

IFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE ÖRNEKLERLE AÇIKLANMASI*

Arş. Gör. Gökhan KILIÇ**

Makale Gönderim Tarihi : 05/02/2019 / Kabul Tarihi : 05/07/2019

ÖZ

Hasılat, finansal tablo kullanıcıları için önemli konulardan birisidir. Bunun nedeni hasılatın bir özkaynak artırıcı unsur olması ve işletme değerini etkileyen bir güce sahip olmasıdır. İşletmelerin hasılat tutarlarını doğru olarak raporlaması işletmenin değerini doğru yansıtmak açısından önem arz etmektedir. Bu çalışma kapsamında hasılatın doğru raporlanması için çıkarılan IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı incelenecek ve getirdiği farklılıklar örneklerle anlatılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Hasılat, IFRS 15.

IFRS 15 Revenue from contracts with customers' Improvements and The Explanation by examples

ABSTRACT

Revenue is one of the important issues for financial statement users. The reason is that revenue has the power to affect business value and results an increase in the equity. Reporting of the value of revenue accurately is important for reflecting the company value correctly. Within the scope of this study, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers will be examined and the changes from previous applications will be explained with practices.

Keywords: Revenue, UFRS 15.

* Bu makale Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Programında 2017 yılında hazırlanmış olan, "IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi" başlıklı tezden üretilmiştir.

** Başkent Üniversitesi, gokhankilic@baskent.edu.tr ORCID: 0000-0002-0605-2798

1. GİRİŞ

Teknolojinin ilerlemesiyle küreselleşen dünyada işletmelerin düzenlediği finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilmesi ve bu tabloların şeffaflığı, tabloları kullananlar açısından büyük önem taşımaya başlamıştır. Dünyada bu konuyla ilgili bir standartlaşma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda 1973 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuş ve çalışmalarına başlamıştır.

Hasılat unsuru, finansal tablo kullanıcıları için işletmenin performansının ölçümünde, değerlendirilmesinde ve ekonomik karar verme aşamasında önemli bir kalemdir. Bu kalemin doğru raporlandırılması ve sunulması ihtiyacı doğrultusunda IASC hasılat ile ilgili standartlar çıkarmıştır. Bu standartlar; TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardı'dır. Ayrıca bu standartların daha iyi anlaşılması için bazı sorulara yönelik yorumlar çıkarılmıştır. Bu yorumlar ise IFRIC 13 Müşteri Sadakat Programları, IFRIC 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve SIC 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleridir. Ancak bu çıkarılan standartların ve yorumların yeterli olmadığı ve özellikle çok unsurlu sözleşmelerde ne yapılması gerektiği konusu belirsiz kaldığı için yeni bir standart ihtiyacı doğmuştur. 28 Mayıs 2014 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanmış ve 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışma kapsamında, hasılat kavramının finansal tablolarda karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığının sağlanması için çıkarılan “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” incelenecektir. Çalışmanın amacı yeni hasılat standardının getirmiş olduğu yenilikler ve değişiklikler hakkında bilgi vermek ve örneklerle açıklamaktır. Bu örnekler IFRS'in “A Guide Through UFRS' Standarts (Green Book) Part B” kaynağından yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

2.1 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, işletmenin müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmelerden doğan hasılat ve nakit akışlarının ne tutarda gerçekleşeceği, niteliği, ne zaman gerçekleşeceği ve gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ile ilgili faydalı bilgilerin finansal tablolarda raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir. (UFRS 15, www.ufrs.org, 2014, 1)

Yeaton, (2015, 50) yeni hasılat standardının amacının, sektör ve coğrafi bölgeden bağımsız olarak, hasılatın muhasebeleştirilmesi için kalıcı ilkeler sağlamak olduğunu söylemiştir. Bu ilkeler, Yeaton'a (2015, 50) göre mevcut uygulamayı basitleştirmekte ve düzene sokmaktadır. Ayrıca bu standart U.S.G.A.A.P.'in mevcut uygulamasında yer alan sektör bazlı uygulamayı kaldırmıştır. Yeaton'ın bu bulgularına göre yeni hasılat standardı uluslararası firmalar arasındaki karşılaştırılabilirliği artıracaktır.

FASB 2014 (www.fasb.org, Revenue Recognition, Why Did The Fasb Issue A New Standard On Revenue Recognition?), yılında yayınladığı raporunda standardın amacı aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Mevcut standartlardaki zayıflığı ve yetersizliği ortadan kaldırmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi konularında daha geniş kapsamlı bir çerçeve sunmak,

- Sektörler arası hasılatın muhasebeleştirilmesi uygulamalarının karşılaştırılabilirliğini artırmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanması gereken kuralların karmaşıklığını azaltmak,
- Dipnot açıklamaları için kullanıcılara daha kullanışlı bilgi sağlamak.

“UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Hasılat” standardı mevcut standarda göre aşağıdaki konular üzerinde farklılıklar göstermektedir;

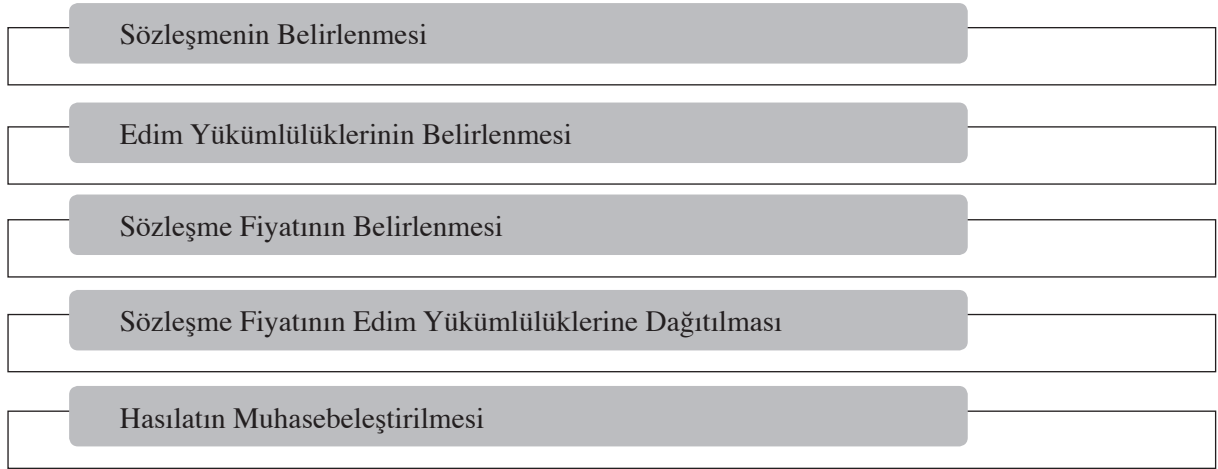
- Hasılat ile ilgili konuları meydana geldikleri andan itibaren kapsayan güçlü bir çerçeve oluşturması,
- Sektörler ve sermaye piyasaları arasında karşılaştırılabilirliği arttırması ve
- İşletmenin açıklaması gereken bilgileri çok daha detaylı talep ederek, müşterilerle yapılan sözleşmelerin muhasebeleştirilmesini geliştirmesi amaçlanmaktadır. (Köse ve Çelikay, 2015, 20)

Bu standart müşterilerle yapılan ve mal veya hizmet teslimini gerektiren bütün sözleşmeleri kapsamaktadır (Özerhan ve diğerleri, 2015, 195). Standardın kapsamında olmayan sözleşmeler aşağıda belirtilmiştir (UFRS 15, madde 5, 1);

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

2.2 UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'na göre Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

Sektörler arası farklı uygulamaları kaldırmak ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla, UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Hasılat Standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesinde yeni bir model ileri sürmüştür. Bu model beş aşamadan oluşmaktadır. Model aşağıda gösterilmiştir.



