

IFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ İRDELENMESİ*

193

Prof.Dr. Yıldız ÖZERHAN**
Prof.Dr. Beyhan MARŞAP***
Doç.Dr. Serap Sebahat YANIK****

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2015; 17 (2): 193-226

ÖZ

Hasılat işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan gelirlerden oluşmakta olup işletmenin finansal performansını değerlendirmede en önemli faktörlerden biridir. Hasılat konusunda yeni bir standardın yayınlanmasının nedeni Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardı arasında yakınsama sağlamaktır. Yeni standartla birlikte IAS 18 Hasılat ve IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları 2017 yılında yürürlükten kalkacaktır. Bu çalışmada hasılatın ölçümleme, muhasebeleştirme ve raporlamaya ilişkin ilkeleri örneklerle desteklenerek incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: IFRS 15, hasılat, müşterilerle yapılan sözleşmeler

JEL Sınıflandırması: M40, M41,M49

AN EXAMINATION OF IFRS 15- REVENUE FROM CONTRACT-SWITH CUSTOMERS

ABSTRACT

Revenue is one of the most important factors in evaluating an entity's financial performance that consists of income arised related to ordinary operating activities of an entity. The reason for issuing a new Standard for revenue is to ensure convergence between American GenerallyAccepted Accounting Principles (US GAAP) and International Financial Reporting Standards (IFRS).

* Makale gönderim tarihi: 02.02.2015; kabul tarihi:25.04.2015

** Gazi Üniversitesi İİBF, Uluslararası Ticaret Bölümü, yildizozerhan@gmail.com

*** Gazi Üniversitesi İİBF, Uluslararası Ticaret Bölümü, bguclu@gazi.edu.tr

**** Gazi Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, seraps@gazi.edu.tr

The new Standard replaces IAS 18 Revenue and IAS 11 Construction Contracts in 2017. In this study, the measurement, recognition and reporting principles of revenue is examined and supported with examples.

Keywords: IFRS 15, Revenue, Contracts With Customers

JEL Classification: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 28 Mayıs 2014 tarihinde IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardını yayınlamıştır. Yayımlanan bu standart ile IAS 18 Hasılat ve IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları yürürlükten kalkacaktır. Standartın yürürlüğe girme tarihi 1 Ocak 2017 olarak belirlenmiştir. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

Hasılat işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan gelirlerden oluşmakta olup işletmenin finansal performansını değerlendirmede en önemli faktörlerden biridir. Hasılat konusunda yeni bir standarda ihtiyaç duyulmasının nedeni, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardındaki ilkelerin birbirinden farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır. Bu farklılığı ortadan kaldırmak ve yakınsama sağlamak amacıyla bir proje başlatılmış ve bu çerçevede ilk olarak 2010 yılında standart taslağı yayımlanmıştır. Her iki Kurulun bu standardı yayınlamak için ortak bir projede buluşmasının nedenleri aşağıda sıralanmıştır (IN 5):

- Mevcut standartlarda ve uygulamalarda yer alan eksiklikleri ve uyumsuzlukları ortadan kaldırmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkabilecek sorunlara cevap verecek daha ayrıntılı bir çerçeve oluşturmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlamak için dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek,
- İşletmenin açıklamak zorunda olduğu çok sayıda bilgilerin sayısını azaltmak yoluyla finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

Yayınlanan standarda göre standardın amacı, müşteri ile yapılan sözleşmeden kaynaklanan hasılat ve nakit akışlarının yapısı, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında, finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sunmak için işletmenin uygulayacağı ilkeleri belirlemektir. Bu ilkeler doğrultusunda hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğini belirlemek için beş aşamalı bir modelin uygulanması gerekmektedir. Bu modelin uygulanması sonucunda mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği anda hasılat zamana yaygın olarak veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmektedir.

Yayınlanan yeni standart ile muhasebeleştirilecek hasılat tutarı ve zamanı konusunda sektörlere göre değişiklikler olabilecektir. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler bazı sektörlerde küçük değişikliklere neden olurken (ticaret işletmeleri gibi), bazı işletmelerde ise daha kapsamlı değişikliklere neden olabilecektir.

Müşterilerle yapılan mal veya hizmet teslimini içeren tüm sözleşmeler standardın kapsamında yer almaktadır. Müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğmayan işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılat unsurları ise standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. Faiz gelirleri, temettü gelirleri, bağış ve katkılar ile canlı varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve brokerlerin elinde bulundurduğu stokların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler gibi işlem ve olaylar ilgili standartlar çerçevesinde değerlendirilmelidir. Aşağıda sıralanan sözleşmeler bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır (md. 5).

- IAS 17 Kiralama Sözleşmeleri,
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri,
- IFRS 9 Finansal Araçlar, IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, IFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, IAS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve IAS 28 İştirakler ve İş Ortaklıkları Standartları kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeden doğan haklar veya yükümlülükler,
- Müşteri veya potansiyel müşteriye satışı kolaylaştırmak için, benzer iş alanındaki işletmeler arasında parasal olmayan kalemlerin değişimine (takas) ilişkin sözleşmeler. Örneğin iki petrol şirketinin, eş zamanlı olarak, müşterilerden gelen talepleri karşılamak için farklı bölgelerdeki petrol ürünlerinin değişimine yönelik sözleşmeler bu standart kapsamına girmemektedir.

Müşteri ile yapılan sözleşmenin bir bölümü IFRS 15 in kapsamında yer alırken, diğer bölümü yukarıda sayılan diğer standartların kapsamında yer alabilir (md. 7). Bu durumda eğer diğer standartlarda sözleşmenin bir veya birden fazla parçasının nasıl ayrılacağı ve/veya başlan-

ğıçtan asıl ölçüleceğine ilişkin ilkeler varsa önce bunlar uygulanır, daha sonra işlem fiyatından diğer standartlara göre ölçülen tutar düşürülmeli, diğer standartlarda bu ilkeler belirlenmemişse IFRS 15 uygulanmalıdır.

2. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER

IFRS 15’deki temel ilke, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde edilmesi beklenen tutarı gösterecek şekilde hasılatı muhasebeleştirmektir. Bu temel ilke beş aşamalı bir modelden oluşmaktadır (IN7).

- Müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi
- Sözleşmedeki yükümlülüklerin belirlenmesi (malı teslim etme veya hizmeti sağlama sözü)
- İşlem fiyatının belirlenmesi
- İşlem fiyatının sözleşmedeki yükümlülüklerle dağıtılması
- İşletmenin sözleşme yükümlülüklerini (malı teslim etme veya hizmeti sağlama) yerine getirmesi durumunda hasılatın muhasebeleştirilmesi

Bu beş aşamalı modelin uygulanması müşteri ile yapılan sözleşmedeki mevcut durum ve koşullara bağlı olarak bir karara varılmasını gerektirmektedir.



Şekil 1. Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin İlkeler

1.1. Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

Müşteri ve sözleşme kavramları standartta tanımlanmıştır. Sözleşme iki veya daha fazla taraf arasında yasal hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Diğer bir ifadeyle sözleşme, hakların talep edilebildiği ve yükümlülüklerin üstlenildiği durumu yaratan bir işlemdir. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin bir çıktısı olan mal veya hizmeti, bedeli karşılığında elde etmek için işletmeyle sözleşme yapmış olan taraftır. Müşteri tanımında önemli olan unsur, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısını (mal veya hizmet) elde etmek için sözleşme yapan bir kişilik olmasıdır.

Müşteri ile yapılan sözleşmede, işletme mal veya hizmet vaadinde bulunur, müşteri ise buna karşılık bir bedel ödemeyi taahhüt eder. Bunun sonucunda ise hak ve yükümlülükler doğar.

Çoğu durumlarda hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler tek bir sözleşmeye uygulanır. Bazı durumlarda ise ilkelerin; iki veya daha fazla sözleşmenin birleştirilerek sanki tek bir sözleşmeymiş gibi hesaplanmasını gerektiren sözleşmelere veya tek bir sözleşmenin bölünerek iki veya daha fazla sözleşmeymiş gibi hesaplanmasını gerektiren sözleşmelere uygulanması gerekebilir. Aynı müşteri ile aynı veya yakın zamanda yapılan iki veya daha fazla sözleşme birleştirilerek tek bir sözleşme olarak hesaplanabilir (IFRS 15 BC 2014, 71-75).

Müşteri ile yapılan bir sözleşme aşağıdaki tüm koşulların olması durumunda IFRS 15'in kapsamı içindedir (md 9):

- Sözleşme, sözleşmeye taraf olanlarca onaylanmıştır ve yazılı, sözlü, zımni veya işletmenin geçmiş uygulamalarına benzer bir şekilde olabilir.
- Müşteriye devredilecek mal veya hizmetlere ilişkin olarak, tarafların hakları belirlenmiştir.
- Müşteriye devredilecek mal veya hizmetlere ilişkin ödeme koşulları belirlenmiştir.
- Sözleşme ticari öze sahiptir. Ticari öz, sözleşmenin bir sonucu olarak el değiştirmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının riskini, zamanını ve tutarını ifade eder.
- Mal veya hizmetin devredilmesi sonucunda elde edilmesi beklenen bedelin tahsil edileceği olasıdır. Bedelin tahsil edilebilirliğinin değerlendirilmesinde, müşterinin ödeme gücünün ve niyetinin göz önünde bulundurulması gerekir. İşletme mal veya hizmeti devrederek yükümlülüğünü yerine getirmiş olsa dahi bu bedelin tahsil edilebilirliğinde şüphe oluşması durumunda hasılat ertelenir. Bir kısım bedel alınmış ise bu tutar da yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Müşteri ile yapılan sözleşme yukarıda belirtilen kriterleri karşılama dahi müşterinin bir bedel ödemesi durumunda, sadece aşağıdaki olaylardan herhangi biri gerçekleşmişse alınan bedel hasılat olarak muhasebeleştirilir (md. 15):

- İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye teslim etmiş ve herhangi bir yükümlülüğü kalmamış olup bedelin tamamı veya önemli bir kısmı müşteriden alınmış ve geri iade edilemez niteliktedir.
- Sözleşme iptal edilemez ve alınan bedel geri iade edilemez niteliktedir.

Yukarıda sayılan olaylardan biri gerçekleşinceye kadar ise müşteri-

den alınan bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmeti devretme veya alınan bedelin geri iade edilmesi ile ilgili sorumluluğunu temsil eder.

