir gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir.
Kontrolün transferi kavramı üzerinde durulmakta ve ilgili şartları hakkında bilgi verilmektedir. Gelirin tahakkuku mal veya hizmetin müşteriye kontrolünün transfer edilmesi ile gerçekleşmektedir.	Özellikle mal veya hizmete ait risk ve getirilerin müşteriye transferi üzerinde durulmakta ve ilgili şartları hakkında bilgi verilmektedir.
İşlem fiyatının performans yükümlülüklerine göreceli bağımsız satış fiyatı üzerinden dağıtılmasından bahsedilmektedir. İşlem fiyatı ve bağımsız satış fiyatı kavramları açıklanmaktadır.	Temelde yapılan işlem benzeşmektedir. Göreceli makul değer yöntemi veya kalan yöntemi kullanılarak ilgili dağıtım gerçekleştirilmektedir. Ancak değişken tutar ve indirimlerle ilgili dağıtımlara ilişkin özel durumlar ve daha önce kalan değer yöntemini uygulayan işletmelerde bağımsız satış fiyatının esas alınması uygulamada zorluklara neden olabilir.
Kontrolün transferi ile ilgili "zaman içinde" veya "belli bir anda" kavramlarını getirmiş ve ilgili koşulları belirtmiştir.	Belli bir zamanda ve birden fazla etap dâhilinde gerçekleştirilen mal veya hizmet için tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. Yeni standartla birlikte "zaman içinde" veya "belli bir anda" olarak ayırımın yapılması gerekecektir.

Kaynak: UFRS 15, UMS 11 ve UMS 18

* Tablo 3 kaynakta belirtilen standartlar incelenerek yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

3. Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Örnek Uygulama

Bir telekomünikasyon işletmesi, yurt içerisindeki bir müşteri ile 2 yıllık hizmet sözleşmesi yapmıştır. Sözleşme 01.Mart.201X tarihinde başlamaktadır ve GSM hizmetlerini kapsamaktadır, ayrıca sözleşme başlangıcında müşteriye bedelsiz belirli bir marka ve model cep telefonu verilecektir. Sözleşmeye göre, müşterinin ödemesi gereken tutar 24 ay boyunca aylık 150 TL'dir.

3.1. UMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Tanınması

UMS 18'e göre işletme, bu sözleşmeyi tek bir performans yükümlülüğü olarak kabul eder ve hasılatı buna göre tanır. İşletme cep telefonundan elde edilen hasılatı hesaba katmayarak, cep telefonu maliyetini müşteri elde etme maliyeti olarak kabul edecektir ve sadece aylık hizmet sağlanması satışından hasılatı tanıyacaktır.

Sonuç olarak işletme aylık olarak hasılatı tanıyacaktır. Muhasebe kaydında, 120 ALICILAR hesabına aylık ödeme tutarı olan 150 TL kadar borç ve 600 YURTİÇİ SATIŞLAR hesabına hizmet satışı olarak 150 TL alacak kaydı yapacaktır.

	Borç	Alacak
120 ALICILAR	150	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		150

3.2. UFRS 15 Müşteriyle Yapılan Sözleşmelerden Elde Edilen Hasılat Standardına Göre Hasılatın Tanınması

UFRS 15'e göre işletme, hasılatı tanırken beş aşamalı yöntemi kullanmalıdır.

3.2.1. Aşama 1-Müşteriyle Olan Sözleşmeyi Belirlemek

Telekomünikasyon işletmesi, bir müşteriyle 24 aylık GSM hizmeti sözleşmesi yapmıştır. Ayrıca sözleşme başlangıcında, müşteriye bedelsiz belirli bir marka ve model cep telefonu verilecektir.

3.2.2. Aşama 2-Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerini Belirlemek

Bu sözleşmeye göre iki performans yükümlülüğü bulunmaktadır. Bunlar;

- Cep telefonu verme yükümlülüğü
- 2 yıllık GSM hizmeti verme yükümlülüğü

3.2.3. Aşama 3-İşlem Fiyatını Belirlemek

Sözleşmenin işlem fiyatı, aylık 150 TL olmak üzere, 24 ay ödemeli toplam 3.600 TL tutarındadır.

3.2.4. Aşama 4-İşlem Fiyatını Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerine Dağıtmak

İşletme sözleşmede bedelsiz verilen cep telefonunu tek başına 2.500 TL bedel ile satmaktadır. Ayrıca sözleşmedeki aynı GSM hizmetini, cep telefonu vermeden 2 yıllık taahhülle 70 TL'ye satmaktadır. Bu durumda cep telefonu verme ve 2 yıllık GSM hizmeti olan iki performans yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatları sırasıyla, 2.500 TL ve aylık 70 TL'den 24 ay toplam 1.680 TL olacaktır.