Şekil 1: Beş Aşamalı Model

2.2.1 Sözleşmenin Belirlenmesi

UFRS 15 kapsamında yer alan 5 aşamalı modeli uygularken ilk olarak mal ve hizmet teslimini içeren sözleşmenin belirlenmesi gerekmektedir. Standart sözleşmeyi, bir veya daha fazla tarafa hukuken icra edilebilir haklar ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma olarak tanımlamıştır (UFRS 15, EK A, 20). Sözleşme mutlaka vazgeçilmez haklar ve yükümlülükler içermelidir. Bu sözleşmelerin kapsamı aşağıdakiler olabilir (EY, 2016, 32);

- Yazılı Sözleşmeler,
- Sözlü Sözleşmeler veya
- İşletmenin Süregelen İş Faaliyetlerine Yönelik Sözleşmeler.

Sözleşme müşteri ile yapılmak zorundadır. Standartta müşteri, işletmenin, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan mal ve hizmetlerini belirli bir bedel karşılığında almak için işletmeyle sözleşme yapan taraf olarak tanımlanmıştır (UFRS 15, EK A, 20). Bir sözleşme aşağıdaki kriterleri içermelidir (FASB IN FOCUS, 2016, 2);

- Müşteriyle üzerinde anlaşılan ürün ve hizmetlerin onayı ve taahhüdü,
- Partilerin haklarının tanımlanması,
- Ödeme dönemlerinin tanımlanması,
- Sözleşmenin ticari mal içermesi.

Standart kapsamında sözleşmenin muhasebeleştirilmesi için gereken şartlar (UFRS 15, madde 9, 2);

- Sözleşmenin taraflarının sözleşmeyi yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak onaylanması ve kendi edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmesi,

- İşletme devri söz verilen ürün veya hizmetlerle ilgili iki tarafında haklarını tanımlayabilir olması,
- İşletme devri söz verilen ürün veya hizmetlerin karşılığında yapılacak ödemenin koşullarını tanımlayabilir olması,
- Sözleşmenin ticari nitelikte olması,
- İşletme devrini söz verdiği ürün veya hizmetleri devrettiğinde karşılığında kazanmayı beklediği sözleşme fiyatını tahsil etmesinin muhtemel olması.

2.2.1.1 Sözleşme Birleşmeleri

İşletmeler zaman zaman aynı müşterilerle yakın tarihler içinde birden fazla sözleşme yapabilirler. UFRS 15'in 17. maddesi gereği bazı durumlarda yapılan bu sözleşmeler tek bir sözleşme olarak değerlendirilir. Tek bir sözleşme olarak değerlendirmenin koşulları aşağıda belirtilmiştir (UFRS 15, madde 17, 3);

- Tek bir ticari amaca sahip olan sözleşmelerin birlikte değerlendirilmesi,
- Sözleşme karşılığında belirlenen işlem fiyatının başka bir sözleşmenin işlem fiyatına ya da yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlanması veya
- Sözleşme çerçevesinde sözü verilen mal ve hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi durumunda sözleşme tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.

2.2.1.2 Sözleşme Değişiklikleri

Yeni hasılat standardı kapsamında sözleşmede sonraki zamanlarda meydana gelebilecek değişiklikler için yapılacak işlemlerle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Standardın 18. maddesinde, sözleşme değişiklikleri; sözleşmenin kapsamında ya da fiyatında, sözleşme taraflarının onayladığı değişiklikler olarak tanımlanmıştır. Standarda göre değişiklik iki başlık altında incelenir;

- Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alındığı durum,
- Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durum.

2.2.1.2.1 Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alındığı Durum

Standardın 20. maddesine göre işletme, sözleşmeye birbirinden farklı mal veya hizmet eklenmesinden kaynaklanan artışlar ve mevcut sözleşmeye ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları ve bu fiyat ile ilgili yapılacak düzeltmelerle birlikte sözleşme fiyatının artırılmasından kaynaklanan değişiklikleri ayrı bir sözleşme olarak ele alır. Örneğin işletme ek mal ve hizmetler için ayrıca bir harcamaya katlanmayacağı için o müşteriye özel tek başına satış fiyatı üzerinden indirim yapabilir.

2.2.1.2.2 Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alınmadığı Durum

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durumda ise standartta aşağıdaki yöntemlerin uygulanacağı belirtilmiştir (UFRS 15, madde 21, 3- 4);

- Sözleşme değişikliği sırasında sözleşmeye eklenecek mal ve hizmetler, varsa daha önce kontrolü devredilmiş mal ve hizmetlerden ayrılabilir ise ilk sözleşme fesih edilir ve yeni sözleşmeye göre muhasebeleştirme işlemi yapılır.
- Eğer bir önceki maddede sözü edilen mal ve hizmetler ayrılabilir değilse, yapılan değişiklik sözleşmenin bir parçası olarak değerlendirilir. Değişiklik tarihinde hasılat tutarında yapılacak bir düzeltme olarak muhasebeleştirilir (Özerhan ve diğerleri, 2015).

Örnek 1: Ürünler İçin Sözleşme Değişiklikleri

İşletme 24.000 TL (240*100 TL) karşılığında 240 adet ürün satmak için müşteri ile anlaşmıştır.

Sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Ürünler, müşteriye altı aylık süre içerisinde teslim edilecektir.
- İşletme her düşük kaliteli ürün için 15 TL tazminat ödeyecektir.

İşletme 120 adet ürünü teslim etmiştir ancak fatura kesilmemiştir. İşletmenin yeni hasılat standardına göre yapacağı ilk kayıt (120*100 TL)¹ ;

120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		12.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		12.000

İşletme ürünlerin yarısını teslim ettikten sonra sözleşme değişmiştir. Müşteriye 60 adet daha ürün teslim edilecektir. (Toplamda 300 adet) İlk sözleşmede bu 60 adet ürün yer almamaktadır.

1. Durum: Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Değerlendirildiği Durum

Sözleşme değiştiği zaman; 60 ürün için birim fiyat 95 TL, toplam fiyat 5.700 TL'dir (60*95 TL=5.700 TL). Ek ürünler için fiyatlama, sözleşme değişikliğinin zamanında ürünlerin birim satış fiyatına yansır ve ek ürünler orijinal ürünlerden ayrılır. Ek 60 ürün için sözleşme değişikliği yeni ve ayrı bir sözleşme gerektirir ve mevcut sözleşmenin muhasebeleştirilmesini etkilemez (UFRS 15, madde 20, sayfa 3). İşletme ürünlerin kontrolünü devrettiğinde; 240 ürün için 24.000 TL, 1 ürün için 100 TL'yi muhasebeleştirir ve ek ürünler için yeni sözleşme yaparak 1 ürün için 95 TL, 60 ürün için 5.700 TL'yi muhasebeleştirir.