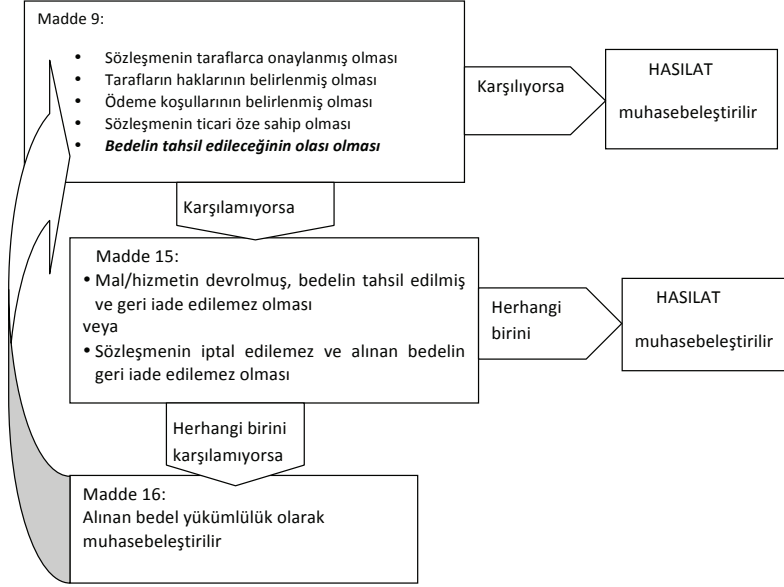
Örnek 1¹:

Gayrimenkul satışı yapan bir işletme, 1.000.000 TL değerinde bir binanın satışı için müşteriyle sözleşme yapıyor. Müşteri binayı restoran olarak kullanmak amacındadır. Bu bina, yüksek rekabet koşullarının olduğu bir bölgede yer almakta ve müşterinin de bu alanda çok fazla tecrübesi bulunmamaktadır. Sözleşmenin başlangıcında müşteriden 50.000 TL geri iade edilemez şekilde depozito alınıyor ve geri kalan bedelin %95 ini kapsayan uzun vadeli bir finansman anlaşması yapılıyor. Sözleşmenin başlangıcında müşteri binanın kontrolünü devralıyor.

Böyle bir sözleşmede her ne kadar binanın kontrolü müşteriye devredilmiş olsa da hasılatın belirlenmesi için gerekli olan koşullardan beşinci koşul, yani binanın devri sonucunda elde edilmesi beklenen tutarın tahsil edilebilirliği olası değildir. Çünkü müşterinin gelecekteki ödemeleri restorandan elde edilecek gelire bağlıdır ve bu gelirlerin müşterinin sektördeki deneyiminin az olması ve rekabetin yüksek olmasından dolayı elde edilmesine ilişkin önemli bir risk söz konusudur. Müşterinin kalan borcunu ödemesi için diğer varlıkları veya gelirleri de yetersizdir ve borca karşılık teminat olarak gösterebileceği bir varlığı da bulunmamaktadır.

Bu örnekte, IFRS 15 in 9. maddesindeki mal veya hizmetin devri sonucunda elde edilmesi beklenen bedelin tahsil edileceğinin olası olması kriterini karşılamadığından dolayı standardın 15 veya 16. ncı maddeleri dikkate alınacaktır. Buna göre, sözleşme bedelinin önemli bir kısmının henüz tahsil edilmediği ve sözleşmenin de iptal edilemez nitelikte olmasından dolayı hasılat gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla, müşteriden alınan iade edilemez nitelikteki depozit tutarı bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Gelecekte tahsil edilecek anapara ve faiz ödemeleri de, bedelin tahsil edileceğinin olası olduğu sonucuna ulaşıncaya kadar bir yükümlülük olarak hesaplanmaya devam edilir.

1 Illustrative Examples, IASB May 2014.



Şekil 2. Mal/Hizmet Devri İle Beklenen Bedelin Tahsil Olasılığının Değerlendirilmesi

Sözleşmede yapılan değişiklikler

Müşteri ile yapılan sözleşmede daha sonra değişiklik yapılabilir. Sözleşme değişikliği sözleşmeye taraf olanlarca kabul edilen, sözleşmenin kapsamı veya fiyatındaki (veya her ikisinde) değişikliklerdir (md.18). Bu değişikliğin, yeni bir sözleşme mi yoksa mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak mı ele alınacağı önem arzeder. Bazı koşullar yerine getirildiğinde değişiklik yeni ve ayrı bir sözleşme olarak ele alınır. Bazı durumlarda ise mevcut sözleşmede değişiklik olarak değerlendirilir.

a) Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alındığı durum

İşletme sözleşmede yapılan değişiklikleri aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olması durumunda ayrı bir sözleşme gibi değerlendirmelidir (md.20):

i. Ayrılabilir mal veya hizmetlerin eklenmesinden dolayı sözleşmenin kapsamı genişler

ve

ii. Ek olarak taahhüt edilen mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatını yansıtan bir tutardan dolayı sözleşmenin fiyatı artar ve sözleşme koşul-

larını yansıtacak şekilde fiyatta ayarlama yapılır. Örneğin, işletme ilave mal veya hizmetin pazarlanması için ekstra bir harcamaya katlanmayacağından dolayı, bu müşteri için bağımsız satış fiyatında indirim yapabilir.

Örnek 2²:

İşletme müşteriye birim satış fiyatı 100 TL olan 120 adet ürünü toplam 12.000 TL ya satmayı taahhüt etmiştir. Ürünler 6 aylık bir zaman dilimi içerisinde ve belirli bir tarihte müşteriye devredilecektir. İşletme müşteriye 60 adet ürünün kontrolünü devrettikten sonra, müşterinin ilave olarak 30 adet ürün istemesinden dolayı sözleşme değişiyor. Bu durumda ilave 30 adet ürün ilk sözleşmeye dahil edilmez çünkü sözleşmenin kapsamı genişlemiştir ve sözleşmenin fiyatı ilave ürünün bağımsız satış fiyatını yansıtan bir tutarda artış göstermiştir.

Yukarıdaki örnekte ilave 30 ürün için birim başına 95 TL teklif edildiği (95 TLx30 ürün= 2.850 TL), ilave ürünün fiyatının sözleşme değişikliği anında bağımsız satış fiyatını yansıttığı ve ilave ürünlerin orijinal ürünlerden ayrılabilir olduğu varsayımında; yukarıdaki kriterlere göre ilave 30 ürün için sözleşme değişikliği, mevcut sözleşmenin muhasebeleştirilmesini etkilemeyen ayrı ve yeni bir sözleşme olarak değerlendirilir. Çünkü sözleşmenin kapsamı genişlemiştir ve sözleşmenin fiyatı ilave ürünün bağımsız satış fiyatını yansıtan bir tutarda artış göstermiştir. İşletme orijinal sözleşmedeki 12.000 TL'yi ve yeni sözleşmedeki 2.850 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirecektir.

b) Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durum

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durumlarda; sözleşme değişikliğinin yapıldığı tarihte henüz devredilmemiş mal veya hizmetlere ilişkin hesaplama aşağıdaki yollardan biriyle yapılır (md. 21):

i. İleriye yönelik hesaplama (prospectively): Sözleşme değişikliği tarihinden önce veya değişiklik esnasında kalan mal veya hizmetler, devredilen mal veya hizmetlerden *ayrılabilir ise* sözleşme değişikliği var olan sözleşmenin iptali ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi hesaplanır. Kalan sözleşme yükümlülüğüne (orijinal sözleşmeden kalan yükümlülük ile yeni eklenen yükümlülüklerin toplamı) dağıtılacak tutar; işlem fiyatı tahminine dahil edilmiş, müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin henüz hasılat olarak muhasebeleştirilmemiş tutarı ile sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilen tutardan oluşur. Böylece sözleşme değişikliği kalan mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesini etkileyen bir işlem olarak ele alınacaktır.

2 Illustrative Examples, IASB May 2014.

Örnek 3³:

İşletme müşterisi ile yıllık 150.000 TL'den, toplam 450.000 TL'ye 3 yıllık bir hizmet sözleşmesi imzalıyor. Sözleşmenin başlangıcında yıllık 150.000 TL, hizmetin bağımsız satış fiyatını yansıtmaktadır. İkinci yılın sonunda taraflar sözleşmede değişiklik yaparak, üçüncü yılın ücretini 120.000 TL'ye indirmeyi, ilave üç yıl için ise yıllık 100.000 TL'den toplam 300.000 TL'ye sözleşmenin kapsamını genişletmeyi kabul ediyorlar. Değişikliğin yapıldığı tarihte hizmetin yıllık bağımsız satış fiyatı 120.000 TL'dir. Sözleşmede yapılan bu değişiklik ayrı bir sözleşme olarak hesaplanmaz. Çünkü ayrı ek bir hizmet sunulacak olmasına rağmen, sözleşme fiyatı ek hizmetin bağımsız satış fiyatını yansıtan bir tutarda artmamıştır (100.000 TL hizmetin bağımsız satış fiyatını yansıtmamaktadır). Bu değişiklik var olan sözleşmenin iptali ve yeni bir sözleşme yaratılmış gibi hesaplanır. Buna göre işletme, kalan bedeli kalan hizmete (orijinal sözleşmeden kalan yükümlülükler ve yeni yükümlülükler) dağıtır. İşletme ilk iki yıl yıllık 150.000 TL'den toplam 300.000 TL hasılatı muhasebeleştirmiştir. Kalan dört yıl için ise, yıllık 105.000 TL'den toplam 420.000 TL daha hasılat muhasebeleştirecektir. Böylece hasılat olarak muhasebeleştirilecek toplam tutar 720.000 TL olacaktır.

ii. **Geriye doğru hesaplama (catch-up):**Kalan mal veya hizmetler ayrılabilir değilse ve sözleşme değişikliği yapıldığında tek bir sözleşme yükümlülüğünün bir kısmı yerine getirilmiş ise, sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi hesaplanır. Bu değişikliğin işlem fiyatına etkisi, sözleşme değişikliği tarihinde hasılatta bir düzeltme olarak (artış veya azalış) muhasebeleştirilir (cumulative catch-up basis). Bu tür sözleşme değişikliği orijinal sözleşmenin bir parçasıymış gibi değerlendirilir.