Sözleşmedeki 3.600 TL işlem fiyatı, performans yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarına bağımlı olarak, her bir performans yükümlülüğüne dağıtılmalıdır.

Tablo 4: İşlem Fiyatının Performans Yükümlülüklerine Dağıtımı

Performans Yükümlülüğü	Cep Telefonu	GSM Hizmeti	Toplam
Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	2.500	1.680	4.180
Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oranı (%)	% 59,8	% 40,2	% 100
Hasılat (TL)	2.152,8	1.447,2	3.600

Tablo 4' de sözleşmedeki işlem fiyatının performans yükümlülüklerine dağıtılması gösterilmiştir. Cep telefonunun ve 24 aylık GSM hizmetinin bağımsız satış fiyatları sırasıyla 2.500 TL ve 1.680 TL (70 TL x 24 ay) tutarındadır. Satış fiyatlarının toplamı 4.180 TL (2.500 TL + 1.680 TL) tutarındadır. Bu durumda bağımsız satış fiyatına göre ağırlıklı oran cep telefonu için % 59,8 (2.500 TL / 4.180 TL), GSM hizmeti için % 40,2 (1.680 TL / 4.180 TL) olacaktır. Performans yükümlülüklerine yüklenecek hasılat, sözleşmenin işlem fiyatının bu oranlarla çarpılmasıyla hesaplanacaktır. Sözleşmenin işlem fiyatı 3.600 TL'dir, bu durumda işlem

fiyatı cep telefonu için 2.152,8 TL (3.600 TL x % 59,8), GSM hizmeti için 1.447,2 TL (3.600 TL x % 40,2) olarak dağıtılmalıdır.

3.2.5. Aşama 5-İşletme Performans Yükümlülüğünü Gerçekleştirdiğinde (Karşılığında) Hasılatın Tanınması

İşletme, müşteriye cep telefonunu teslim ettiğinde 2.152,8 TL'lik hasılatı tanınmalıdır.

İşletme GSM hizmetini müşteriye aylık olarak verdiği için, toplam 1.447 TL hizmet işlem fiyatını aylık hasılatı 60,29 TL (1.447 TL / 24 ay) olarak tanıyacaktır.

Bu durumda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

Cep Telefonu Satışı

İşletme, cep telefonunu sözleşme başlangıcı olan 01.Mart.201X tarihinde müşteriye teslim ettiğinde; 2.152,8 TL cep telefonu bedelinin ilgili döneme ait 10 aylık kısmı 897 TL'yi 181 GELİR TAHAKKUKLARI (Faturalandırılmamış Gelirler) hesabına borç, geri kalan 1.255,8 TL'yi 281 GELİR TAHAKKUKLARI hesabına borç ve 2.152,8 TL'yi 600 YURTİÇİ SATIŞLAR hesabına alacak olarak kaydetmelidir.

	Borç	Alacak
181 GELİR TAHAKKUKLARI	897	
281 GELİR TAHAKKUKLARI	1.255,8	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		2152,8

GSM Hizmetinin Satışı

Sözleşmeye göre aylık GSM hizmeti sağlandığında, 150 TL aylık sözleşme bedeli 120 ALICILAR hesabına borç, 60,3 TL (1.447,2 TL / 24 ay) GSM hizmeti satışı payı 600 YURTİÇİ SATIŞLAR hesabına alacak ve aylık 89,7 TL (2.152,8 TL / 24 ay) cep telefonu payı 181 GELİR TAHAKKUKLARI (Faturalandırılmamış

Gelirler) hesabına alacak olarak kaydedilir. Her ay aynı muhasebe kaydı 24 ay boyunca yapılır.

	Borç	Alacak
120 ALICILAR 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 181 GELİR TAHAKKUKLARI*	150	60,3 89,7

* Dönem sonlarında 281 GELİR TAHAKKUKLARI hesabındaki tutarın ilgili döneme ait tutarları, dönem başında 181 GELİR TAHAKKUKLARI hesabına aktarılır.

3.3. Uygulamanın UMS 18 ve UFRS 15'e Göre Karşılaştırılması

UFRS 15'e göre işletmeler karlarını, UMS 18'den farklı bir şekilde raporlamaktadırlar. Uzun vadeli sözleşmelerde toplam kar tutarı UMS 18 ve UFRS 15'e göre değişmemekle birlikte raporlama zamanlarındaki kar tutarlarının farklı olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum bir muhasebe dönemi içerisinde tamamlanmayan sözleşmeler için önemlidir. Aynı uygulama örneğindeki verilere ek olarak sözleşme başlangıç tarihi 01.Mart.201X olduğunu varsayarsak UMS 18 ve UFRS 15'e göre 31.Aralık.201X'de yapılacak raporlamada 10 aylık sözleşme hasılatının toplam tutarı Tablo 5' de gösterilmektedir.