¹ Kullanılan hesaplar Kamu Gözetim Kurumu'nun yayınladığı taslak hesap planı kaynak alınarak kullanılmıştır.

120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	5.700	5.700
--------------------------------	-----------------------	-------	-------

2. Durum: Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Değerlendirilmediği Durum

Ek 60 ürünün satışını, değerlendirme süreci sırasında;

- Taraflar ilk olarak her ürün için 80 TL fiyat üzerinde anlaşır.
- Bununla birlikte müşteri teslim edilen ürünlerin içinde düşük kaliteli ürünler olduğunu tespit etmiştir. İşletme her düşük kaliteli ürün için 15 TL tazminat ödeyeceği taahhüt etmiştir.
- Müşteri ve işletme gönderilen 120 adet düşük kalite ürünün tazminatını ek 60 ürünün fiyatından düşmek üzere anlaşmıştır. ($120 \cdot 15 = 1.800$)
- Sonuç olarak sözleşme değişikliği ek 60 ürünün fiyatı toplam 3.000 TL olarak belirlenir. Bu fiyat, başta belirtilen 60 ürün fiyatından ödenecek tazminat düşülerek belirlenmiştir. ($80 \cdot 60 - 15 \cdot 120 = 4.800 - 1.800 = 3.000$ TL)

Değişiklik zamanında işletme 1.800 TL'yi sözleşme fiyatı azalması olarak tanımlar ve ayrıca teslim edilen 120 ürün için kayıtlara alınan hasıllardan azalma olarak tanımlar. Satılan ek 60 ürünü muhasebeleştirirken işletme bu ürünler için belirlenen 80 TL'nin satış fiyatını yansıtmadığı sonucuna varır. Sonuç olarak sözleşme değişikliği yapılamaz. Çünkü kalan ürünlerin teslimi devir edilenlerden ayrıdır (UFRS 15, madde 20, sayfa 3). İşletme sözleşmedeki ürünler ayrı olduğu için orijinal sözleşmeyi sona erdirir, yeni bir sözleşme olarak muhasebeleştirir.

Sonuç olarak hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar:

İlk Sözleşmeden Kalan	120 ürün	120 ürün * 100 TL = 12.000 TL
Sözleşme Değişikliği ile Gelen Ek Ürün	60 ürün	60 ürün * 80 TL = 4.800 TL
Tazminat Sonucu Düşülecek Tutar	120 ürün	120 ürün * 15 TL = (1.800 TL)
Toplam Sözleşme Bedeli		=15.000 TL

Kalan 180 ürününün kontrolü müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	15.000	15.000
--------------------------------	-----------------------	--------	--------

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında 1. durumda ancak fatura kesildiğinde hasılat kaydedilir. Fakat standarda göre sözleşme konusu ürün teslim edildiğinde hasılat doğmuştur ve kayıtlara alınır. 2. Durumda da MSUGT'a göre yine hasılatın muhasebeleştirilmesi için fatura kesilmesi beklenmektedir.

İkinci durumda MSUGT'a göre kalan 180 ürününün kontrolü müşteriye devredildiğinde ve fatura kesildiğinde yapılacak muhasebe kaydı (120*100 TL +60*80 TL =16.800 TL);

120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	16.800	16.800
--------------------------------	-----------------------	--------	--------

Daha sonra ödenecek tazminat tutarı hesaplandığında aşağıdaki kayıt yapılır (120*15 TL);

611 SATIŞ İSKONTOLARI	120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	1.800	1.800
-----------------------	--------------------------------	-------	-------

Sonuç olarak bu örnekteki birinci durumda hasılatın kayda alınmasında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve standart arasında faturanın düzenlenmesi konusunda farklılık vardır. İkinci durumda ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "Satış İndirimleri" hesabı kullanılarak hasılatta düzeltme yapılır. Standart kapsamında bu hesap kullanılmadan yukarıdaki hesaplamalar yapılır ve hasılat düzeltilmiş olarak kayda alınır. Muhasebeleştirilen toplam hasılat tutarı iki uygulamaya göre farklıdır.

2.2.2 Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Sözleşme belirlendikten sonraki aşamada sözleşmede yer alan edim yükümlülükleri belirlenmelidir. Belirlenen her edim yükümlülüğü ayrı olarak muhasebeleştirilir. Ayrı edim yükümlülükleri standartta müşteriye teslimi söz verilen farklı ürün ve hizmetlerdir. Bir ürün veya hizmeti, farklı ürün veya hizmet olarak nitelendirebilmek için ayrı ayrı satılabilmesi ve farklı fonksiyonlara ve farklı ekonomik fayda sağlayabilme özelliklerini taşıması gerekir (Olsen and Weirich, 2010, 57).

Edim yükümlülükleri Şekil 2’de gösterildiği gibi ayrılırlar:

Ayrı Mal ve Hizmetler

- Ayrı satılır veya ayrı ayrı kullanılabilir.
- Örnek; Tüketim malı, kolay bir kurulum gerektiren mallar, cep telefonu ve telefon hattı.

Entegre Mal veya Hizmetler Grubu

- Sözleşmede yer alan diğer kalemlere bağımlı yada ilişkilidir.
- Örnek; İnşaat sözleşmeleri, karmaşık kurulumlar, özelleştirilmiş yazılım hizmetleri.

Hizmetler Serisi

- Homojen hizmet ve zaman süresince tutarlı bir modelin devri.
- Örnek; Gündelik temizlik hizmeti, seyahat kartları aboneliği, çağrı merkezi hizmet sözleşmesi.

Şekil 2. Edim Yükümlülükleri,

Kaynak: KÖSE ve ÇELİKAY, 2015 ve Seminar- UFRS Update, PWC, 2014.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinin bu aşamasının uygulamaya getireceği değişiklikler özellikle, Telekomünikasyon firmalarını, ürün ve bakım hizmeti gibi sözleşmeler sunan teknoloji firmalarını ve benzeri firmaları etkileyecektir. Artık bu sözleşmelerin içerisinde yer alan bu gibi maddeler ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanacaktır. Hasılat, bu edim yükümlülükleri yerine getirildikçe muhasebeleştirilecektir (Aktaş ve Varol, 2016, 147).

Sözleşme kapsamında bir mal veya hizmetin ayrı edim yükümlülüğü olup olmaması durumunu değerlendirirken aşağıdaki maddeler esas alınarak değerlendirme yapılır (UFRS 15, madde 27, 5);

- Müşteri, sözleşme kapsamındaki mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilmesi.

- İşletmenin müşteriye ürünün veya hizmetin devrine yönelik taahhüdünün sözleşme kapsamındaki diğer ürün veya hizmetlerden ayrı olarak tanımlanabilmesi.