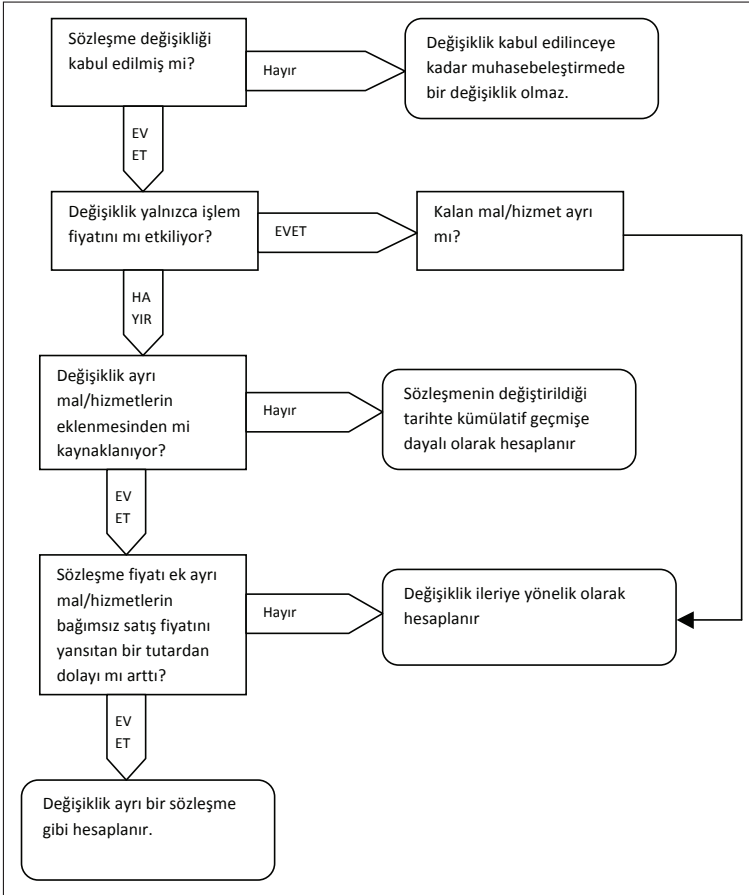
Örnek 4⁴:

Bir inşaat şirketi müşterinin arsası üzerine bina yapmak üzere sözleşme düzenliyor. Sözleşme koşullarına göre bina 2 yıl içinde tamamlanacak ve bedel olarak 2.000.000 TL alınacaktır. İşletme bu yükümlülüğü, mal ve hizmetin paket olarak sunulduğu ve tek bir sözleşme yükümlülüğünün zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi şeklinde hesaplayacaktır. Beklenen maliyet 1.400.000 TL'dir. Birinci yılın sonunda girdi yöntemi kullanılarak gerçekleşen maliyetlerden hareketle işletme, yükümlülüğünün %50'lik kısmını yerine getirdiğini hesaplamış ve 1.000.000 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirmiştir. İkinci yılın

3 pwc, 2014

4 pwc, 2014

3.ayında taraflar binanın kat planında değişiklik yapıyor. Bu değişiklik sözleşme bedelini 400.000TL ve maliyetleri de 240.000TL artıracaktır. Değişiklik tarihinde kalan mal ve hizmetler, değişiklik tarihinden önceki mal ve hizmetlerden ayrılabilir olmadığı için tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak değerlendirilir. Dolayısıyla işletme bu değişikliği orijinal sözleşmenin bir parçasıymış gibi hesaplar (catch-upadjustment). Sonuç olarak işletme sürecin ölçümünü günceller ve toplam beklenen maliyet 1.640.000 TL ilk yıl gerçekleşen maliyete oranlanarak tamamlanan yükümlülük yeniden hesaplanır ve tamamlanma yüzdesi %42.6 olarak bulunur. Buna göre değişiklik tarihinde ek hasılat olarak $(2.400.000 \times \%42.6) - 1.000.000 = 22.400$ TL muhasebeleştirilir.



Şekil 3. Sözleşme Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi

Kaynak: kpmg, 2014. www.kpmg.com

1.2. Sözleşme Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Sözleşme yükümlülüğü, sözleşmede belirtilen mal veya hizmeti müşteriye devretme yönünde, işletmenin müşteriye verdiği bir söz olarak tanımlanmaktadır. Sözleşme yükümlülüğü sözleşmede belirtilen mal veya hizmetin temini ile sınırlı olmayabilir. İşletmenin geçmiş uygulamaları, izlediği politikalar veya özel duyurularından dolayı, müşteriye sözleşmede yer almayan bir takım mal veya hizmeti devredeceği konusunda beklentiye neden olabilir (md. 24).

Sözleşmenin başlangıcında, işletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmeti değerlendirmeli ve sözleşme yükümlülüğünü belirlemelidir (md. 15: 22).

Sözleşmeye bağlı olarak, müşteriye taahhüt edilebilecek mal veya hizmetler aşağıdaki gibidir:

- İşletme tarafından üretilen malların satışı- mamuller
 - Tekrar satılmak üzere satın alınan malların satışı-ticari mallar
 - Bir işletmeye ait mal veya hizmetin acente, komisyoncu vb. yoluyla satışı
 - Müşteri için sözleşmeye dayalı olarak üzerinde mutabık kalınan bir etkinliğin (hizmetin) yerine getirilmesi (örneğin kongre, düğün organizasyonları gibi)
 - Mal veya hizmeti sağlamak için daimi bir hizmet sağlama (müşteri karar verdiğinde, kullanıma hazır olarak mal veya hizmetin sağlanması, örneğin elektrik veya suyun kullanıma hazır halde olması gibi)
 - Gelecekte sağlanacak mal veya hizmeti elde etme hakkı. Örneğin, perakendeciye ürün satan bir işletme, perakendeciden mal veya hizmeti satın alan kişi veya kuruluşa ilave mal veya hizmet devretme sözü vermesi.
 - Bir müşteri adına, bir varlığın inşası, üretimi veya geliştirilmesi.
- Örneğin inşaat taahhüt işleri
- İmtiyaz sözleşmeleri
 - İlave mal veya hizmeti satın almak hakkı (B39-43)

Müşteriye mal veya hizmeti devretme taahhüdü bir sözleşme yükümlülüğü olarak ifade edilmektedir. Mal veya hizmet ile ilgili üstlenilecek taahhütler iki şekilde ortaya çıkabilir.

- i. Ayrılabilir mal veya hizmetintaahhüt edilmesi (mal paketi veya hizmet paketi-bundle- şeklinde)

veya

ii. Esas olarak aynı olan ve müşteriye de aynı şekilde devredilen ayrılabilir mal veya hizmetin seri olarak sunulduğu bir taahhüdün olması durumu

1.2.1. Ayrılabilir Mal veya Hizmetin Taahhüt Edilmesi

Müşteriye devretme sözü verilen mal veya hizmetler ayrılabilir ise diğer bir ifade ile sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetlerden müşteri ayrı olarak fayda sağlıyorsa sözleşme yükümlülüğü ayrı olarak belirlenir. Dolayısıyla müşteriye fayda sağlayacak her bir işlem için ayrı bir yükümlülük ortaya çıkar. Müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet, aşağıdaki her iki kriteri de karşılaması durumunda, ayrı bir yükümlülük doğuran bir işlem olarak değerlendirilir (md. 27):

- Müşteri mal veya hizmetten, doğrudan veya kullanıma hazır diğer kaynakları ile birlikte fayda sağlıyorsa ve
- İşletmenin mal veya hizmeti müşteriye devretme taahhüdü sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak belirlenebiliyorsa sözleşme yükümlülüğü ayrı olarak belirlenir.

Standartta sözleşme yükümlülüğünün belirlenmesi için değişik sektörlere ve işlemlere uygun olabilecek bir ilke geliştirilmiştir. Bu ilke mal veya hizmetlerin ayrılabilir olması ilkesidir. Ayrı kelimesi, farklı, benzer olmayan olarak da ifade edilmektedir(BC95).

Örnek 5 (IE49-53):

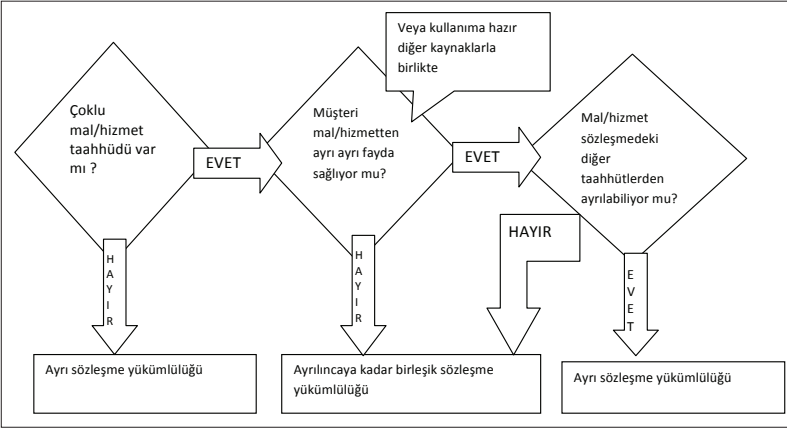
Yazılım üreten işletme, bir müşterisi ile yazılım lisansı, kurulum hizmeti, güncelleme ve teknik destek sağlama konusunda, iki yıllık bir sözleşme düzenlemiştir. İşletme bu hizmetleri ayrı olarak da satabilmektedir. Kurulum hizmeti müşterinin kullanım amacına göre değişebilecek bir kapsama sahiptir. Ayrıca kurulum hizmeti diğer işletmeler tarafından da sağlanabilmektedir. Yazılım, güncelleme ve teknik destek olmaksızın da kullanılabilir. Yazılım, güncelleme ve teknik destek olmaksızın da kullanılabilir.

İşletme yukarıdaki kriterler çerçevesinde, müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetlerin ayrı olduğunu değerlendirir ve sözleşmede yerine getirmesi gereken dört ayrı yükümlülük belirler. Bunlar; yazılım lisansı, kurulum hizmeti, yazılım güncelleme ve teknik destektir. Bu hizmetlerin her biri müşteriye ayrı ayrı fayda sağlamaktadır. Bu yükümlülükler yerine getirildikçe hasılat, yükümlülüğün özelliğine bağlı olarak belirli bir tarihte veya zamana yaygın olarak muhasebeleştirilir (md. 31-38).

Ayrı ayrı satılabilir özelliğine sahip mal veya hizmetlerin paket

olarak, tek bir yükümlülük çerçevesinde taahhüt edildiği bir sözleşme de düzenlenebilir. Bu mal veya hizmetler sözleşmedeki diğer mal veya hizmetlerle birleştirilir ve bir mal veya hizmet paketi şeklinde ele alınır. Böyle bir sözleşmede tek bir sözleşme yükümlülüğü doğar. Buradaki özellik, müşterinin bu mal veya hizmetleri tek tek satın almak yerine, bir paket olarak, nihai ürünü teslim alma tercihinden kaynaklanmaktadır.

Örneğin; bir müşteri ile mutfağın yenilenmesi yönünde bir sözleşme yapılması durumunda, mutfak malzemelerinin satışı ile bunların montajı için gerekli olan işçilik hizmeti birlikte değerlendirilir ve dolayısıyla tek bir sözleşme yükümlülüğü ortaya çıkar. Diğer bir ifadeyle yenilenmiş bir mutfağın teslim alınmasına ilişkin sözleşme mal veya hizmetin birlikte sunulduğu bir taahhüdün yerine getirilmesidir. Malzeme ve işçilik, sözleşmedeki yükümlülüğün girdisi olarak değerlendirildiği için birbirinden ayrıştırılmaz (IN 7b, md. 22-23) çünkü bu sözleşmede mutfağın teslimi nihai bir üründür. Bir başka örnek olarak; yazılım üreten bir işletme müşterisine mevcut yazılım ile birlikte müşterinin ihtiyacına cevap verecek önemli değişiklikleri kapsayan, müşteriye özgü hizmet sağlamayı taahhüt eden bir sözleşme düzenlemesi halinde, yazılım ve yazılımı işletmeye özgü hale getirme sözü ayrı sözleşme yükümlülüğü olarak belirlenmez.