Tablo 5: UMS 18 ve UFRS 15'e Göre Dönem Sonu Hasılatının Tanınması

Performans Yükümlülüğü	Cep Telefonu(TL)	GSM Hizmeti(TL)	Toplam (TL)
UMS 18'e Göre	0	1.500*	1.500
UFRS 15'e Göre	2.152,8	603**	2.754,8

* 10 ay x 150 TL

**10 ay x 60,3 TL

UMS 18'e göre 01.Mart-31.Aralık 201X dönemindeki 10 aylık süreçte aylık 150 TL ödemeler yaparak toplam 1.500 TL'lik hasılat tanınacaktır. UFRS 15'e göre cep telefonu sözleşme başlangıcı olan 01.Mart,201X tarihinde teslim edilecektir, bu durumda 2.152,8 TL cep telefonu payı hasılat olarak tanınacaktır. Ay-

rıca GSM hizmetinin dönem sonuna kadar hasılat tutarı 603 TL (60,3 TL x 10 ay) olacaktır. Dönem sonunda UFRS 15'e göre her iki tutarı toplayarak 2.754,8 TL toplam hasılat tanınacaktır. Her iki standarda göre hesaplanan hasılat tutarı birbirinden farklı olacağı için kar üzerinde de dönem sonu karı üzerindeki etkileri farklıdır.

4. Sonuç

Hasılatın tanınmasında 5 aşamalı bir yöntem öneren UFRS 15 özellikle telekomünikasyon, inşaat, perakende, yazılım sektörlerinde mal ve hizmet üreten işletmelere hasılatın belirlenmesinde yol gösterici özelliğe sahiptir. Dönem sonu ticari ve mali kar tutarlarının hesaplanmasında önemli bir etkisi bulunmaktadır. Uzun süreli sözleşmelerde hasılatın yanlış zamanda tanınması sebebiyle kar tutarlarındaki değişiklikler, vergilendirmede ve borsada işlem gören işletmelerin hisse senedi değerlerinde yanlışlıklara sebep olabilmektedir.

UFRS 15 ile hasılatın tanınmasına ilişkin olarak özellikle UMS 18 ve UMS 11 standartlarında belirsizliğini koruyan bir takım sorulara cevap verilmiştir. Ancak hasılatın doğru olarak tanınması açısından bu kapsamlı standardın dikkatlice özümsemesi gerekmektedir. Bu anlamda yeni standardın açıklık sağlaması yanı sıra, uygulamaya 2017 yılında geçilecek olması şimdiden işletmelerin gerekli düzenlemeler ile ilgili hazırlıklarını yerine getirmeleri açısından önemlidir.

Bu çalışma ile standardın genel anlamda anlaşılması amaçlanmıştır. Ancak gelecekte yapılacak çalışmalarda bu standardın etkileri sektörel açıdan ele alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- IASB and FASB issue new revenue recognition standard -IFRS 15. 2014a. Ernst and Young, Issue 80, <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel80-Revenue-May2014/%24FILE/EY-Devel80-Revenue-May2014.pdf> [erişim 10.09.2014].
- IFRS News Special Edition for Revenue. 2014. Grant Thornton, http://www.gttrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf [erişim 10.09.2014].
- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. 2014. IASB, http://www.pwc.com/es_MX/mx/servicios/archivo/2014-07-ifrs-15.pdf [erişim 20.12.2014].
- IFRS 15 - The New Revenue Recognition Standard, Impact on Mining and Metals Entities. 2014b. Ernst and Young . [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014/\\$FILE/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014/$FILE/EY-Devel-MM-RevRec-Sept2014.pdf) [erişim 20.12.2014].
- International Accounting Standard 11 (IAS 11) -Construction Contracts, 1993. IASB.
- International Accounting Standard 18 (IAS 18)-Revenue. 1993. IASB.
- Kieso, D.E., J. Weygandt ve T.D. Warfield. 2011. Intermediate Accounting IFRS Edition, John Wiley & Sons Inc., USA.
- Penny, J.. 2014. IFRS 15: The Importance of Reading The Fine Print, <https://www.accountancylive.com/ifrs-15-importance-reading-fine-print> [erişim 10.01.2015].
- Revenue from Contracts with Customers Global Guide. 2014. Price Waterhouse Coopers, http://www.pwc.com/en_US/us/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf [erişim 10.01.2015].
- Sukhraj, P.. 2014. Converged Revenue Recognition Standard Issued, <https://www.accountancylive.com/converged-revenue-recognition-standard-issued> [erişim 10.01.2015].
- Weygandt, J., P.D. Kimmel ve D.E. Kieso. 2011. Financial Accounting IFRS Edition, John Wiley & Sons Inc., USA.