Sözleşme kapsamında işletme devrinin sözünü verdiği ürün veya hizmete yönelik edim yükümlülüklerini ya zamana yaygın olarak yerine getirir ya da zamanın belirli bir anında yerine getirir. Edim yükümlülüklerinin zamana yaygın olup olmadığını aşağıdaki maddeler uyarınca değerlendirir (UFRS 15, madde 35, 6);

- İşletme edimini yerine getirirken müşteri edimin faydasını anında alıp tüketiyorsa işletme hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir.
- İşletmenin yerine getirdiği edimin sonucunda ürün veya hizmet oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi durumunda işletme hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir.
- İşletme ediminin, işletme için alternatif bir kullanım hakkının olmaması ve işletme sözleşmenin fesh edilmesi durumunda yasal olarak edimini yerine getirdiği ölçüde hasılatı tahsil etme hakkına sahip olması durumlarında işletme hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirir.

Edim yükümlülükleri yukarıda belirtilen maddeler kapsamının dışında yer alıyorsa edim yükümlülüğü zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 38, 7).

Aşağıdaki örnek, edim yükümlülüklerinin sözleşme şartlarına göre nasıl belirleneceği ve müşterinin performansı sonucunda sözleşme kapsamında verilen bir indirim hakkının nasıl finansal tablolara alınacağı ile ilgilidir.

Örnek 2: İşletmenin Edimi için Muhasebeleştirilen Alacaklar

Bir işletme her ürün için 150 TL karşılığında ürünlerin müşteriye devri için sözleşme yapıyor. Eğer müşteri bir takvim yılında 1.000.000 üründen fazla satın alırsa, sözleşmeye göre ürün fiyatı 125 TL olacaktır.

Sözleşme kapsamında işletme sözleşme bedelini ancak ürünlerin kontrolü müşteriye geçtiği zaman tahsil etme hakkına sahiptir. Bu nedenle işletme, indirimli fiyat uygulanana kadar her üründen 150 TL için koşulsuz bir tahsil hakkına sahiptir.

Sözleşme fiyatı belirlenirken, işletme sözleşme başında müşterinin 1.000.000 ürün satın alma eşiğini geçeceği sonucuna varır ve bu nedenle her ürün için fiyatı 125 TL olarak hesaplar. Sonuç olarak ilk 100 ürünün devri gerçekleşirken aşağıdaki kaydı yapar;

120 MÜŞTERİLERDEN			
ALACAKLAR		15.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		12.500
	327 GERİ İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ		2.500

Para iadesi yükümlülüğü her ürün için 25 TL para iadesi yapılabileceği anlamına gelir.

Para iadesi yapıldığında işletmenin yapacağı muhasebe kaydı ($25 \times 100 = 2.500$);

327 GERİ İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ	2.500	
102 BANKALAR		2.500

2.2.3 Sözleşme Fiyatının Belirlenmesi

Bu aşamada işletme her sözleşme için sözleşme fiyatı belirlemektedir. Bu fiyat standartta yer alan bilgilere göre; işletme kontrolün devrinden sonra, kontrolünü yaptığı mal veya hizmetler karşılığında elde etmeyi beklediği parasal tutar olarak anlaşılmaktadır. Sözleşme fiyatı sabit olabileceği gibi değişken de olabilir.

Standart kapsamında işlem fiyatı belirlenirken aşağıdaki faktörler birlikte değerlendirilmelidir (UFRS 15, madde 48, 8);

- Değişken Bedel,
- Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler,
- Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Varlığı,
- Nakdi Olmayan Bedel,
- Müşteriye Ödenebilir Bedel.

Örnek 3: Sözleşme Fiyatının Belirlenmesi ve Fiyatın Tahsil Edilebilirliği

Bir işletme, sanayi bölgesinde bulunan tekstil fabrikasını satmaya karar vermiş ve bir müşteri ile 700.000 TL karşılığında fabrikanın satışı konusunda sözleşme imzalamıştır. Müşteri tekstil sektörüne yeni girmiştir ve tecrübesi yoktur.

Sözleşme şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Müşteri depozito olarak 40.000 TL peşin ödeyecektir.
- Müşteri geriye kalan bedel için de uzun dönemli bir finansal anlaşma imzalayacaktır.
- Depozitodan sonra kalan tutarın %20'si ilk yıl içinde kalanı ise sonraki yıllarda işletme tarafından tahsil edilecektir.
- Anlaşma içerisinde eğer müşteri başarısız olursa ve ödeme yapamazsa işletme atölyeyi tekrar geri alabilir. İşletme müşteriden başka bir hak talebinde bulunamaz.

- Sözleşme imzalandığında binanın kontrolü müşteriye geçecektir.

Sözleşmenin standartta yer alan kriterleri karşılayıp karşılamadığını değerlendirirken işletme kriterlerin karşılanmadığı sonucuna varmıştır. Bunun nedeni müşterinin binanın kontrolünü ele aldıktan sonra üstünde anlaşılan bedeli ödemesinin mümkün olmamasıdır. Yüksek rekabet ve müşterinin tecrübesizliği ayrıca müşterinin binanın taksitini tekrar ödemek için yeterli varlığı ve olanaklarının bulunmaması ödemeyi yapamayacağını göstergesidir.

Bunun sonucunda işletme, ödeme gerçekleşinceye kadar veya işletmenin mevcut riski ortadan kalkana kadar, aldığı depozitoyu yükümlülük olarak kayıtlara alır (UFRS 15, madde 15-16, sayfa 3). Eğer herhangi bir risk unsuru olmasaydı yani Bölüm 2 içerisinde 2.3.1 Sözleşmenin Belirlenmesi bölümünde gösterilmiş Şekil 2'deki unsular sağlanarak sözleşme tanımlanabilseydi, işletme almış olduğu avansı hasılat olarak finansal tablolarına alacaktır.

Risk olması durumunda yapılacak muhasebe kaydı:

102 BANKALAR		40.000	
	347 SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ (Alınan Avanslar)		40.000

Risk olmaması durumunda yapılacak muhasebe kaydı:

102 BANKALAR		40.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		40.000

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) göz önüne alındığında noterden devir yapılana kadar alınan tüm tutarlar avans olarak kabul edilir. Devirde satış bedeli ve binanın net değeri arasındaki fark faaliyet dışı gelir / kâr olarak sınıflandırılır. Buna göre avans alındığında yapılacak muhasebe kaydı:

102 BANKALAR		40.000	
	345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		40.000

Sonuç olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde her iki durumda da yapılacak muhasebe kaydı aynıdır. Fakat standarda göre risk olmaması durumunda yapılacak muhasebe kaydı sonucunda hasılat muhasebeleştirilecektir ve hasılatın kaydedilme süreci hızlanacaktır.

2.2.3.1 Değişken Bedel

Standart; bir sözleşmede değişken bedelin varlığı durumunda, işletmenin müşteriye sözünü verdiği mal ve hizmetlerin karşılığında tahsil edeceği bedeli tahmin yoluyla belirlemesine neden olacağını vurgulamıştır. Standardın 51. Maddesine göre değişken bedel aşağıdakilerden biri olabilir;

- İndirim,
- Para İadesi,
- Geri Ödeme,
- Krediler,
- Fiyat Avantajı,
- Teşvikler,
- Cezalar vb.