Şekil 4. Sözleşmede Taahhüt Edilen Tüm Mal Ve Hizmetlerin Belirlenmesi

Kaynak: Deloitte Global Office May 2014

1.2.2. Mal veya Hizmetin Seri Olarak Taahhüt Edilmesi

İşletmenin seri bir şekilde, sürekli olarak belirli bir süre boyunca

ayrı mal veya hizmetleri aynı şekilde sağladığı durumlar olabilir (örneğin günlük temizlik hizmetleri gibi). Bu mal veya hizmetler eğer müşteriye aynı şekilde devrediliyorsa tek bir sözleşme yükümlülüğü ortaya çıkar. Bu yükümlülüğün ortaya çıkabilmesi için; müşteriye seri olarak her bir ayrı mal veya hizmeti devretme taahhüdü, yükümlülüğün zamana dayalı olarak muhasebeleştirilmesini gerektiren kriterleri karşılamalı ve süreç aynı şekilde ölçümlenmelidir (md. 23). Müşteriye teslim edilen mal veya hizmet, henüz teslim edilmemiş diğer mal veya hizmet olmaksızın kullanılamıyorsa ayrı olarak değerlendirilmez.

1.2.3. Özellikli Konular ve Sözleşme Türleri

Standardın uygulama rehberi kısmında (Ek B) sıralanan sözleşme türlerinin de bu standart hükümleri çerçevesinde dikkate alınması gerekmektedir. Geri alma hakkı veren satışlar, garantiler, aracı vasıtasıyla satış, müşteriye ilave mal veya hizmet alma seçeneği sunan satışlar, müşteri tarafından kullanılmayan haklar, geri iade edilemez ücretler, lisanslama, geri satın alma anlaşmaları, konsinye anlaşmaları, faturala ve elde tut anlaşmaları ve müşteri kabulleri bu sözleşme türlerine örnek olarak verilebilir.

1.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi

İşlem fiyatı, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetin devri karşılığında işletmenin elde etmeyi beklediği bedel tutarıdır. İşlem fiyatı sözleşmede tanımlanmış yükümlülükler dağıtılan bir tutardır. Diğer taraftan yükümlülük yerine getirildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutarı temsil eden bir fiyattır. İşlem fiyatına üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar dahil edilmez. Örneğin katma değer vergisi gibi. İşletme işlem fiyatını belirlemek için sözleşmedeki koşulları ve müşteriyle olan ilişkilerini gözönünde bulundurur. Müşteriyle yapılan sözleşmedeki bedel; sabit, değişken veya her ikisini de içeren bir tutar olabilir. Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem fiyatının tahmininde etkilidir. İşletme işlem fiyatının belirlenmesinde aşağıdaki tüm unsurların etkilerini göz önünde bulundurmalıdır (md. 47):

- Değişken bedel ve değişken bedelin tahmininde sınırlılıklar
- Sözleşmede önemli bir finansman unsurunun varlığı
- Nakit dışı bedel
- Müşteriye ödenecek bedel

a) Değişken bedel ve değişken bedelin tahmininde sınırlılıklar

Bir işletme mal veya hizmet satışına ilişkin sözleşme düzenlediğinde, sözleşme koşulları arasında, satılan malın geri alınamayacağı ve bedelinin geri ödenemeyeceği gibi hususlar varsa, bu durumda bedel sabittir, dolayısıyla mal veya hizmetin kontrolü müşteriye devredildiğinde işlem fiyatı hasılat olarak muhasebeleştirilir. Diğer taraftan yapılan sözleşme koşulları arasında, malın iade edilebileceği, bedelinin geri ödenebileceği, iskonto, satış indirimi veya hesabın alacaklandırılması, fiyat indirimi, teşvikler, primli satış olması vb. hususlar varsa sözleşme bedeli değişken bir tutarı kapsar ve bu durumda işletme işlem fiyatında değişikliğe neden olabilecek bu tutarı tahmin eder. Dolayısıyla mal veya hizmetin kontrolü müşteriye devredildiğinde işlem fiyatında değişikliğe neden olabilecek tutar dikkate alınarak hasılat muhasebeleştirilir. İşlem fiyatı, gelecekteki bir olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi koşuluna bağlı olarak da değişebilir. Değişken bedel çok geniş kapsamlı bir kavram olup, işletmenin kontrolü dışında olan işlem ve olaylardan da kaynaklanabilir.

İşletme değişken bedelin tutarını tahmin ederken iki yöntemden birini kullanabilir:

i. Beklenen değer: Olası tutar aralığında olasılık- ağırlıklı tutarların bir toplamıdır.

ii. En olası tutar: Olası tutar aralığında tek olası tutardır.

Çok sayıda benzer özelliklere sahip sözleşmeler yapan işletmeler için beklenen değer yöntemi, değişken bedelin tahmininde daha uygun bir yöntem olarak kullanılabilir. Diğer taraftan sadece iki bedelden biri tahmin ediliyorsa en olası tutar yöntemini uygulamak daha uygundur.

Örnek 6⁵: Bir iç mimarlık şirketi müşterisi ile bir binayı dekore etmek için bir sözleşme düzenliyor. Dekorasyon için belirlenen tutar 100.000 TL sabit ve zamanında tamamlanmasına bağlı olarak ödenecek 20.000 TL primden oluşmaktadır. İşin tamamlanma tarihinin geciktiği her bir hafta için prim %10 azaltılacaktır.

Mimarlık şirketi geçmiş deneyimlerinden hareketle beklenen değer yöntemini kullanarak işin %60 olasılıkla zamanında tamamlanacağını, %30 olasılıkla bir hafta, %10 olasılıkla da iki hafta gecikeceğini tahmin ederek işlem fiyatını aşağıdaki şekilde belirler ve her raporlama döneminde bu tahminini günceller.

5 pwc, 2014'den uyarlanmıştır.

İşlem Fiyatının Tespit Edilmesi		
Tutar	Gerçekleşme olasılığı %	Olasılık Ağırlıklı Tutar
120.000 (sabit tutar+prim)	60	72.000
118.000 (sabit tutar+primin %90)	30	35.400
116.000 (sabit tutar+primin %80)	10	11.600
İşlem Fiyatı	100	119.000

Yeni standarda göre, işletme hasılatı muhasebeleştirirken müşteriden tahsil etmeyi beklediği tutardan çok sözleşmede belirtilen tutarı yansıtacak bir bedeli dikkate alır. Bununla birlikte, eğer işletme sözleşmenin başlangıcında müşteriden daha düşük bir tutarı almayı kabul edeceğini tahmin ediyorsa, düşük tutarı hasılat olarak muhasebeleştirir. İlerleyen zamanda, hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın tahsil edilemeyeceğine dair bir gösterge ortaya çıkarsa, işletme bu tutarı değer düşüklüğü zararı olarak kar veya zararda ayrıca raporlar.

Örnek 7⁶:

İşletme bir müşteri ile satış bedeli 100.000 TL olan 1.000 adet kozmetik ürünün satışını içeren bir sözleşme düzenliyor. Bu satış önemli ekonomik zorluklar yaşayan yeni bir bölgeye ilk satışıdır. İşletme satış bedelinin tamamını müşteriden tahsil edemeyebileceğini ve müşteriye zımnî bir fiyat ayrıcalığı tanıyacağını tahmin ediyor. Bu olasılığa rağmen, işletme bölgenin gelecek iki veya üç yılda ekonomik zorlukları yeneceğini ve bu müşteri ile olan ilişkisinden dolayı bölgedeki diğer potansiyel müşterilere ulaşabileceğini tahmin etmektedir. Yapılan sözleşme hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili kriterleri karşılamaktadır. İşletmenin müşteriye bir fiyat ayrıcalığı tanıyacağı ve sözleşmede yer alan tutardan daha düşük bir bedeli alacağını kabul etmesinden dolayı işlem fiyatının değişken olduğu ve müşteriden 100.000 TL yerine 40.000 TL tahsil edileceğini tahmin eder (md. 47-52). Dolayısıyla hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar 40.000 TL'dir.

İşletme her raporlama döneminin sonunda, tahmin edilmiş işlem fiyatını güncellemelidir. Bu güncelleme yapılırken, dönem boyunca koşullarda meydana gelen değişiklikler ve dönem sonunda mevcut koşulları güvenilir bir şekilde yansıtacak bir değerlendirme yapılır ve işlem fiyatındaki değişiklikler hesaplanır (md. 59).

Diğer taraftan işlem fiyatının değişmesine neden olabilecek unsurların varlığı hasılatın muhasebeleştirilme zamanını etkileyebilir. Örne-

ğin IAS 18'e göre, dağıtıcı aracılığıyla ürün satma sözleşmesine sahip olan bir işletme açısından, dağıtıcı firmanın ürünler satılmadığında iade etme hakkına sahip olması, hasılatın işletme tarafından ürün son tüketiciye satıldığında muhasebeleştirilmesine neden olmaktadır. Ancak, yeni standardın hükümlerine göre, eğer geçmiş deneyimlere göre malların geri iade edilmeme olasılığı yüksekse işletme ürünü dağıtıcıya sattığı anda hasılatı muhasebeleştirir. Ancak hasılatın koşullara dayalı olarak belirlendiği bir sözleşmede, piyasadaki koşullardan kaynaklanan bir belirsizlik söz konusu ise (örneğin performansa dayalı prim verme), hasılat sözleşme döneminin sonunda muhasebeleştirilir.

Değişken bedelin tahminindeki sınırlılıklar: İşlem fiyatına dahil edilen değişken bedel tutarı bazı durumlarda sınırlandırılabilir. Değişken bedelle ilgili belirsizlik ortadan kalktığında, muhasebeleştirilmiş kümülatif hasılat tutarında yüksek bir olasılıkla önemli bir iptal olmayacaksa, tahmini değişken bedel tutarının tamamı veya bir kısmı işlem fiyatına dahil edilir (md. 56). Bu sınırlılıkları değerlendirirken gelecekteki belirsiz bir olaydan dolayı hasılatın iptal edilmesi ve olay ortaya çıktığında iptal edilecek tutarın büyüklüğü göz önünde bulundurulur.

Örnek 8:

İşletme bir müşterisine, birim maliyeti 40 TL ve birim satış fiyatı 50 TL olan 1.000 adet ürünü teslim etme yönünde bir sözleşme düzenliyor. Sözleşme koşullarına göre müşteri aldığı malı 30 gün içinde iade etme ve bedeli geri alma hakkına sahiptir. İşletme 1.000 adet ürünü teslim ederek bedelin tamamını nakden alıyor. Sözleşme koşulları arasında müşterinin aldığı malı 30 gün içinde iade etme ve bedeli geri alma hakkına sahip olmasından dolayı işlem fiyatı değişken bedel içermektedir. İşletme beklenen değer yöntemini kullanarak her 1.000 adet malın 5'inin geri iade edileceğini tahmin etmiştir. Buna göre işletme (995 adetx50 TL) 49.750 TL'yi hasılat olarak muhasebeleştirir. İade edilmesi beklenen (5 adetx50 TL) 250 TL'yi ise yükümlülük olarak muhasebeleştirir. IAS 18 de ise gelecekte iade edilmesi beklenen mallara ilişkin tutarın güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi durumunda, işlem fiyatının tamamı hasılat olarak muhasebeleştirilmekte, iade edilmesi beklenen mallar için ise bir karşılık ayrılmaktaydı (IAS 18, md. 17).

b) Sözleşmede önemli bir finansman unsurunun varlığı

İşlem fiyatı belirlenirken, müşteriye veya işletmeye mal veya hizmetin finansmanı konusunda ödeme zamanı ile ilgili olarak önemli bir fayda sağlanıyorsa bu sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içerdiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla işletme paranın zaman değerinin etkisini yansıtacak şekilde taahhüt edilen bedel tutarında düzeltme ya-

par. Burada amaç taahhüt edilen mal veya hizmetin nakit satış fiyatını yansıtacak bir tutarda hasılatı muhasebeleştirmektir. Ortaya çıkan faiz geliri hasılattan ayrı olarak sunulur. Kullanılan iskonto oranı işletme ve müşteri arasında ayrı bir finansman işleminde kullanılan bir orandır.