Bunun dışında değişken bedel 51. Madde kapsamında işletmenin gelecekteki performansına bağlı olarak oluşabilir.

Örnek 4: Değişken Bedellerin Tahmini

İşletme, özelleştirilmiş varlığın yapımı için müşteri ile sözleşme imzalamıştır. Varlığın kontrolünün devrinin sözü, zaman içinde yerine getirilen bir sözdür. Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Taahhüt edilen bedel 4.000.000 TL'dir. Tutar varlığın tamamlanma zamanına bağlı olarak artacak ya da azalacaktır.
- Sözleşme imzalandıktan sonra geçen 180 günden sonra varlığın hazır olmadığı her gün için söz verilen bedel 20,000 TL azaltılacaktır. 180 günden önce varlığın erken tamamlandığı her gün için ise söz verilen bedel 20,000 TL olarak arttırılacaktır.
- Ek olarak, varlığın tamamlanmasının ardından, uzman bir kişi varlığı inceleyecek ve sözleşmede belirtilen ölçülere göre hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol edecektir. Eğer varlık uygun ölçülerde yapılmışsa, işletme 150,000 TL'lik bir teşvik primine hak kazanacaktır.

Sözleşme fiyatını belirlemede, işletme değer biçme yöntemlerini kullanarak değişken bedellerin her biri için ayrı ayrı değer belirler. İşletme, teşvik ve günlük ceza ile alakalı değişken bedellerin tahmininde beklenen değer yöntemini kullanmaya karar verir. Çünkü bu yöntem kullanıldığında, işletmenin hak kazanacağı tutar daha iyi tahmin edilecektir. İşletme, teşvik primi ile alakalı değişken bedeli tahmin

etmede ise en muhtemel tutar yöntemini kullanmaya karar vermiştir. Bunun sebebi ise; ortada sadece 2 tane olası sonuç olmasıdır. Bu sonuçlar 150.000 TL veya 0 TL'dir (UFRS 15, madde 53, sayfa 9).

Varlığın belirtilen ölçülere göre üretimi gerçekleştiği için sözleşme fiyatına ek olarak 150.000 TL daha muhasebeleştirme yapılacaktır. Varlığın 170 gün sonra bittiği varsayımı altında işletme edimini erken bitirdiğinden dolayı sözleşme fiyatına ek olarak 200.000 TL hasılatı muhasebeleştirecektir. Varlığın 190 gün sonra devredildiği varsayımı altında ise işletme sözleşme bedelinden 200.000 TL düşerek hasılatı muhasebeleştirecektir. İki durum için de muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

İşletme edimini erken bitirdiği durumda hasılat hesaplaması;

Taahhüt Edilen Bedel:	4.000.000
Ölçütlere Uygun Üretim Bonusu:	150.000
10 Gün Erken Bitirme Bonusu:	<u>200.000</u>
Toplam Hasılat:	4.350.000

İşletmenin edimini erken bitirdiği durumda yapılacak muhasebe kaydı;

102 BANKALAR	4.350.000	
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR
		4.350.000

İşletmenin edimini geç bitirdiği durumda hasılat hesaplaması:

Taahhüt Edilen Bedel:	4.000.000
Ölçütlere Uygun Üretim Bonusu:	150.000
10 Gün Geç Bitirme Cezası:	<u>(200.000)</u>
Toplam Hasılat:	3.950.000

İşletmenin edimini geç bitirdiği durumda yapılacak muhasebe kaydı;

102 BANKALAR	3.950.000	
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR
		3.950.000

2.2.3.2 Sözleşmede Önemli Bir Finansal Unsurun Varlığı

Eğer sözleşmede önemli bir finansal unsur mevcut ise, sözleşme fiyatı paranın zaman değerinden etkilenenecektir. Bir finansal unsur sözleşme içinde açıkça belirtilebilir veya sözleşme içinde dolaylı olarak ödeme zamanları ile finansal unsur içerdiği sonucuna varılabilir. Sözleşmede finansal unsur olması, sözleşme fiyatını etkilemesi sonucu doğrudan gelir yazılacak tutarı da etkileyebileceği için önemlidir. Bir sözleşmede finansal unsur olup olmadığı değerlendirilirken, müşteriye sözü verilen ürün veya hizmetin kontrolünün tesliminden çok önce veya çok sonra yapılacak bir ödeme olup olmadığı değerlendirilir. Hasılat UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'na göre ürün veya hizmetin kontrolünün devrinden sonra kayda alınacağı için daha önce veya sonra tahsil edilen ödemelerin zaman değerine göre hasılat tutarı değişecektir (IFRS 15 Red Book Part B, madde 229 - 232, sayfa 61 – 63). Eğer sözleşme öncesi ve sonrası 12 aydan kısa bir dönemi kapsıyorsa işletmeler muhasebeleştirme işlemlerini yaparken önemli bir finansal unsur olsa bile bunu görmezden gelebilirler (IFRS 15, madde 63, sayfa 10).

Örnek 5: Belirgin Bir Finansal Unsur ve Beklenen İade Olması Durumu

Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Bir işletme teslimden 12 ay sonra ödenebilen 1.100 TL'den müşteriye ürün satmıştır.
- Müşteri sözleşmeyi başında ürünün kontrolüne sahiptir.
- Sözleşme ürünü 30 gün içinde müşteriye ürünü iade hakkı vermektedir.

Ürün yeni olduğu için işletmenin ürünün iadesi ile ilgili bir tahmini bulunmamaktadır. Ürünün nakit satış fiyatı 1.000 TL ve maliyeti 800 TL'dir. İşletme ürünün kontrolü müşteriye geçtiğinde hasılatı muhasebeleştirmez. Bunun nedeni beklenen iade olasılığının varlığı ve geçmiş tecrübelerin eksikliğidir (UFRS 15, madde 56-58, sayfa 9-10). Sonuç olarak işletme ürünün iade olasılığı ortadan kalktığında yani 1 ay sonra hasılatı muhasebeleştirilir. Sözleşme kapsamında devri yapılacak ürünlerin nakit satış fiyatı ile sözleşme fiyatı arasındaki farktan ve ürünün devri ve ödeme zamanı arasında önemli zaman farkı bulunmasından dolayı sözleşme finansal unsur içermektedir (UFRS 15, madde 60-62, sayfa 10). Bunun kanıtı ürünlerin müşteriye teslim edildiği tarihte nakit fiyatının 1.000 TL ve sözleşmede taahhüt edilen bedelin 1.100 TL ve vadenin 12 aydan uzun olmasıdır.

Sözleşme kapsamında belirtilmese de %10 faiz oranı içerir. Bu sözleşme için işletmenin nasıl muhasebe kaydı yapacağı aşağıda gösterilmiştir. Standart kapsamında 100 TL ($1.000 \times 0.10 + 1.000 = 1.100$, $1.100 - 1.000 = 100$) hasılat olarak kayıtlara alınmaz. Bu tutar bir finansal unsurdur ve faiz geliri olarak ayrıca finansal tablolara alınacaktır.