Finansman unsurunun önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde aşağıdaki her iki unsur da göz önünde bulundurulur (md. 61):

i) Fark taahhüt edilen bedel ile nakit satış fiyatı arasında ortaya çıkar

ve

ii) bu fark, müşteriye mal veya hizmetin devredildiği zaman ile ödemenin yapıldığı zaman aralığında piyasada geçerli faiz oranlarından kaynaklanır.

Örneğin bir işletmenin müşterisine ilk kez piyasaya sürülen ve peşin satış bedeli 5.000 TL olan bir ürünü 5.500 TL'ye 24 ay vadeli olarak satarak teslim etmesi ve müşterinin malı 90 gün içerisinde iade etme hakkının bulunması durumunda; ürünün yeni olması ve iade edilip edilmeyeceği konusunda bir belirsizlik bulunmasından dolayı hasılat, iade hakkının sona erdiği tarihte peşin tutarı üzerinden muhasebeleştirilir. Vade tarihindeki tutarı işlem tarihindeki (ki bu tarih 90 günün bitimidir) peşin fiyata eşitleyen etkin faiz oranı hesaplanarak bu oran üzerinden hesaplanan faiz geliri dönemsel olarak muhasebeleştirilecektir.

Diğer taraftan sözleşme bedelinin, mal veya hizmetin kontrolü müşteriye devredilmeden önce, avans olarak tahsil edilmesi durumunda bu tutar bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. İşletmenin bu tutarın önemli bir finansman unsuru içerdiğini varsayması durumunda dönem sonlarında bu tutara faiz gideri tahakkuk ettirir ve müşteriye mal veya hizmetin kontrolü devredildiğinde faizi de içeren yükümlülük tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Aşağıdaki faktörlerin olması durumunda ise, müşteri ile yapılan sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içerdiği söylenemez (md. 62):

i) Müşterinin mal veya hizmetin bedelini peşin (avans) olarak ödemesi ve mal veya hizmeti devretme zamanının müşterinin takdirine (isteğine) bırakılması.

ii) Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin önemli bir tutarının değişkenlik göstermesi ve değişkenliğin tutar veya zamanlamasının, müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesine bağlı olması (örneğin bedel, lisans ücretine bağlı bir satışır).

iii) Mal veya hizmetin taahhüt edilen bedeli ve nakit satış fiyatı arasındaki fark, finansman dışındaki diğer nedenlerden ortaya çıkıyorsa.

IAS 18 Hasılat standardından farklı olarak IFRS 15 uygulamaya bir kolaylık getirerek, sözleşmenin başlangıcında, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin teslim zamanı ile müşterinin ödeme tarihi arasındaki zaman bir yıl veya bir yıldan az ise, sözleşmede taahhüt edilen bedelin düzeltilmesine gerek olmadığına, işlemin önemli bir finansman unsuru içermediğine yönelik bir açıklamaya yer vermiştir (md. 63).

c) Nakit Dışı Bedel

Sözleşmedeki işlem fiyatı belirlenirken, müşteri nakit dışı bedelle ödemeyi taahhüt ederse, bu bedel gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. İşletmenin nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tahmin edememesi durumunda, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı referans gösterilerek dolaylı bir şekilde ölçülür (md. 66-67). Örneğin^{7*} işletme müşterinin üretimde kullandığı makinelerinin bakım onarım hizmetinin yılda bir hafta gerçekleştirilmesine yönelik bir sözleşme düzenlemiştir. Sözleşme bedeli, müşteriye sunulacak hizmet karşılığında müşteri işletmenin hisselerinden pay alma hakkını içermektedir. Sözleşme koşuluna göre, hizmet tamamlandığında hisse devri gerçekleştirilecektir. İşletme hizmet sunumunu gerçekleştirdiği tarihte hasılatı muhasebeleştirir. Hasılatın tutarı ise müşteri işletmenin hisse senetlerinin teslim edildiği ve hizmetin gerçekleştirildiği tarihteki gerçeğe uygun değeridir.

İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetin müşteriye sunumunu kolaylaştıracak veya katkı sağlayacak mal veya hizmeti (malzeme, ekipman işçilik vb.) müşteriden temin edilmesi durumunda, alınan bu mal veya hizmet (varlık), kontrolüne sahip olunup olunmadığına bakılmaksızın nakit dışı ödeme olarak dikkate alınmalıdır.

d) Müşteriye Ödenecek Bedel

Müşteriye veya müşteriden işletmenin mal veya hizmetini satın alan diğer taraflara işletmenin ödediği veya ödemeyi beklediği nakit tutardır. İşletme müşteriye ödenen bedeli işlem fiyatında, dolayısıyla hasılat tutarında da bir indirim olarak hesaplar (md.70-72).

Örneğin, süt ürünleri üreten bir işletme bir zincir mağaza işletmesi ile bir yıl boyunca 10.000.000 TL ürün satışına yönelik bir sözleşme

7 Illustrative Examples May 2014, örnek 31'den özetlenmiştir.

imzalamıştır. Zincir mağaza işletmesi bu süre boyunca 10.000.000 TL tutarında ürün satın alacağını taahhüt ediyor. Sözleşmenin başlangıcında bu taahhüde karşılık müşteriye 1.000.000 TL iade edilemez bir ödeme yapılacaktır. Bu ödemenin raf kontrolü ile doğrudan bir ilgisi bulunmamaktadır. Teslim edilen mallar müşteri işletme korumasına geçtiği ve geri alınmaz nitelikteki bir ödeme tutarı olduğu için işlem fiyatında bir azaltma olarak dikkate alınacaktır. Ürün teslimatı ile orantılı olarak bu tutar hasılatı azaltacak şekilde dikkate alınır.

1.4. İşlem Fiyatının Sözleşme Yükümlülüğüne Dağıtımı

İşlem fiyatının dağıtılmasındaki amaç, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetin el değiştirmesi sonucu elde edilmesi beklenen tutarı her bir sözleşme yükümlülüğüne (ayrı mal veya hizmet) dağıtmaktır (md. 73). Yapılan sözleşmelerin çoğu birden fazla mal veya hizmet satışı kapsayabilir. Sözleşmedeki işlem fiyatının her ayrı sözleşme yükümlülüğüne dağıtılması, hasılatın doğru zamanda ve doğru tutarda muhasebeleştirilmesini sağlar. İşlem fiyatı sözleşmede tanımlanan her bir sözleşme yükümlülüğüne, bağımsız satış fiyatı esasına göre oransal olarak dağıtılır. Eğer sözleşme tek bir sözleşme yükümlülüğüne sahipse, dağıtım işleminin yapılması sözkonusu değildir.

Bağımsız satış fiyatı sözleşmenin başlangıcında belirlenir. Bağımsız satış fiyatı, işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmeti ayrı olarak satacağı fiyattır. Bağımsız satış fiyatının en iyi göstergesi, işletmenin benzer koşullarda ve benzer müşterilere mal veya hizmeti ayrı olarak satması durumunda ortaya çıkan gözlemlenebilir bir fiyattır. Bir mal veya hizmet için sözleşmede yer alan fiyat veya liste fiyatı mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı olabilir (md. 76-77). Bağımsız satış fiyatı gözlemlenebilir değilse tahmin edilmesi gerekir. Bu tahmin yapılırken işletmeye uygun tüm bilgiler göz önünde bulundurulur. Mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatının tahmininde uygulanabilecek yöntemler aşağıdaki gibidir:

- Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı
- Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı
- Kalan değer yaklaşımı (sadece sınırlı koşullarda kullanılmasına izin verilir)

i. Düzeltilmiş Piyasa Değerlendirme Yaklaşımı (md. 79a)

İşletme mal veya hizmetin satılacağı piyasayı değerlendirir ve bu mal veya hizmet için müşterinin ödemeyi isteyeceği fiyatı tahmin eder. Bu fiyat belirlenirken işletme ile aynı sektörde yer alan diğer işletmele-

rin benzer mal veya hizmet için belirlemiş olduğu satış fiyatı da dikkate alınır ve bu fiyat maliyet ve kar marjını da içerecek bir şekilde düzeltilir.

ii. Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı (md. 79b)

Bu yöntemde, işletme sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmenin beklenen maliyetini tahmin eder ve bu tutara uygun kar marjını ekler.

iii. Kalan Değer Yaklaşımı (md. 79c)

Bu yaklaşımda, işletme bağımsız satış fiyatı gözlemlenebilir olmayan bir mal veya hizmetin satış fiyatını; toplam işlem fiyatından sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatı toplamını indirerek tahmin edebilir. Bu yaklaşımın kullanılmasına aşağıdaki koşullardan herhangi birinin olması durumunda izin verilmektedir:

- İşletme aynı mal veya hizmeti farklı müşterilere geniş bir fiyat aralığında satıyorsa veya
- İşletme henüz söz konusu mal veya hizmet için bir fiyat belirlemediyse ve daha öncesinde bağımsız satış fiyatına dayalı olarak satılmadıysa (satış fiyatının belirsiz olması durumu).

1.4.1. İskontonun Sözleşme Yükümlülüğüne Dağıtılması

İşletme bir paket halinde birden fazla mal ve/veya hizmetin satışını içeren bir sözleşme düzenleyebilir ve sözleşmenin başlangıcında müşteriye iskonto uygulayabilir (md. 81). İşletmenin satışını gerçekleştirdiği mal veya hizmetlerinin bağımsız satış fiyatlarının toplamı sözleşmedeki işlem fiyatını aşıyorsa aradaki fark iskonto olarak adlandırılır. Bu iskontonun sözleşmedeki tüm yükümlülüklerle bağımsız satış fiyatı temelinde oransal olarak dağıtılması gerekir.

Örnek 9:

Mobilya üretimi yapan bir işletme koltuk, dolap ve çalışma masasından oluşan ofis mobilyalarını toplam 10.000 TL'ye satmak üzere bir sözleşme yapıyor. Ürünler farklı zamanlarda müşteriye teslim edilecektir. Dolap diğer ürünlerden ayrı olarak satılabilmekte olup, gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatı 8.000 TL'dir. Koltuk ve masanın ise bağımsız satış fiyatı belirlenmemiştir. İşletme yukarıda belirtilen yöntemleri kullanarak bu ürünlerin bağımsız satış fiyatını koltuk için 1.000 TL, masa için ise 2.000 TL olarak tahmin ediyor. Sözleşmede belirlenen işlem fiyatı ile ürünlerin bağımsız satış fiyatları toplamı arasındaki fark 1.000 TL'dir. Bu iskontonun, her bir ürünün bağımsız satış fiyatı temelinde,

farklı zamanlarda yerine getirilecek sözleşme yükümlülüğüne oransal olarak dağıtılması gerekmektedir (md. 81-82) . Her bir ürün müşteriye teslim edildiğinde, dağıtılmış işlem fiyatı üzerinden hasılat muhasebeleştirilir.