Ürün müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı (UFRS 15, madde B21, sayfa 24);

157 DİĞER STOKLAR			
Geri iade hakkı olan varlıklar		800	
	152 MAMULLER		800

Bir ay ürünün iadesi için beklenen süre boyunca sözleşme kapsamında ortaya çıkan finansman unsurları diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alır ve herhangi bir faiz unsuru muhasebeleştirilmez (UFRS 15, madde 65, sayfa 11). Bunun nedeni sözleşme kapsamında varlık veya alacak tanımlanamamış olmasıdır.

İade etme hakkı sona erdiğinde yapılacak muhasebe kayıtları;

120 MÜŞTERİLERDEN			
ALACAKLAR		1.100	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		
	662 DİĞER ALACAKLARA		1.000
	İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ		100

620 SATILAN MAMUL			
MALİYETİ		800	
	157 DİĞER STOKLAR		
	Geri iade hakkı olan varlıklar		800

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliği göz önüne alındığında;

120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.100	1.100
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	152 MAMULLER	800	800

Satışın kaydından sonra satılan ürünlerin iadesi söz konusu olursa yapılacak muhasebe kaydı;

610 SATIŞTAN İADELER	102 BANKALAR	1.100	1.100
152 MAMULLER	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	800	800

Sonuç olarak bu örnek kapsamında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, standarda göre hasılat daha hızlı muhasebeleştirilecektir. Ayrıca hasılat kaydedilecek tutarlar da birbirinden farklıdır. Standart kapsamında finansal unsur olan tutar ayrı olarak muhasebeleştirilir. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bu tutar doğrudan hasılat tutarının içinde gösterilir.

2.3.3.2 Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler

Değişken Bedelin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi belirsizliğinin ortadan kalkması durumunda hasılat olarak kaydedilen tutarın ilerleyen zamanlarda iptal olup olmayacağı veya büyüklüğünde bir değişme olup olmayacağı değerlendirilir.

Bu değişime neden olabilecek faktörler UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'nın 57. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- Bedel, işletme etkisinin dışındaki faktörlere son derece duyarlıdır. Piyasa içi dalgalanmalar, üçüncü tarafların karar veya eylemleri, iklim koşulları ve taahhüt edilen mal veya hizmetlerde yüksek değer yitirme riski bu faktörler arasında yer alır.
- Bedele ilişkin belirsizliğin uzun bir dönem ortadan kalkması beklenmemektedir.
- İşletmenin benzer türde sözleşmelerle ilgili deneyimi (ve diğer kanıtların) sınırlıdır ya da bu deneyim (ya da diğer kanıtların) sınırlı tahmini değere sahiptir.
- İşletmenin geniş bir yelpazede fiyat indirimleri önermesi ya da benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları vardır.
- Sözleşmede çok sayıda ve çok çeşitli olası bedeller yer almaktadır.

Örnek 6: Değişken Bedellerin Tahmininin Kısıtlanması-İade Hakkı

İşletme, müşterilerle 100 adet sözleşme imzalar. Müşteriler ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Bir malın 100 TL'den satışını içermektedir.
- Bir malın kontrolü devredildiğinde bedeli nakit olarak tahsis edilecektir.
- Müşterinin kullanılmamış herhangi bir malı 30 gün içerisinde iade edip para iadesi alma hakkı vardır.

Sözleşme müşterinin malı iade etmesine izin verdiği için müşteriden tahsil edilen bedel değişken olabilir. İşletmenin hak kazanacağı değişken bedeli belirlemek için, beklenen değer yöntemini kullanmaya karar verir. Çünkü işletme bu yöntem ile hak kazanacağı bedelin tutarını daha iyi tahmin edeceğine inanmaktadır. Bu örnek kapsamında beklenen değer yöntemi kullanılarak, işletmenin 97 malın geri iade edilmeyeceğini tahmin ettiği varsayılır.

Bu tahmin sonucunda değişken bedel 3 ürünle sınırlandırılmıştır. Sözleşmede belirtilen 100 adet ürün devredildiğinde muhasebeleştirme işlemi yapılır. 97 ürünün iade ihtimali olmadığı tahminine dayanarak bu ürünler için hasılat kaydı yapılır. ($100 \times 97 = 9.700$) Ancak 3 ürünün iade olasılığı olduğu için hasılat olarak muhasebeleştirilmez.

Sonuç olarak işletme aşağıdaki kayıtları yapacaktır;

a) 9,700 TL hasılat (100 x geri iadesi beklenmeyen 97 ürün)

100 KASA	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	9.700	9.700
----------	-----------------------	-------	-------

b) 300 TL'lik iade yükümlülüğü (100 x iadesi öngörülen 3 ürün)

100 KASA	327 İADE YÜKÜMLÜLÜĞÜ	300	300
----------	----------------------	-----	-----

2.3.3.4 Nakdi Olmayan Bedel

İşletme 01/01/2018 tarihinde müşterisine 1 yıl boyunca haftalık danışmanlık hizmet sağlaması konusunda anlaşmıştır. İşletme işe hemen başlamıştır. İşletme hizmetin tek bir edim yükümlülüğü olduğu sonucuna varmıştır. Bunun nedeni işletmenin her hafta ayrı olarak sağladığı hizmetin büyük oranda aynı olması, müşteriye sunumunun ve yapılan edimin ilerlemesinin ölçümünde kullanılan yöntemin aynı olmasıdır.

Bu hizmet karşılığında müşteri her hafta için 100 adet hisse senedini, her hafta hizmet başarılı bir şekilde sağlandığında işletmeye teslim edecektir.

İlerlemeyi ölçerken işletme tamamlanma yüzdesine göre ölçüm yapar. İşlem fiyatını belirlerken işletme 100 hisse senedinin edimin tamamlandığı gündeki gerçeğe uygun değerini esas alır.

Her hafta sonunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıda belirtilmiştir.(Hisse senedinin borsadaki değerinin hizmetin verildiği hafta 10 TL olduğu varsayılmıştır.) İşletme amacına göre aldığı hisse senetlerini “Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar” veya “Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar” hesabına kaydeder. Bu soruda alınan hisse senetlerinin elde tutulacağı varsayılmıştır.

201 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.000	1.000
--	-----------------------	-------	-------

Hisse senedinin değerinde meydana gelecek değişiklikler daha önce kaydedilen hasılat tutarını değiştirmez.

2.3.3.5 Müşteriye Ödenebilir Bedel

Bir işletme dünya genelinde perakende satış mağazaları olan bir müşteriyle sözleşme yapmıştır. Müşteri yıl boyunca en az 10 milyon TL'lik ürün almayı taahhüt etmiştir. Ayrıca sözleşmenin başında müşteriye geri alınamaz 1 milyon TL'lik bir ödeme yapılması kararlaştırılmıştır. Müşteri bu ödemeyi işletmenin göndereceği ürünleri yerleştirmek için gerekirse raf yapımında kullanacaktır.

İşletme standart hükümlerini değerlendirir ve müşteriye ödenecek bedel, müşteriye devredilecek farklı mal veya hizmetlerin karşılığında ödenen bir bedel değildir. Bunun nedeni işletme müşterinin yaptığı raflar üzerinde herhangi bir hakkı yoktur. Sonuç olarak işletme 1 milyon TL'lik ödemeyi sözleşme fiyatından düşer.

Yapılan ödeme aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

385 GİDER TAHAKKUKLARI	102 BANKALAR	1.000.000	1.000.000
------------------------	--------------	-----------	-----------

İşletme 72. Paragrafa göre hasılat doğduğu zaman sözleşme bedelinin %10'u kadar bir indirim yapar ve nihai tutarı hasılat olarak finansal tablolara alır. İlk teslimatta işletme müşteriye 1.000.000 TL'lik mal teslim eder. İşletmenin bu teslimat için hasılat yazacağı tutar 900.000 TL'dir. Teslimattan sonra yapılacak muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir;

120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		1.000.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		900.000
	385 GİDER TAHAKKUKLARI		100.000

2.2.4 Sözleşme Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Standartta belirtildiği üzere, sözleşmede yer alan her edim yükümlülüğüne, belirlenen sözleşme fiyatı, gerçekleşen her edim yükümlülüğü sonucunda işletmenin elde etmeyi beklediği gelir doğrultusunda dağıtılmalıdır. Sözleşme fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılırken kullanılan yöntemler aşağıda belirtilmiştir (EY, 2016, 160).

- Tek Başına Satış Fiyatı Belirleme
- İlişkili Tek Başına Satış Fiyatı Yöntemini Uygulama
- Değişken Maliyetin Dağıtılması
- İndirimlerin Dağıtılması
- Kontrat Başlangıcından Sonra Sözleşme Fiyatındaki Değişmeler

Standartta göre bir işletme sözleşmede yeralan kontrolünü devredeceği ürün veya hizmetlerin herbirinin tek başına satış fiyatını belirler (Dalkılıç, 2014, 74). Eğer işletme gözlemlenebilir fiyatını belirleyemiyorsa tek başına satış fiyatını tahmin eder (UFRS 15 Red Book Part B, madde 268, 87). Dalkılıç'ın (2014, 74) makalesinde belirttiği gibi sözleşme fiyatı, sözleşmenin tamamını etkileyen indirimler ve değişken bedeller içerebilir. Söz konusu indirim veya değişken bedelin hangi edim yükümlülüğüne dağıtılacağı belirlenir.

Sözleşme başlangıcından sonra meydana gelen değişimler ise hasılat muhasebeleştirilmişse düzeltme kaydı yapılır. Eğer hasılat muhasebeleştirilmemişse de muhasebeleştirilecek tutarda indirim veya değişken bedelin eklenmesi işlemleri yapılır. Sonrasında işletme edimini yerine getirdikten sonra yapılan değişikliğe göre hasılat tutarı kaydedilir.

Örnek 7: Dağıtım Metodolojisi

İşletme müşteriyle 80.000 TL karşılığında üç adet ürün satmak için sözleşme imzalıyor. Müşteri ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- Ürünlerin hepsi birbirinden farklıdır.
- Sözleşme kapsamında üç adet ürün müşteriye devredilecektir.

- İşletme farklı zamanlarda ve zamanın belirli bir anında her ürün için edim yükümlülüğünü yerine getirecektir.
- B ve C ürününün tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenebilir değildir. İşletme A ürününü ayrı olarak satmaktadır ve bu nedenle tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenebilir. B ve C ürününün tek başına satış fiyatı belirlenemediği için işletme bu fiyatları tahmin yoluyla tespit eder. Tek başına satış fiyatını tahmin etmek için, B ürünü için pazar değerlendirme yöntemini ve C ürünü için beklenen maliyet artı kâr marjı yöntemini kullanır. Bu tahminleri yaparken işletme gözlemlenebilir girdilerin kullanımını en üst seviyeye çıkarır. İşletme ürünlerin tek başına satış fiyatını aşağıdaki gibi belirler;

A ürünü	20.000 TL Doğrudan ölçülebilir. (UFRS 15 77. Paragraf)
B ürünü	30.000 TL Pazar Değerlendirme Yöntemi (UFRS 15 79(a) paragrafı)
C ürünü	<u>60.000 TL</u> Beklenen Maliyet Kâr Marjı Yöntemi (UFRS 15 79(b) paragrafı)
	110.000 TL

Müşteri ürünlerin satışı için indirim almıştır. Çünkü hesaplanan tek başına satış fiyatı tutarı söz verilen sözleşme bedelini geçmiştir. İşletme toplam indirimlerin edim yükümlülüklerine ilgili kanıtların ölçülüp ölçülmediğini değerlendirir ve ölçülemediğine karar verir. Aşağıda yapılan işlemde 30.000 TL indirim-siz fiyat ile indirimli fiyat arasındaki farktır. (110.000-80.000=30.000)

Sonuç olarak indirim oransal olarak paylaşılır (UFRS 15, madde 76-81, sayfa 12-13);

A ürünü	14.545 [20.000 - (30.000/110.000)*20.000]
B ürünü	21.818 [30.000 - (30.000/110.000)*30.000]
C ürünü	43.637 [60.000 - (30.000/110.000)*60.000]
Toplam	80.000

A ürünü müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

100 KASA	14.545	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	14.545

B ürünü müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

100 KASA		21.818	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		21.818

C ürünü müşteriye devredildiğinde yapılacak muhasebe kaydı;

100 KASA		43.637	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		43.637

2.2.5 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

UFRS 15'in getirdiği yeniliklerden birisi de hasılatın muhasebeleştirileceği zamana karar verilirken artık riskin ve karşılığında alınması beklenen faydanın devri değil, söz konusu varlığın kontrolünün devri sonucu hasılat muhasebeleştirilmektedir. Varlığın kontrolünün anlamı, standartta belirtildiği üzere, o varlığın direk kullanım hakkını ve varlığın kalan bütün faydalarını elde etmektir. Hasılat muhasebeleştirilirken ya zamana yaygın olarak muhasebeleştirilir ya da zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir. Hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi için; müşteri, işletmenin kendisi için sözleşme doğrultusunda yapıyor olduğu ürün veya hizmetlerden, bunu yapıyorken fayda sağlamaya başlamışsa ve işletme, müşterinin kontrolünde olan oluşturulmuş veya geliştirilmiş varlığı geliştiriyorsa söz konusudur. Kalan diğer durumlar için hasılat zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir.

2.3 UFRS 15 Kapsamında Sözleşme Maliyetleri

İşletme bir müşteriyle sözleşme yapmak için ek maliyetlere katlanabilir. Eğer işletme bu ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, bunları varlık olarak muhasebeleştirecektir (UFRS 15, madde 91, 14). İşletme sözleşmeyi yerine getirirken yaptığı maliyetleri direk varlık olarak muhasebeleştiremez. Eğer maliyetler başka bir standardın kapsamında ise ilgili standart kapsamında değerlendirilir. Ancak aşağıdaki şartlar yerine getirilirse maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 95, 14);

- Maliyetlerin doğrudan bir sözleşmeyle ilgili olması,
- Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
- Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

Örnek 8: Artan Sözleşme Edinme Maliyetleri

Danışmanlık hizmeti sağlayan bir işletme, yeni bir müşteriye danışmanlık hizmeti sağlamak amacıyla teklif vermiştir. Verilen teklifler arasında işletmenin teklifi en uygun teklif olarak görülmüş ve sözleşme imzalanmıştır. İşletme sözleşmeyi alabilmek için aşağıdaki maliyetlere katlanmıştır.