Ürün	Dağıtılmış işlem fiyatı
Dolap	$(8.000/11.000) \times 10.000 = 7.273$ TL
Masa	$(2.000/11.000) \times 10.000 = 1.818$ TL
Koltuk	$(1.000/11.000) \times 10.000 = 909$ TL
Toplam	10.000 TL

İşletme ayrı mal veya hizmetlerini bağımsız satış fiyatı üzerinden düzenli olarak satışını gerçekleştiriyorsa, diğer taraftan aynı zamanda bu mal veya hizmetlerden bazılarını da bir arada paket olarak satabiliyorsa iskontonun bir arada satılabilen bu ürünlere de ayrı ayrı uygulanması gerekir.

Örnek 10:

Mobilya üretimi yapan bir işletme sehpa, dolap ve çalışma masasından oluşan ofis mobilyalarını ayrı ayrı satışını yapmakta ve her bir ürünün bağımsız satış fiyatı da bilinmektedir (md. 81). Dolabın satış fiyatı 8.000 TL, Koltuğun satış fiyatı 1.500 TL, masanın satış fiyatı ise 2.500 TL'dir. İşletme koltuk ve masayı birlikte 3.000 TL'ye satmaktadır (md. 82). İşletme üç ürünü toplam 10.000 TL'ye satmak üzere bir sözleşme yapıyor. Ürünler farklı zamanlarda müşteriye teslim edilecektir. Burada dolap bağımsız bir satış fiyatına sahip olup, ayrı olarak satılabilen bir ürün olduğu için iskonto ile bir ilgisi yoktur. Çünkü koltuk ve masa bir arada satıldığı zaman satış fiyatı değişmektedir. Dolayısıyla iskonto bu iki ürün ile ilişkilendirilir. Eğer koltuk ve masa teslimi birlikte yapılırsa tek bir sözleşme yükümlülüğü ortaya çıkar ve iskontonun bu iki ürüne dağıtılmasına gerek kalmaz. Teslim anında hasılat tutarı 3.000 TL olarak muhasebeleştirilir. Diğer taraftan koltuk ve masa ayrı zamanlarda teslim edilirse iki ayrı sözleşme yükümlülüğü ortaya çıkar ve iskontonun bu iki ürüne oransal olarak dağıtılması gerekir. Her bir ürünü teslim anında hasılat muhasebeleştirilir.

Ürün	Dağıtılmış işlem fiyatı
Masa	$(2.500/4.000) \times 3.000 = 1.875$
Koltuk	$(1.500/4.000) \times 3.000 = 1.125$
Toplam	3.000 TL

İşletme sözleşmede belirlediği bir veya daha fazla sözleşme yükümlülüğü olan mal ve hizmetlerine ait iskonto tutarını dağıtırken; bu mal

veya hizmetlerden bir kısmı farklı müşterilere geniş bir fiyat aralığında satılıyorsa ve/veya işletme henüz söz konusu mal veya hizmet için bir fiyat belirlemediyse ve daha öncesinde bağımsız satış fiyatına dayalı olarak satılmadıysa, işletme kalan değer yöntemini kullanmadan önce bu iskontoyu dağıtır.

Örnek 11:

Mobilya üretimi yapan bir işletme koltuk, dolap ve çalışma masasından oluşan ofis mobilyalarını ayrı ayrı satışını yapmakta ve her bir ürünün bağımsız satış fiyatı da bilinmektedir (md. 81). Dolabın satış fiyatı 8.000 TL, koltuğun satış fiyatı 1.500 TL, masanın satış fiyatı ise 2.500 TL'dir. İşletme masa ve koltuğu birlikte 3.000 TL'ye satmaktadır (md. 82). Ürünlerin tamamını birlikte 10.000 TL'ye düzenli olarak satmaktadır. Ek olarak sehpayı da içeren toplam dört ürünün satışı için 12.000 TL'lik bir sözleşme yapıyor. Sehpa farklı müşterilere, farklı fiyat aralıklarında (1.500-2.500 TL) satılabilmektedir. Dolayısıyla işletme sehpanın bağımsız satış fiyatını belirlemek için kalan değer yaklaşımını uygulayacaktır. Bu durumda sehpanın satış fiyatı 1.000 TL olarak belirlenir.

1.4.2. Değişken Bedelin ve İşlem Fiyatındaki Değişikliklerin Sözleşme Yükümlülüğüne Dağıtımı

Değişken bedel, bir sözleşme yükümlülüğü veya tek bir sözleşme yükümlülüğünün parçası olan ayrı mal ve hizmetlerde ortaya çıkabilir. Sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel sözleşmenin tümüne veya bir parçasına uygulanır (md.84). Değişken bedel işletmenin yükümlülüğünü yerine getirme veya ayrı mal veya hizmetleri devretme çabası ve işlem fiyatının sözleşme yükümlülüğüne dağıtılma amacı ile ilişkili olarak bir sözleşme yükümlülüğünün tamamına veya bir sözleşme yükümlülüğünün bir parçası olan ayrı mal veya hizmetlere dağıtılır.

Sözleşmenin başlangıcındaki esaslara uygun olarak işlem fiyatında daha sonra ortaya çıkan değişiklikler sözleşmedeki yükümlülüklere dağıtılır (md.87). Bu dağıtım; tek veya birden fazla sözleşme yükümlülüğünün olmasına veya bir sözleşme yükümlülüğünde taahhüt edilen mal veya hizmetlerin ayrı veya bir seri olmasına göre değişebilir. İşlem fiyatının değiştiği dönemde değişiklik hasılatla artış veya azalış olarak muhasebeleştirilir.

Bu konu sözleşme değişikliği kısmında örneklerle açıklanmıştır.

1.5. İşletmenin Sözleşme Yükümlülüklerini Yerine Getirmesi Durumunda Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İşletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmeti devrederek sözleşme yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılatı muhasebeleştirir (md. 31). Dolayısıyla müşteri mal veya hizmetin kontrolünü elde ettiğinde hasılat muhasebeleştirilir. Varlığın kontrolünün müşteriye geçmesi, varlığın devredildiği anlamına gelmektedir. Devir ile mal ve hizmet üzerindeki kontrol, diğer bir ifadeyle varlığın kalan tüm faydaları ve varlığı kullanma ve yönetme hakkı (gücü)müşteriye geçmektedir. Müşterinin varlığın kullanımını yönetme hakkı, varlığı istediği şekilde kullanma hakkını gösterir. Aynı zamanda diğer işletmelerin varlığa ilişkin tüm faydalara ve varlığın kullanımına ulaşmasını engelleme gücünü de ifade eder. IAS 18 Hasılat standardından farklı olarak, kontrol kavramı müşterinin bakış açısından ele alınmıştır. IAS 18’de malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin müşteriye devredilmesi hasılatın doğuşunda esas alınmakta idi. IFRS 15’de ise hasılatın muhasebeleştirilmesinde mal veya hizmetin kontrolünün satıcı tarafından müşteriye teslim edilmesi yerine, müşterinin mal veya hizmetin kontrolünü elde etmesi dikkate alınmıştır. Ayrıca standart hasılatın muhasebeleştirilme zamanı ile ilgili olarak, mal veya hizmetlere eşit olarak uygulanmasını gerektiren ilkeleri esas alan farklı bir yaklaşımı benimsemiştir. Her ne kadar hizmet işletmelerinin birçoğunda, hizmetin alınması ve tüketimi aynı anda gerçekleşmiş olsa da müşteriye kontrolü geçen mal veya hizmetler varlıktır.

İşletme sözleşmenin başlangıcında sözleşme yükümlülüğünü(mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devrinde) zamana yayılmış (over time) bir şekilde mi yoksa belirli bir tarihte mi yerine getireceğini belirlemedir (md. 32). Sözleşme yükümlülüğünün yerine getirilmesinde uygun olan bu iki yöntemden biri kullanılarak hasılat muhasebeleştirilir.

1.5.1. Hasılatın Zamana Yaygın Olarak Muhasebeleştirilmesi

Hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesini gerektiren sözleşmeler hizmet anlaşmaları ile sınırlı değildir. Bazı mal teslimini içeren sözleşmelerin de koşulları karşılığında zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi gerekebilir. Örneğin müşteriye özgü bir makinenin üretilmesi gibi.

İşletme aşağıdaki üç kriterden birini sağlaması durumunda, mal veya hizmetin kontrolünü zamana yaygın bir şekilde devrederek sözleşme yükümlülüğünü yerine getirir ve hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir (md. 35):

a) İşletmenin yükümlülüğünü yerine getirmesi sonucunda sağladığı faydayı müşterinin eşzamanlı olarak alması ve tüketmesi. Bu kriter çoğunlukla hizmet sözleşmelerinde karşımıza çıkar. Birçok hizmet sözleşmesinde işletmenin yerine getirdiği yükümlülük, varlığın müşteri tarafından eş zamanlı olarak alınıp tüketilmesinden dolayı geçici bir varlık yaratılmasına neden olur. Çoğu sözleşmede işletmenin performansını yerine getirmesi sonucunda ortaya çıkan faydanın, müşteri tarafından eşzamanlı olarak alındığı ve tüketildiğinin değerlendirilmesi karmaşık değildir. Örneğin yemek ve temizlik alım hizmeti gibi rutin veya tekrarlanarak sunulan hizmetlerde olduğu gibi. Diğer taraftan sözleşme sonucu ortaya çıkan faydanın müşteri tarafından eş zamanlı olarak alınıp tüketildiğini belirlemek bazen kolay olmayabilir. Böyle durumlarda işletmenin tamamlamış olduğu işi bir başka işletmenin yeniden üstlenmesine ihtiyaç duyulmayacağına göz önünde bulundurulması gerekir (B3-B4). Örneğin bir mali müşavirlik şirketinin bir doktor muayenehanesine ait defterlerinin aylık olarak tutulmasına yönelik bir yıllık sözleşme düzenlemesi gibi. Bu örnekte başka bir müşavirlik şirketinin geriye dönük işlemlerini tekrarlaması söz konusu değildir.

b) İşletmenin yükümlülüğünü yerine getirmesi ile üretilmekte veya geliştirilmekte olan varlığın kontrolünün müşteriye geçmesi. Bu kriter mal üreten veya hizmet sağlayan işletmelerde üretim süreci boyunca müşterinin üretime konu olan mal veya hizmetin kontrolünü elinde bulundurduğu sözleşmelerde, örneğin inşaat sözleşmelerinde, karşımıza çıkar. İşletme tarafından üretilen veya geliştirilen varlığın kontrolünün müşteriye geçip geçmediğinin değerlendirilmesinde, sözleşme yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreç ve belli bir zamanda yerine getirme yükümlülüğünün olup olmadığı göz önünde bulundurulur (B5). İşletme tarafından üretilen veya geliştirilen varlık maddi veya maddi olmayan bir yapıya sahip olabilir.

c) İşletmenin, işletmeye alternatif kullanımı olan bir varlık yaratmaması ve yükümlülüğünü yerine getirildiği tarihte ödemeyi almak için yasal bir hakka sahip olması. Bu kriter yukarıda sayılan iki kriterin uygulanmasında zorluklarla karşılaşılabilen ihtimaline karşı ve kontrolün değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla geliştirilmiştir (BC132). İşletmenin yükümlülüğünü yerine getirmesi sonucunda üretilen varlığın alternatif bir kullanıma sahip olmaması, sözleşmedeki sınırlılıklardan veya müşteriye özgü üretimden kaynaklanabilir (md. 36, B6-B8). Alternatif bir kullanıma sahip olmanın anlamı, söz konusu varlığın kolaylıkla başka bir müşteriye devrinin mümkün olmasıdır. Örneğin gıda sektörü gibi yığın üretim yapan işletmeler için bu durum geçerlidir. Diğer taraftan müşteriye özgü üretim yapılması

durumunda, işletmenin bu varlığı başka bir müşteriye üzerinde önemli değişiklikler gerektiren maliyetlere katlanacağından dolayı devretmesi mümkün olmayabilir. Dolayısıyla bu varlığın alternatif kullanımı yoktur diye değerlendirilir ve işletme yükümlülüğünü yerine getirdikçe hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir. İşletmenin sözleşmeyi tamamladığında ödeme alma hakkının değerlendirilmesinde yasalar kadar sözleşmedeki koşullar da dikkate alınır. Sözleşme yükümlülüğünün tamamlandığı tarihte sabit bir tutarda ödeme alma hakkı olmasına gerek yoktur. Bununla birlikte sözleşme süresince işletme başarısızlık haricindeki nedenlerden dolayı sözleşmenin müşteri tarafından iptal edilmesi durumunda katlandığı maliyetleri telafi edici bir bedeli almak için sözleşmeye bir hüküm koyabilir (md. 37, B9).

Örneğin, bir araştırma şirketi bir işletmenin ürünlerinin beğeni düzeyini yılda dört kez ölçmeye yönelik bir yıllık sözleşme düzenliyor. Sözleşme koşullarına göre müşteri araştırma şirketinin başarısızlığı haricindeki durumlardan dolayı sözleşmeyi iptal ederse, geçen sürece ilişkin katlanılan maliyetler ile %10 kar marjını ödemekle yükümlüdür. Sözleşmenin başlangıcında işletme elde edeceği hasılatı hangi yöntemle göre muhasebeleştireceğine karar vermelidir. Örneğe göre müşterinin faydayı eşzamanlı olarak alması ve tüketmesi (işletmenin bu faydayı eşzamanlı olarak tüketmesi muhasebeleştirme yönteminin belirlenmesinde şart değildir.) veya işletmeye alternatif bir kullanımı olan varlığın yaratılmaması ve sözleşmenin iptali halinde zararını telafi edecek bir bedeli ve kar marjını alma hakkının olmasından dolayı, işletme bu sözleşmeden elde edeceği hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirecektir.

Sözleşme Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesinde Sürecin Ölçülmesi Yöntemleri

Sözleşme yükümlülüğünün zamana yaygın olarak yerine getirilmesinde sürecin ölçülmesi için girdi (input) ve çıktı (output) olmak üzere iki yöntem kullanılır. Bu iki yöntemden hangisinin kullanılacağı belirlenmesinde, müşteriye devredilecek mal veya hizmetin yapısı dikkate alınır. Her iki yöntemin de uygulanmasında, kontrolü müşteriye devredilen mal veya hizmetlerin bedeli ölçüm sürecine dahil edilir. Kontrolü müşteriye henüz devredilmemiş mal veya hizmetin bedeli ise ölçüm sürecine dahil edilmez.

Çıktı (Output) yöntemine göre hasılat, mal veya hizmetin müşteriye devredildiği tarihteki değeri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilir. Bu değer belirlenirken sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetin değeri ile (işlem fiyatı) ilişkilendirilir. Çıktı yönteminde; üretilen birim sayısı,

müşteriye teslim edilen birim sayısı, geçirilen zaman, ulaşılan sonucun değerlendirilmesi gibi ölçüler kullanılabilir. İşletme seçtiği çıktı ölçüsünün sürecin ölçülmesinde uygun olup olmadığını değerlendirirken; seçilen çıktının işletmenin sözleşme yükümlülüğünün tamamlanma düzeyini gerçeğe uygun bir şekilde gösterip göstermediğini dikkate alır (B15).

Uygulama kolaylığı açısından işletmenin her bir sözleşmenin tamamlanma aşamasında müşteriden belirlenmiş bir tutarı alma hakkı varsa, faturalandırılmış bu tutar hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Girdi (input) Yöntemine göre hasılat, sözleşme yükümlülüğünün yerine getirilmesi için gerekli olan girdiler dikkate alınarak muhasebeleştirilir (B18). Bu tutar belirlenirken, sözleşmenin tamamlanması için gerekli toplam beklenen girdilerle ilişkilendirilir. Dolayısıyla bu yöntemde yerine getirilen sözleşmenin karşılığı olan hasılat ölçülürken sözleşmede taahhüt edilen sorumluluğun yerine getirilmesi için beklenen toplam maliyet ile o dönemde gerçekleşen maliyet dikkate alınır. Örneğin, çalışılan zaman, tüketilen malzeme, gerçekleşen maliyetler, kullanılan makine saati veya harcanan zaman, girdinin belirlenmesinde ölçü olarak alınabilir.

1.5.2. Hasılatın Belirli Bir Tarihte Muhasebeleştirilmesi

Bir sözleşme yükümlülüğü zamana yaygın olarak yerine getirilmediyse, yükümlülük belli bir tarihte yerine getirilmiş olur. Belirli bir tarihten kasıt, taahhüt edilen varlığın kontrolünün müşteriye devredildiği ve sözleşme yükümlülüğünün yerine getirildiği tarihtir. Mal veya hizmetin kontrolü belli bir tarihte müşteriye devredildiğinde hasılat muhasebeleştirilir. Burada belli bir tarihin tespit edilmesi önem arzeder. Varlığın kontrolünün müşteriye geçtiğinin değerlendirilmesinde kontrole ilişkin ilkeler (md.31-34) ve aşağıdaki göstergeler dikkate alınabilir(md. 38):

- İşletme varlık için bir ödemeyi alma hakkına sahip olur.
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahip olur.
- İşletme varlığı fiziki olarak müşteriye devreder ancak bu durum her zaman varlığın kontrolünün müşteriye geçtiği anlamına gelmez, örneğin konsinye satışlarda olduğu gibi.
- Müşteri varlığa sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve faydaları üstlenmiştir.
- Müşteri varlığı kabul etmiştir.

Yukarıda da açıklandığı gibi hasılatı belirli bir tarihte muhasebeleş-

tirmek için, risk ve faydanın müşteriye devredildiği noktaya odaklanmak yerine, müşteriye kontrolün devredildiği noktaya odaklanılmıştır.

2. SÖZLEŞME MALİYETLERİ

Sözleşmenin düzenlenmesi sürecinde bir takım maliyetler ortaya çıkabilir. Bu maliyetler sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebileceği gibi sözleşmeden bağımsız da olabilir. Standart sözleşme maliyetlerini iki başlık altında ele alarak sözleşmeyi elde etme maliyetleri ile sözleşmeyi tamamlama maliyetlerini birbirinden ayırmış ve bu maliyetlerin belirlenmesine ilişkin spesifik kriterlere yer vermiştir.

2.1. Ek Maliyetler

Ek maliyetler, sözleşme düzenlenmemiş olsaydı ortaya çıkmayacak olan maliyetlerdir. Sözleşmenin elde edilmesindeki çabalarından dolayı personele ödenen satış komisyonları ek maliyetlere örnek olarak verilebilir (md. 91-92). Müşteri ile yapılan sözleşme esnasında ortaya çıkan ek maliyetler, geri kazanılacağı bekleniyorsa varlık olarak muhasebeleştirilir. Aktifleştirilen bu tutar, sözleşmeye uygun olarak sistematik bir şekilde itfa edilir. Uygulama kolaylığı açısından işletmeler varlık olarak muhasebeleştirmeyi planladığı ek maliyetlerin itfa süresi bir yıl ve daha az ise bu maliyetleri doğrudan gider olarak muhasebeleştirebilir. Teklif, satış ve pazarlama maliyetleri ek maliyet değildir. Diğer taraftan sözleşmenin düzenlenmesi esnasında ortaya çıkan harç ve benzeri yasal ücretler ve seyahat masrafları gibi maliyetler ek maliyet olarak değerlendirilmez. Bir sözleşmenin düzenlenmesinden kaynaklanan bu maliyetler müşteriye yansıtılmadığı sürece gider olarak muhasebeleştirilir (md. 93).

2.2. Sözleşmeyi Tamamlama Maliyetleri,

Sözleşmeyi tamamlama maliyetleri, başka bir standardın kapsamına girmediği sürece (IAS 2 Stoklar, IAS 16 Maddi Duran Varlıklar veya IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar) ve aşağıdaki kriterlerin tümünü karşılıyorsa varlık olarak muhasebeleştirilir (md. 95):

- Sözleşme veya beklenen sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler
- Gelecekte sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmekte kullanacağı kaynakları sağlama ve geliştirme maliyetleri
- Geri kazanılacağı beklenen maliyetler

Varlık olarak muhasebeleştirilecek sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdaki gibidir (md. 97):

- Direkt işçilik maliyetleri
- Direkt hammadde ve malzeme maliyetleri
- Sözleşme faaliyetleri veya sözleşme ile doğrudan bağlantılı, dağıtımdan gelen maliyetler (sözleşmeyi tamamlamakta kullanılan ekipman ve araçların amortisman ve sigorta giderleri ve yönetim ve gözetim giderleri gibi).

- Sözleşmeye göre açıkça müşteriye yüklenebilen maliyetler
- Sözleşme yapılmasından dolayı ortaya çıkan diğer maliyetler

Gider olarak muhasebeleştirilecek maliyetler ise aşağıdaki gibidir (md. 98):

- Genel yönetim maliyetleri
- Sözleşmeyi tamamlama sürecinde ortaya çıkan ve sözleşme fiyatına yansıtılmayan boşa giden malzeme, işçilik veya diğer kaynaklar
- Sözleşme yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin maliyetler
- Sözleşme yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili olup olmadığı ayırt edilemeyen maliyetler

Örnek 10: İşletme bir müşterinin bilgi teknolojisi veri merkezini yönetmek için 5 yıllık bir sözleşme düzenliyor. İşletme sözleşmenin imzalanmasını sağlayan satış personeline 5.000 TL komisyon ödüyor. İşletme bu hizmeti sağlamadan önce, müşteri işletmenin sistemi ile bağlantıyı sağlayacak işletme içi kullanıma yönelik teknolojik ekipman oluşturuyor. Sözleşmenin başlangıcında yapılan ve müşteriye yansıtılmayacak harcamalar aşağıdaki gibidir:

Harcamalar	TUTAR (TL)
Tasarım	10.000
Donanım	30.000
Yazılım	15.000
Veri merkezine veri aktarma ve test etme	25.000
TOPLAM	80.000 TL

Müşteriye sunulacak hizmetin yerine getirilmesi için işletme iki personelinin görevlendiriyor.