Durum tespiti için Harici yasal ücretler	40.000
Teklifi İletmek için Seyahat Masrafları	20.000
Satış Çalışanlarının Komisyonları	<u>20.000</u>
Toplam	80.000

İşletme satış çalışanlarının komisyonundan doğan 20.000 TL'yi geri kazanabileceğini düşündüğü durumda sözleşme edinme maliyeti için varlık muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 91, sayfa 14). İşletme ayrıca bireysel performans ölçütleri, işletmenin ortalama kârlılığı ve yıllık satış hedeflerine göre danışmanlara satış için yıllık prim ödemeleri yapacaktır. Bu prim ödemeler sözleşme edinmek için yapılan bir maliyet olmadığı ve işletmenin kendi uygulaması olduğu için danışmanlara ödenen primler için varlık muhasebeleştirilmez (UFRS 15, madde 91, sayfa 14).

İşletme sözleşmenin elde edilip edilmediğine aldırmadan oluşan seyahat maliyetleri ve belirgin yasal ücretler gözlemlemiştir. Bu nedenle bu maliyetler oluştuğunda harcama olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 93, sayfa 14). Bu işlem yapılırken bu maliyetlerin başka bir standart kapsamında olup olmadığına da bakılır.

Sözleşme edinmek için yapılan ek maliyetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi;

SÖZLEŞME EDİNME MALİYETLERİ	20.000	
102 BANKALAR		20.000

3. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Hasılat unsuru günümüzde finansal tablo kullanıcıları için en önemli göstergelerden birisidir. Bu unsurun finansal tablolarda güvenilir ve ihtiyaca uygun sunumu önemlidir. Bu sebeplerden dolayı ortaya çıkan UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı getirdiği yeni muhasebeleştirme modeli ile finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alan hasılat bilgisinin güvenilirliğini ve ihtiyaca uygunluğunu büyük ölçüde sağlamıştır.

TMS 18 Hasılat standardı içerisinde hasılatın muhasebeleştirilmesi için ürün ve hizmetin risk ve getirilerinin müşteriye geçmesi esas alınırken yeni hasılat standardında kontrolün devri esas alınmaktadır. TFRS 15 standardının önerdiği beş aşamalı model sonucunda firmaların hasılat yazacağı tutarlar net

olarak belirlenebilmektedir. Bunu sağlayan en önemli unsur sözleşmenin içinde ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sözleşme bedelinin bu edim yükümlülüklerine dağıtılarak, edim yükümlülüğü yerine getirildiği durumda hasılatın muhasebeleştirilmesidir. Burada muhasebeleştirilecek tutar sözleşme içerisinde edim yükümlülüğüne dağıtılan tutardır.

Yeni muhasebeleştirme modeli ayrıca bazı firmaların hasılatı muhasebeleştirmesini hızlandırır, bazı firmaların ise yavaşlatır. İşletmelerin sözleşmenin başında depozito olarak aldıkları tutarlar eğer sözleşme fiyatının kalan kısmının tahsil edilebilirliğinde bir risk yoksa hasılat olarak finansal tablolara alınacaktır. Bu tarz sözleşmelerde hasılatın muhasebeleştirilme süreci hızlanmıştır. Eğer sözleşme fiyatının tahsilinde büyük bir risk görülüyorsa bu tutar hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Eğer işletme imzaladığı sözleşmeyle ilgili sözleşme fiyatının bir bölümünün tahsil edilebileceğine inanıyorsa tahsil edebileceği tutarı hasılat olarak muhasebeleştirecektir. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre böyle bir durum yoktur. Üzerinde anlaşılan tutar ve faturası kesilen tutar hasılat olarak muhasebeleştirilir. Daha sonra tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda karşılık ayrılarak gerekli kayıtlar ve işlemler yapılacaktır. Bu tür durumlarda hasılatın standart kapsamında daha yavaş muhasebeleştirildiği görülmektedir. Değişken bedel içeren sözleşmelerde hasılatın standart kapsamında daha hızlı muhasebeleştirildiği görülmüştür. Sözleşme fiyatının sözleşme başlangıcından sonra değiştiği durumlarda değişim tutarına göre standart kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesi de etkilenecektir. Standartta göre değişiklikten itibaren sözleşme kapsamında kalan toplam tutar, toplam süreye bölünerek her yıl aynı hasılat tutarı muhasebeleştirilir. Bu durum da Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre toplam sözleşme süresi boyunca hasılatın daha hızlı veya yavaş muhasebeleştirilmesine sebep olabilecektir. Sözleşme imzalandıktan sonra sözleşmenin içeriğinin değişmesi sonucu geçmişe yönelik daha fazla hasılat tutarı muhasebeleştirilmesi gerekebilir. Bu tür durumlar standart kapsamında değişiklik kesinleştiği anda hasılat olarak muhasebeleştirilip düzeltme yapılır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre fatura kesilmesi gerecektir. Bu tür durumlarda da standart hasılatın muhasebeleştirilmesini hızlandıracaktır. Bu değerlendirmeler yapılırken işletme her zaman hasılatı tahsil edemeyeceğinin riskini değerlendirmektedir. Sonuç olarak yeni standart risk yönetiminin günümüzde çok önemli bir yeri olduğu mesajını da vermektedir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda işletmelerin ödeyecekleri vergi tutarı hasılatın muhasebeleştirilmesinin hızlandığı durumlarda artacak ve yavaşladığı durumlarda azalacaktır.

Yeni hasılat standardı incelendiğinde eğer bir işletme sözleşme edinmek için bazı maliyetlere katlanmışsa ve nu maliyetleri ilerleyen zamanda kazanabileceğine inanıyorsa bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alacaktır ve her yıl sonunda amortisman ayırabilecektir. Fakat bu tutarların geri kazanılabileceğine inanmıyorsa işletme yapılan maliyetler gider olarak muhasebeleştirilecektir.

KAYNAKÇA

A Guide Through UFRS' Standarts (Green Book) Part B, UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2016.

Aktaş, R., Varol, İ. D., (2017) Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2017.

Dalkılıç, A., (2014) The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers, International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences, vol:4, issue:3-4, pp.67-84.

EY, (2016), A Closer Look at The New Revenue Recognition Standard, www.ey.com.

FASB IN FOCUS, Topic 606, Revenue from Contracts with Customer, www.fasb.org, January 2016.

UFRS 15 Revenue From Contracts With Customers.

UFRS' Standarts (Red Book) Part B, UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2017.

Köse, T. Çelikay, Ş. D. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2015, sayfa 19-44.

Olsen, L., Weirich, R., (2010) New Revenue-Recognition Model, The Journal of Corporate Accounting and Finance / November/December 2010.

Özerhan, Y., Marşap, B. ve Yanık, S.S., (2015) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:17 Sayı:2 Haziran 2015.

Yeaton K., (2015) A New World of Revenue Recognition; Revenue from Contracts with Customers, The CPA Journal, July.