Örnekteki donanım ve yazılım için yapılan harcamalar IAS 16 ve IAS 38 e uygun olarak varlık olarak muhasebeleştirilir. Tasarım, veri aktarma ve test etme maliyetleri ise sözleşmeyi tamamlamak için yapı-

lan maliyetler olarak değerlendirilir ve varlık olarak muhasebeleştirilir. Varlık olarak muhasebeleştirilen 35.000 TL. sözleşmenin süresi ile ilişkili olarak 5 yılda itfa edilir. Müşteriye sunulacak hizmetin yerine getirilmesi için görevlendirilen personele ödenen ücretler ise sözleşme tamamlama maliyetleri olmayıp, işletmenin personel giderleri olarak muhasebeleştirilir.

3. HASILATIN FİNANSAL TABLOLARDA SUNUMU

Müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatla ilişkin unsurların finansal durum tablosunda ve kapsamlı gelir tablosunda sunumuna ilişkin açıklamalara standartta yer verilmiştir.

Hasılatla ilişkin unsurlar; alacak, sözleşme varlığı veya yükümlülüğü, gelir, faiz geliri veya giderinden oluşmaktadır.

Hasılatla ilişkin olarak finansal durum tablosunda sunulacak unsurlar alacak ile sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğüdür. Standartta alacak ve sözleşme varlığı tanımlanmış ve aralarındaki farklar üzerinde özellikle durulmuştur.

Alacak, bir işletmenin koşulsuz olarak bir bedeli alma hakkıdır. Koşulsuz bedeli alma hakkı, zamanın geçmesi ile birlikte ödemeyi almaya hak kazanılmasıdır (md. 108). Örneğin, 3 ay vadeli mal satıldığında işletmenin alacak hakkı doğmaktadır. Alacağı tahsil etmek için belirlenmiş sürenin geçmesi dışında başka bir koşula gerek bulunmamaktadır. Ticari alacakların muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde değerlemesi IFRS 9 un kapsamı içerisindedir. Ancak IFRS 15 de hasılatın gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatı üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilecek olmasından dolayı önemli bir finansman unsuru içermeyen ticari alacakların da ilk muhasebeleştirilmesi konusunda IFRS 9'daki ilgili madde değiştirilmiş (IFRS 9 md.5.1.1.) ve yeni bir madde eklenmiştir (IFRS 9 md.5.1.2). Dolayısıyla alacaklar ilk muhasebeleştirilmesinden itibaren IFRS 9 kapsamında ölçülmeye devam edilecektir.

Sözleşme varlığı, işletmenin müşteriye mal veya hizmeti devretmesi karşılığında vadeden kaynaklanan koşul haricindeki diğer koşullardan doğan bedel alma hakkını ifade etmektedir (IFRS 15 Appendix A). Vadeden kaynaklanan koşuldan kasıt, işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmiş olması ve bedeli alması için vadeyi bekliyor olmasıdır. Sözleşme varlığında ise işletmenin daha yerine getirmesi gereken yükümlülükleri bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile işletmenin sözleşme yükümlülüğünün bir kısmını yerine getirmiş olması ancak hala yerine getirmesi gereken yükümlülüğünün bulunması ve müşterinin de bedeli

henüz ödememiş olması, işletme açısından sözleşme varlığı yaratmaktadır. Bu durum her ne kadar alacak gibi değerlendirilse 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 IFRS 9 kapsamında değerlendirilir ve izleyen dönemlerde ölçümünde değer düşüklüğü de göz önünde bulundurulur.

Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin almış olduğu bedel karşılığında müşteriye mal veya hizmeti devretme yükümlülüğüdür (IFRS 15 Appendix A). İşletme müşteriye mal veya hizmeti devretmeden önce müşteriden bedelin tamamını veya bir kısmını alabilir veya koşulsuz olarak bir bedeli alma hakkına sahip olabilir. Böyle bir durumda alınan tutar sözleşme yükümlülüğünü doğurur. Yukarıda da belirtildiği gibi işletme sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmeden önce müşteri bedelin tamamını veya bir kısmını ödeyerek yükümlülüğünü yerine getirirse işletme açısından bu durum sözleşme yükümlülüğü yaratmaktadır.

Müşteri ödemeleri ile işletmenin performansı arasındaki ilişkiye bağlı olarak taraflardan birinin yükümlülüğünü yerine getirmesi durumunda işletme, mevcut sözleşmeden kaynaklanan hak veya yükümlülükleri sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda sunar (md. 105).

IFRS 15'e göre müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat ile faiz, temettü, kira gelirleri gibi diğer hasılat unsurlarının kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gerekmektedir. Standartta işletmenin olağan faaliyetlerinden doğan faiz gelirinin (bankalarda olduğu gibi) hasılat gibi sunulabileceği ifade edilmiştir. Standart işletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde mal ve hizmet satışlarından doğan geliri kapsamına almış ve bu satışlardan doğan gelirin ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve sunumuna ilişkin ilkelere yer vermiştir. Müşterilerle yapılan sözleşmenin önemli bir finansman unsurunu içermesi durumunda ortaya çıkan faiz gelirleri ve faiz giderleri hasılatтан ayrı olarak sunulmalıdır.

4. SONUÇ

Hasılat bir işletmenin olağan faaliyetlerinden ortaya çıkan gelirlerden oluşmaktadır. Bu standardın kapsamında müşterilerle yapılan mal veya hizmet satışı sonucu ortaya çıkan gelirin hasılat olarak muhasebe-

leştirilmesine ilişkin ilkeler yer almıştır. IFRS 15’deki beş aşamalı bir modelden oluşan temel ilke, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde edilmesi beklenen tutarı gösterecek şekilde hasılatı muhasebeleştirmektir. Yeni standart önceki hasılat standardından oldukça farklılaştırılmış ve ayrıntılandırılmış olup birçok sektörde uygulamaları etkileyecektir. Sözleşmenin belirlenmesi aşamasından itibaren tüm süreç ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bir sözleşmede birden fazla yükümlülüğün bulunması halinde sözleşmenin belirlenmesi aşamasında bu yükümlülüklerin ayırt edilmesi ve her birinin ayrı ayrı ölçülmesi gerektiğine yer verilmiştir.

IFRS 15’de bir sözleşmenin, birçok mal veya hizmeti devretme süzünü içermesi durumunda, bu mal veya hizmetler ayrılabilir ise her biri için ayrı sözleşme yükümlülüğünün hesaplanması gerektiğine yer verilmiştir. Sözleşme yükümlülüğünün belirlenmesinde esas alınan ilke ise “mal veya hizmetlerin ayrılabilir olma” ilkesidir.

Bir sözleşmede ilerleyen tarihlerde bir değişiklik olması halinde bu değişikliklerin nasıl dikkate alınacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Sözleşmenin kapsamı ve/veya fiyatındaki değişiklikler sözleşmede değişiklik olarak ifade edilmiştir. Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durumlarda değişikliğin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım benimsenmiştir. Bunlardan birincisi ileriye yönelik düzeltme, diğeri ise geçmişe dayalı düzeltmedir. Mevcut sözleşmedeki yükümlülükler ek olarak taahhüt edilen mal veya hizmetler ayrılabilir ve bağımsız satış fiyatını yansıtıyorsa, sözleşme değişikliği ileriye yönelik olarak hesaplanır. Diğeri taraftan kalan mal veya hizmetler ayrılabilir değilse ve tek bir sözleşme yükümlülüğünün bir parçası ise bu durumda sözleşme değişikliği geçmişe dayalı olarak hesaplanır. Dolayısıyla işlem fiyatı ve sürecin ölçümü güncellenir

Hasılatın ölçümünde dağıtılmış işlem fiyatı yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşıma göre işlem fiyatı sözleşmedeki her bir sözleşme yükümlülüğüne dağıtılır. İşletmelerin muhasebeleştirilecek hasılat tutarını belirlemeleri için üç aşamayı takip etmeleri gerekmektedir. Bu aşamalar, sözleşmedeki işlem fiyatının belirlenmesi, işlem fiyatının sözleşme yükümlülüklerine dağıtılması ve yükümlülük yerine getirildiğinde dağıtılmış bu tutarı hasılat olarak muhasebeleştirmektir.

İşletmelerin sözleşmenin başlangıcında yükümlülüklerini ne şekilde yerine getireceklerini belirlemeleri ve buna göre hasılatı zamana yaygın veya belirli bir tarihte muhasebeleştirmeleri gerekmektedir. Her iki yöntemde de ortak olan nokta taahhüt edilen mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçmiş olmasıdır. Hasılatın doğuşu kontrol kavramına

dayandırılmış ve müşterinin bakış açısından ele alınmıştır. Buna göre, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği noktada hasılatın zamana yaygın veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Zamana yaygın muhasebeleştirmede hasılat tutarı girdinin veya çıktının değeri esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. Zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesini gerektiren kriterlerin karşılanmadığı durumlarda ise hasılat belirli bir tarihte muhasebeleştirilmelidir.

Standart, sözleşme varlığı ile alacakları birbirinden ayırt etmiştir. Dolayısıyla bu varlıkların finansal durum tablosunda ayrı başlıklar altında raporlanması gerekmektedir. Finansal tablo kullanıcıları açısından işletmenin taşıdığı kredi ve performans riskinin değerlendirilmesinde bu iki varlık unsurun ayrı başlık altında raporlanması gerekmektedir.

IFRS 15’de faiz gelirleri ve temettü gelirlerinin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi kapsam dışında bırakılmıştır. Ancak işletmenin olağan faaliyetlerinden doğan faiz, temettü, kira gelirleri gibi hasılat unsurlarının, kapsamlı gelir tablosunda hasılat gibi sunulabileceği ifade edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Deloitte, 2014. “IFRS in Focus, IASB Issues New Standard on Revenue Recognition, May, IFRS Global Office, www.iasplus.com(05.01.2015).
- IASB, 2014. “Summary and Feedback Statement, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers” May,www.ifrs.org(05.01.2015).
- IASB, 2014.“Basis for Conclusions:IFRS 15 Revenue fromContracts with Customers, May, www.ifrs.org(05.01.2015).
- IASB, 2014. “Illustrative Examples: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, May, www.ifrs.org(05.01.2015).
- IASB, 2014. “ IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, May, www.ifrs.org(05.01.2015).
- KPMG, 2014. “First Impressions: Revenue from Contracts with Customers” June, www.kpmg.com/ifrs(05.01.2015).
- PWC, 2014. “IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Global Edition, www.pwc.com(05.01.2015).